

Dr. STITZ

---

Erbschaftsteuer/ Bewertungsrecht



# Bewertungsgesetz

## Inhaltsverzeichnis BewG und ErbSt

BEWERTUNGSGESETZ .....	I
Inhaltsverzeichnis BewG und ErbSt .....	I
TEIL 1 ALLGEMEINES .....	1
TEIL 2 BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN .....	1
A. Bewertungsgegenstand.....	1
I. Abgrenzungen .....	1
II. Zurechnung .....	1
III. Bedingung und Befristung .....	2
B. Bewertungsmaßstäbe .....	3
I. Der gemeine Wert .....	3
II. Der Teilwert .....	3
III. Sonstige Werte.....	3
C. Bedarfsbewertung.....	8
D. Testfragen .....	9
E. Aufgaben und Lösungen .....	11
TEIL 3 BEWERTUNG FÜR ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER.....	1
A. Grundbesitzbewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen.....	1
I. Vorbemerkung .....	1
II. Wirtschaftsteil (§§ 162 ff. BewG) .....	1
III. Betriebswohnungen und Wohnteil (§ 167 BewG) .....	3
IV. Grundbesitzwert des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft (§ 168 BewG) .....	3
B. Grundbesitzbewertung von Grundvermögen.....	5
I. Vorbemerkung .....	5
II. Unbebaute Grundstücke (§§ 178, 179 BewG) .....	5
III. Bebaute Grundstücke (§§ 180-197 BewG) .....	6
IV. Erbbaurecht/Erbbaugrundstück (§§ 192-194 BewG) .....	13
V. Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 195 BewG).....	15

BewG  
Inhalt

VI. Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 196 BewG).....	16
VII. Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts (§ 198 BewG).....	16
VIII. Steuerverschonung (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 und § 13d ErbStG) .....	16
C. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen.....	17
I. Vorbemerkung .....	17
II. Begriff und Umfang des Betriebsvermögens.....	17
III. Vereinfachtes Ertragswertverfahren.....	18
IV. Sonderbetriebsvermögen.....	23
V. Aufteilung des Betriebsvermögens (§ 97 Abs. 1a BewG) .....	23
VI. Anteil an einer Kapitalgesellschaft ohne Kurswert (§ 97 Abs. 1b BewG) .....	24
VII. Steuerverschonung (§§ 13a-c ErbStG) .....	24
VIII. Abfindungsanspruch an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft (§ 10 Abs. 10 ErbStG) .....	25
D. Übriges Vermögen .....	25
E. Testfragen .....	25
F. Aufgaben und Lösungen .....	27
ERBSCHAFTSTEUER.....	I
Vorbemerkung .....	I
TEIL 1 PERSÖNLICHE STEUERPF LICHT .....	1
A. Allgemeines .....	1
I. Wesen.....	1
II. Verhältnis zu anderen Steuern .....	1
B. Steuerpflicht.....	2
I. Unbeschränkte Steuerpflicht.....	2
II. Beschränkte Steuerpflicht .....	2
III. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht .....	2
TEIL 2 SACHLICHE STEUERPF LICHT.....	1
A. Erwerb von Todes wegen .....	1
I. Der Hauptanwendungsfall des § 3 ErbStG .....	1
II. Fortgesetzte Gütergemeinschaft .....	2
III. Zugewinnngemeinschaft .....	3
IV. Vorerbschaft, Nacherbschaft.....	6

BewG  
 Inhalt

B. Schenkungen .....	8
I. Freigebige Zuwendungen als Haupttatbestand .....	8
II. Die übrigen Tatbestände .....	11
III. Gemischte Schenkung und Schenkung unter Auflage .....	12
IV. Besonderheiten bei Gesellschaftern .....	15
C. Zweckzuwendung .....	18
D. Stiftung .....	19
E. Testfragen.....	19
F. Aufgaben und Lösungen .....	21
 TEIL 3 WERTERMITTLUNG .....	 1
A. Steuerpflichtiger Erwerb .....	1
I. Grundsatz.....	1
II. Bei Erwerb von Todes wegen.....	1
III. Nichtabzugsfähige Verbindlichkeiten.....	5
IV. Zuwendung der Erbschaftsteuer .....	6
B. Bewertung.....	6
I. Bewertungsstichtag.....	6
II. Bewertungsgrundsätze.....	6
C. Steuerbefreiungen.....	7
I. Allgemeines.....	7
II. Wichtige Einzelbefreiungen .....	7
III. Verschonungsregelungen (§§ 13a-c ErbStG) .....	12
IV. Nachversteuerung.....	29
V. Verschonungsregelung für zu Wohnzwecken vermieteten Grundbesitz (§ 13d ErbStG).....	34
VI. Begrenzung des Schuldenabzugs bei verschontem Vermögen (§ 10 Abs. 6 ErbStG) .....	35
VII. Stundungsregelung (§ 28 ErbStG).....	37
D. Testfragen .....	37
E. Aufgaben und Lösungen .....	39
 TEIL 4 ENTSTEHUNG UND BERECHNUNG DER STEUER .....	 1
A. Entstehung der Steuer.....	1
I. Grundsätze.....	1

II. Einzelfälle.....	1
B. Berücksichtigung früherer Erwerbe.....	1
I. Grundsatz.....	1
II. Zweck der Zusammenrechnung.....	4
III. Zusammenrechnungsfragen.....	4
IV. Höchstbetrag der Steuer.....	5
C. Steuerklassen.....	5
I. Vorbemerkung.....	5
II. Steuerklasse I.....	5
III. Steuerklasse II.....	6
IV. Steuerklasse III.....	6
V. Sonderregelung für Stiftungen.....	6
VI. Berliner Testament.....	7
D. Freibeträge.....	7
I. Allgemeines.....	7
II. Freibeträge nach § 16 ErbStG.....	8
III. Versorgungsfreibetrag (R E 17 ErbStR).....	8
IV. Mitgliederbeiträge.....	9
E. Steuersätze.....	9
I. Progression.....	9
II. Härteausgleich.....	10
III. Tarifbegrenzung (§ 19a ErbStG, R E 19a.1-19a.3 ErbStR).....	10
IV. Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen (§ 23 ErbStG).....	12
V. Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG).....	13
VI. Doppelbesteuerungsabkommen.....	16
F. Testfragen.....	16
G. Aufgaben und Lösungen.....	17
TEIL 5 KLAUSURAUFGABEN.....	1
A. Vorbemerkung.....	1
B. Kardinal-Fall.....	1
I. Aufgabe.....	1
II. Lösung Kardinal-Fall.....	2
C. Piano-Fall.....	7
I. Aufgabe.....	7
II. Lösung Piano-Fall.....	9

BewG  
Inhalt

D. Reise-Fall .....	15
I. Aufgabe .....	15
II. Lösung Reise-Fall .....	16
E. Rio-Fall .....	19
I. Aufgabe .....	19
II. Lösung Rio-Fall .....	21
F. Hörigen-Fall .....	26
I. Aufgabe .....	26
II. Lösung Hörigen-Fall .....	28



BewG  
Teil 1 Allgemeines

## Teil 1 Allgemeines

Innerhalb des deutschen Steuerrechts hat das BewG die Stellung eines Steuergrundgesetzes. Insoweit ist es mit der AO vergleichbar. Das BewG enthielt einstmals zentrale Bewertungsvorschriften für viele Steuergesetze. Durch teilweise Abschaffung von substanzorientierten Steuern und die eigenständige Entwicklung des Steuerbilanzrechts ist die Bedeutung des BewG aber kontinuierlich zurückgegangen. Heute verweisen im Wesentlichen noch drei Steuergesetze auf das BewG, nämlich die Grundsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer und in Ausnahmefällen die Grunderwerbsteuer. Für alle drei Steuerarten gelten unterschiedliche Bewertungsvorschriften innerhalb des BewG.

Ursprünglich sah das BewG ein einheitliches Wertermittlungsverfahren vor. Für jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens oder des Betriebsvermögens wurde ein sog. Einheitswert ermittelt, an den dann verschiedene Steuern anknüpfen konnten. Weil die Bewertung vor allem des Grundbesitzes sehr zeitaufwendig ist, wurden bislang nur zweimal Einheitsbewertungen von Grundvermögen vorgenommen, nämlich zum 1.1.1935 und zum 1.1.1964 (nicht DDR und Ost-Berlin). Diese Einheitswerte von 1964 bzw. 1935 galten bis 2024 für die Grundsteuer. 1996/97 wurden die Einheitswerte für die Erbschaft- und Schenkungsteuer und die Grunderwerbsteuer durch sogenannte Bedarfswerte (zunächst in den §§ 138 ff. BewG) ersetzt, weil das BVerfG die Einheitswerte als nicht mehr zeitgerecht und damit als gleichheitswidrig ansah. Im Jahr 2006 hat das BVerfG auch diese Bedarfswerte als verfassungswidrig eingestuft, soweit sie für die Erbschaftsteuer verwendet worden sind. Für die Erbschaftsteuer wurden daher neue Bedarfswerte in den §§ 157 ff. BewG geregelt, die seit einer weiteren Entscheidung des BVerfG aus 2015 auch für die Grunderwerbsteuer gelten. Die §§ 138 bis 150 BewG wurden aufgehoben. Für die Grundsteuer ist die Verwendung veralteter Werte an sich verfassungsrechtlich nicht relevant, da alle Grundstücke diesen Wertvorschriften unterliegen und es somit keine Ungleichbehandlung geben kann zu anderen Vermögenswerten (wie bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer) oder mit dem Verkehrswert bewerteten Grundstücken (wie bei der Grunderwerbsteuer). Allerdings haben sich die Verkehrswerte im Zeitablauf unterschiedlich stark von den Einheitswerten von 1935/1964 entfernt. Daher hat das BVerfG 2018 schließlich auch die Verwendung der Einheitswerte für Zwecke der Grundsteuer verworfen. Der Gesetzgeber hat hierauf im Jahr 2019 eine Neuregelung getroffen, die seit 1.1.2025 anzuwenden ist. Die Vorschriften zur Bewertung für die Grundsteuer wurden in den §§ 218 ff. BewG festgeschrieben (sog. Bundesmodell). Aufgrund von Länderöffnungsklauseln dürfen die Bundesländer allerdings von diesen Vorschriften abweichen und eigene Bewertungsvorschriften erlassen, was zahlreiche Länder auch getan haben. Die Vorschriften über die Einheitsbewertung traten am 31.12.2024 außer Kraft.

Für das Steuerberaterexamen ist die Grundsteuer bislang irrelevant, die Grunderwerbsteuer nur in seltensten Ausnahmefällen und dann auch nur sehr begrenzt relevant. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist daher als fester Bestandteil der „gemischten Klausur“ letztlich die einzige Steuer von Examensrelevanz, die auf den Bewertungsvorschriften des BewG aufbaut. Dies sind teilweise die allgemeinen Bewertungsvorschriften, die Gegenstand von Teil 2 sind, und vor allem die besonderen Bewertungsvorschriften für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die in Teil 3 behandelt werden. Auf eine Darstellung der für die Grundsteuer maßgebenden Werte sowohl nach dem Bundesmodell als auch nach den länderspezifischen Modellen wird verzichtet.

BewG  
Teil 1 Allgemeines

BewG  
Teil 2 Bewertungsvorschriften

## Teil 2 Bewertungsvorschriften

### A. Bewertungsgegenstand

#### I. Abgrenzungen

##### 1. Wirtschaftliche Einheit

Der Bewertungsgegenstand wird in § 2 BewG als wirtschaftliche Einheit bezeichnet. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist in erster Linie nach der Verkehrsanschauung zu entscheiden.

##### 2. Wirtschaftsgut

Das Wirtschaftsgut ist die kleinste Einheit des Bewertungsrechtes. Entweder bilden mehrere Wirtschaftsgüter eine wirtschaftliche Einheit oder ein einzelnes Wirtschaftsgut, das für sich allein genutzt werden kann, bildet eine wirtschaftliche Einheit.

##### 3. Wirtschaftliche Untereinheiten

Außer den wirtschaftlichen Einheiten werden auch sog. wirtschaftliche Untereinheiten bewertet. Dabei handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die zwar eine gesonderte Bewertung erfahren, die aber in eine größere übergeordnete Einheit eingegliedert sind, z. B. Betriebsgrundstücke (vgl. § 99 BewG).

Lesen Sie bitte § 2 BewG.

#### II. Zurechnung

##### 1. Eigentümer

Für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern gilt auch bewertungsrechtlich § 39 AO (wie für die Steuerbilanz).

##### 2. Wertermittlung bei mehreren Personen

Gehört ein Wirtschaftsgut mehreren Personen, dann ist der Wert zunächst einheitlich festzustellen. Dann aber ist dieser Wert auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile aufzuteilen (vgl. § 3 BewG). Das gilt nicht, wenn die Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig ist.

Lesen Sie bitte § 3 BewG.

BewG  
 Teil 2 Bewertungsvorschriften

III. Bedingung und Befristung

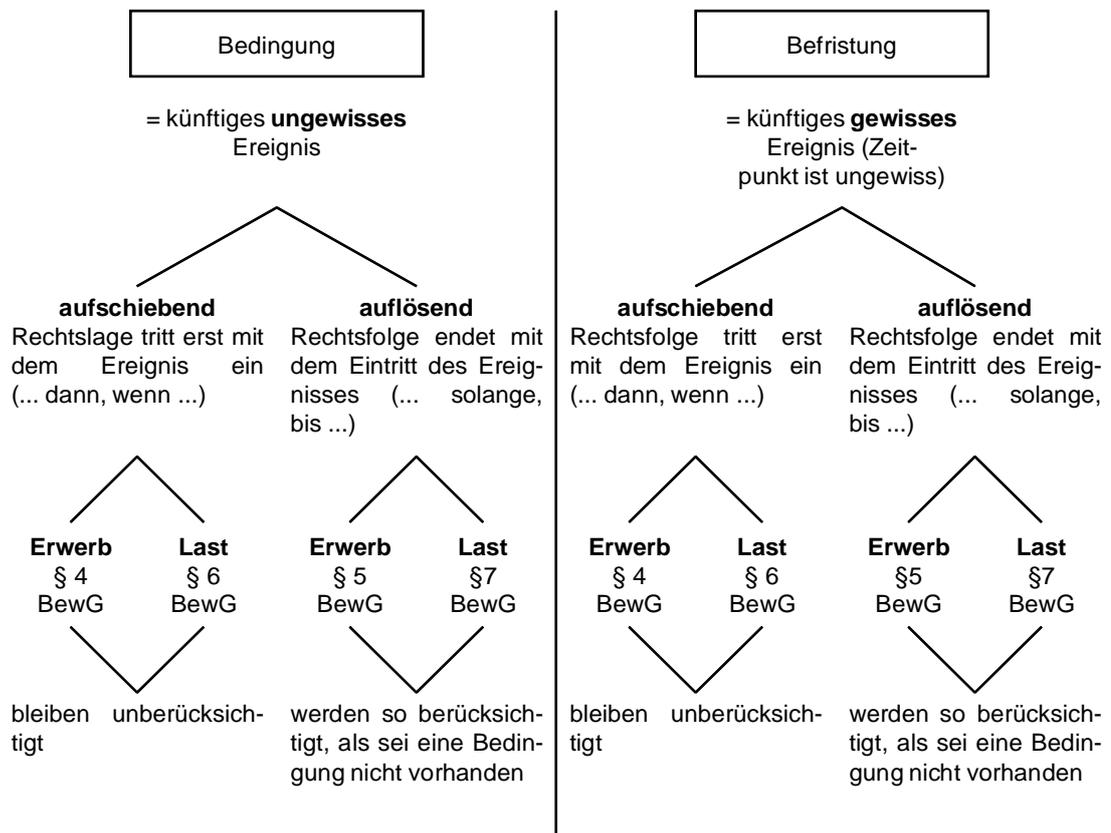
1. Grundsätze

Lesen Sie bitte § 4, § 5 Abs. 1, § 6 Abs. 1, § 7 Abs. 1, 8 BewG und R B 4 ErbStR.

Beispiel für § 4 BewG: Vater verspricht Sohn Haus, falls Sohn Examen schafft. Beispiel für § 5 Abs. 1 BewG: Vater schenkt Frau Haus, das diese im Falle der Wiederheirat an die Kinder geben soll. Beispiel für § 6 Abs. 1 BewG: Vater sagt Sohn Darlehen zu, falls er Examen schafft. Beispiel für § 7 Abs. 1 BewG: Vater kündigt Sohn Darlehen, falls dieser das Examen nicht schafft. Beispiel für § 8 BewG: wie §§ 4-7 BewG, aber mit Tod als Ereignis.

Nachfolgende Übersicht verdeutlicht das Gesagte:

2. Übersicht



**Zu unterscheiden:**

**Betagung**

Anspruch oder Verpflichtung **sind bereits entstanden**. Nur die Fälligkeit ist hinausgeschoben.

Frage:

Nicht ob, sondern mit welchem Wert Anspruch bzw. Verpflichtung anzusetzen sind.

BewG  
 Teil 2 Bewertungsvorschriften

B. Bewertungsmaßstäbe

I. Der gemeine Wert

Lesen Sie bitte § 9 BewG.

Während der Teilwert von einer Veräußerung im Ganzen ausgeht, ist die Bestimmung des gemeinen Wertes auf eine Einzelveräußerung abgestellt. Der gemeine Wert als Zentralwert des BewG gilt bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist. Er gilt deshalb vor allem für die Bewertung des Grundvermögens und für mehrere Wirtschaftsgüter des übrigen Vermögens (z. B. Schmuck, PKW, Kunst, Sachleistungsansprüche). Zur Bewertung von Sachleistungsansprüchen lesen Sie R B 9.3 ErbStR.

II. Der Teilwert

Teilwert ist nach § 10 BewG derjenige Wert, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt (vgl. hierzu auch § 6 Abs. 1 EStG).

III. Sonstige Werte

Im allgemeinen Teil des BewG werden noch eine Reihe anderer Wertbegriffe genannt, die aber nur abgeleitete Bewertungsmaßstäbe sind, d. h. besondere Erscheinungsformen des gemeinen Wertes:

Nr.	Bezeichnung	§§	Geltungsbereich
1.	Kurswert	11 Abs. 1	Wertpapiere und Schuldbuchforderungen
2.	Rücknahmepreis	11 Abs. 4	Investmentzertifikate
3.	Nennwert	12 Abs. 1	Geld, Kapital, Forderungen, Schulden
4.	Gegenwartswert	12 Abs. 3	Unverzinsliche betagte Forderungen und Schulden
5.	Rückkaufswert	12 Abs. 4	Versicherungsansprüche
6.	Kapitalwert	13-16	Nutzungen und Leistungen
7.	Ertragswert	184 ff.	Landwirtschaft; bestimmte Grundstücke
8.	Sachwert	189 ff.	bestimmte Grundstücke

Zur Bewertung insbesondere für Zwecke der Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer, aber auch für Zwecke der Ertragsteuern gilt folgendes:

BewG  
 Teil 2 Bewertungsvorschriften

1. Kapitalforderungen

a) Grundsatz

Kapitalforderungen/-schulden sind im Regelfall mit dem Nennwert zu bewerten (§ 12 Abs. 1 BewG). Dabei ist gemäß R B 12.1 Abs. 1 ErbStR jedoch zu beachten:

- (1) Zweifelhafte Forderungen werden unter dem Nennwert, uneinbringliche Forderungen nicht angesetzt (vgl. § 12 Abs. 1 Halbs 2 und § 12 Abs. 2 BewG).
- (2) Unverzinsliche, befristete Forderungen/Schulden werden unter dem Nennwert angesetzt (Abzinsung), wenn dem Zinsvorteil keine anderen wirtschaftlichen Nachteile bzw. Vorteile gegenüberstehen (§ 12 Abs. 3 BewG) und die Restlaufzeit im Bewertungszeitpunkt noch mehr als ein Jahr beträgt.

b) Fälligkeits- und Tilgungsdarlehen

Fälligkeitsdarlehen	Tilgungsdarlehen
Begriff	Begriff
Forderung bzw. Schuld wird in einer Summe zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig	Forderung bzw. Schuld wird in gleichen Raten monatlich, vierteljährlich, halbjährlich oder jährlich getilgt
Verfahren	Verfahren
Abzinsung erfolgt nach Tabelle 1 (Beck Erl 200 § 12/1)	Abzinsung erfolgt nach Tabelle 2 (Beck Erl 200 § 12/1). Unabhängig von der Tilgungsweise wird immer eine mittelschüssige jährliche Tilgung unterstellt (§ 12 Abs. 1 S. 1 BewG).
Es gilt:	Es gilt:
Nennbetrag Ford./Schuld × Vervielfältiger nach Restlaufzeit am Stichtag = Gegenwartswert	Jährlicher Ratenbetrag × Vervielfältiger nach der Restlaufzeit am Stichtag = Gegenwartswert
Hinweise	Hinweise
(1) Fälligkeit mit dem Tode einer natürlichen Person = Laufzeit aus der allgemeinen Sterbetafel (Beck Erl 200 § 14/1)	(1) Wenn Restlaufzeit am Stichtag keine vollen Jahre: interpolieren zwischen den Jahren
(2) Tilgung im Laufe eines Jahres: interpolieren	(2) Bei Tilgungsraten in unterschiedlicher Höhe Zerlegung in Teildarlehen

BewG  
Teil 2 Bewertungsvorschriften

c) *Niedrig- und Hochverzinslichkeit*

- (1) Niedrigverzinslichkeit liegt vor, wenn die Verzinsung unter 3 % liegt, Hochverzinslichkeit liegt bei mehr als 9 % vor (R B 12.1 Abs. 2 ErbStR).
- (2) Eine Ab- bzw. Aufzinsung erfolgt nur, wenn die Forderung bzw. Schuld am Bewertungsstichtag für längere Zeit, d. h. für mindestens vier Jahre unkündbar ist (R B 12.1 Abs. 2 ErbStR).
- (3) Eine Abzinsung bei niedrig verzinslichen Forderungen/Schulden erfolgt nur, wenn dem Zinsvorteil keine anderen wirtschaftlichen Nachteile bzw. Vorteile gegenüberstehen (R B 12.1 Abs. 2 ErbStR).
- (4) Das Verfahren (= sog. Zinsdifferenzmethode) sieht wie folgt aus:

Nennwert

$\cdot / \cdot +$  Kapitalwert des jährlichen Zinsverlustes/-gewinnes

= Gegenwartswert

Der Kapitalwert des jährlichen Zinsverlustes/-gewinnes wird nach der Restlaufzeit des Darlehens am Stichtag berechnet. Vergleiche auch Beispiele in Beck Erl 200 § 12/1, unter II. Tz. 3.2.

d) *Einlage des typischen stillen Gesellschafters (R B 12.4 ErbStR)*

- (1) Der typische stille Gesellschafter selbst hat eine private Kapitalforderung (soweit die Forderung nicht zu seinem Betriebsvermögen gehört), die beim übrigen Vermögen nach § 12 Abs. 1 ErbStG zu erfassen ist. Die Wertermittlung richtet sich nach R B 12.4 ErbStR (mit Beispiel in H B 12.4 ErbStH).
- (2) Ist die Kündbarkeit der Einlage am Bewertungsstichtag für mindestens fünf Jahre ausgeschlossen und liegt die Verzinsung über 9 %, so ist die Forderung über dem Nennwert anzusetzen.

2. Anteile an Kapitalgesellschaften

a) *Allgemeines*

Für die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Aktien, GmbH-Anteile) gilt § 11 BewG (Vgl. R B 11.1-11.8 ErbStR). Danach sind drei Gruppen zu unterscheiden:

- (1) Anteilspapiere mit Kurswert,
- (2) Anteilspapiere ohne Kurswert,
- (3) Anteile oder Aktien an einem Investmentvermögen i. S. des Kapitalanlagegesetzbuches.

b) *Anteilspapiere mit Kurswert*

Es gilt: Ansatz mit dem Kurswert (§ 11 Abs. 1 BewG).

BewG  
Teil 2 Bewertungsvorschriften

*c) Anteilspapiere ohne Kurswert*

- (1) Anteilspapiere ohne Kurswert sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 11 Abs. 2 BewG).
- (2) Zur Ermittlung des gemeinen Wertes vgl. unten Teil 3 sowie Kapitel ErbStG Teil 3 zu § 12 Abs. 2 ErbStG.
- (3) Besitzt ein Steuerpflichtiger mehr als 25 % der Anteile, ist zum gemeinen Wert ggf. ein Paketzuschlag zu machen (§ 11 Abs. 3 BewG). Wurde der gemeine Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren gemäß §§ 199 ff. BewG ermittelt, kommt ein Paketzuschlag nicht in Betracht.

*d) Anteile und Aktien an Investmentvermögen*

- (1) Anteile oder Aktien, die Rechte an einem Investmentvermögen i. S. des Kapitalanlagegesetzbuchs verbriefen, sind mit dem Rücknahmepreis anzusetzen.
- (2) Solche Anteile oder Aktien sind vor allem Anteile an Investmentfonds, also Anteile an Sondervermögen oder Investmentaktiengesellschaften. Direkt gehaltene Aktien oder Anleihen fallen nicht unter § 11 Abs. 4 BewG.

3. Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen (§§ 13-16 BewG, R B 13 ErbStR)

*a) Begriff*

Wiederkehrende Nutzungen und wiederkehrende Leistungen sind laufende Vorteile, die einem Steuerpflichtigen aufgrund eines dinglichen oder obligatorischen Rechts aus einem materiellen Wirtschaftsgut (Wirtschaftsgüter) (= Nutzungen, § 100 BGB) oder losgelöst von einem materiellen Wirtschaftsgut (Wirtschaftsgüter) (= Leistungen, § 241 BGB) zufließen. Sie gehören zum übrigen Vermögen (§ 12 Abs. 1 ErbStG). Die Unterscheidung zwischen Nutzungen und Leistungen ist wegen der Begrenzung des Jahreswerts (§ 16 BewG) wichtig. Die wichtigsten Charakteristika enthält nachfolgende Übersicht. Vgl. Erlass in Beck Erl 200 § 12/1 bzw. bzgl. § 14 BewG Erlass in Beck Erl 200 § 14/1 (wird regelmäßig aktualisiert, achten Sie daher auf den Stand) .

BewG  
 Teil 2 Bewertungsvorschriften

Nutzungen und Leistungen	
Nutzungen (§ 100 BGB)	Leistungen (§ 241 BGB)
Früchte einer Sache oder eines Rechts, die aus fremden Vermögen zufließen	Zuflüsse aus einem Schuldverhältnis, die losgelöst von den Erträgen eines Wirtschaftsgutes zu stehen
<p>Beispiele</p> <p>(1) Dingl. und obligatorische Nutzungsrechte (Wohnrecht, Nießbrauch)</p> <p>(2) Altenteilsrecht</p> <p>Nicht:</p> <p>z. B. Mieten aus eigenem Mietshaus, Zinsen aus eigenem Sparguthaben, Raten aus Verkauf eines Wirtschaftsgutes (= § 12 BewG)</p>	<p>Beispiele</p> <p>(1) Unterhaltsleistungen</p> <p>(2) Erbbauzins</p> <p>(3) Renten (einschließlich Zeitrenten = Mindestlaufzeit 10 Jahre ab Beginn und Versorgungsabsicht) ansonsten Raten (= § 12 BewG)</p>
<p>Merke:</p> <p>§ 16 BewG gilt</p>	<p>Merke:</p> <p>§ 16 BewG gilt nicht</p>
Bewertungsmaßstäbe	
<p>(1) Kapitalwert (§ 14 BewG bzw. § 13 Abs. 1 BewG mit Anlage 9a i. Z. m. o. g. Erlass in Beck Erl 200 § 12/1)</p> <p>(2) Der nachgewiesene gemeine Wert (§ 13 Abs. 3, § 14 Abs. 4 BewG), z. B. bei Zahlungsunfähigkeit des Verpflichteten</p>	

BewG  
 Teil 2 Bewertungsvorschriften

*b) Bewertung*

Die Bewertung ergibt sich aus nachfolgender Tabelle.

Auf bestimmte Zeit (§ 13 Abs. 1 BewG)	Auf Lebenszeit (§ 14 Abs. 1 BewG)	Immerwährend (§ 13 Abs. 2 BewG)	Von unbestimmter Dauer (§ 13 Abs. 2 BewG)
Beispiele Nießbrauch, Wohnrecht, Zeitrente, Erbbaurecht	Beispiele Nießbrauch, Wohnrecht, Leibrente	Ende nicht absehbar	Ende in absehbarer Zeit (20 - 25 Jahre) gewiss, Zeitpunkt ungewiss
Bewertung Jahreswert × Vervielf. nach Restlaufzeit am Stichtag (Anlage 9a) = Kapitalwert	Bewertung Jahreswert × Vervielf. nach Alter Berechtigter am Stichtag (lt. Erlass in Beck Erl 200 § 14/1) = Kapitalwert	Beispiel Verein hat Nutzungsrecht an städt. Grundstück ohne zeitliche Begrenzung	Beispiel A muss 10-jährigem Kind 3.600 € p. a. bis Ende Ausbildung zahlen
Besonderheiten		Bewertung Jahreswert × 18,6	Bewertung Jahreswert × 9,3
1. Bei Nutzungen wie Nießbrauch, Wohnrecht: Begrenzung Jahreswert nach § 16 BewG			
2. Wenn Dauer des Rechts auch durch Leben einer Person begründet (z. B. abgekürzte Leibrente): Kapitalwert max. Wert gemäß § 14 BewG	2. Unzulässig: versicherungsmathematischer Barwert (§ 14 Abs. 4 S. 2 BewG)		

4. Versicherungsansprüche

Die Bewertung erfolgt nach § 12 Abs. 4 BewG, d. h. Ansatz mit dem nachgewiesenen Rückkaufswert.

C. Bedarfsbewertung

Der Begriff „Bedarfswert“ findet sich nicht im Gesetz. Er ist als Abgrenzung zu dem bis 2024 laufend fortgeschriebenen Einheitswert (zur Historie s. Teil 1) bzw. den seither zu ermittelnden Grundsteuerwerten nach Landesrecht zu verstehen. Substanzsteuern sind laufende Steuern und bedürfen einer jährlich aktualisierten Feststellung von Werten. Anlassbezogene Steuern, wie die

## BewG Teil 2 Bewertungsvorschriften

Erbschaft- und Schenkungsteuer und die Grunderwerbsteuer, sind nicht darauf angewiesen, dass für das Vermögen permanent ein Wert festgestellt wird. Es reicht bei ihnen aus, wenn die Bewertung nach Bedarf erfolgt.

Zum 1.1.2009 wurden für die Erbschaft- und Schenkungsteuer neue Bewertungsvorschriften für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und für Anteile an Kapitalgesellschaften in den §§ 157-203 BewG kodifiziert. Seit 2015 gelten diese Werte auch für die Grunderwerbsteuer. Da diese Werte gemäß der §§ 157 ff. BewG nach Bedarf festgestellt werden, handelt es sich insoweit um „Bedarfswerte“.

Bedarfswerte werden im Erb- und Schenkungsfall gemäß § 157 BewG festgestellt für:

- (1) Grundbesitzwerte (§ 157 BewG), also für
  - (a) den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb,
  - (b) Grundstücke des Grundvermögens und
  - (c) Betriebsgrundstücke gemäß § 99 BewG,
- (2) gewerbliche Betriebe (Betriebsvermögen) und Anteile an gewerblichen Betrieben (Betriebsvermögen),
- (3) Anteile an Kapitalgesellschaften,
- (4) andere Vermögensgegenstände oder Schulden, soweit sie mehreren Personen zuzurechnen sind,

soweit sie erbschaftsteuerlich von Bedeutung sind, § 151 Abs. 1 S. 1 BewG. Die Ermittlung dieser Werte ist Gegenstand von Teil 3.

Die verfahrensrechtlichen Grundsätze sind in den §§ 151-156 BewG, R B 151.1-R B 156 ErbStR geregelt.

Bitte lesen Sie neben den Vorschriften §§ 151-156 BewG auch unbedingt den § 157 BewG.

### D. Testfragen

Frage 1:

Welche Vermögensarten kennt das BewG und welche Bedeutung kommt diesen Vermögensarten zu?

Antwort:

- (1) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
- (2) Grundvermögen,
- (3) Betriebsvermögen.

Vgl. § 18 BewG.

Die ersten beiden Vermögensarten haben Bedeutung für die Grundsteuer und für die Erbschaftsteuer. Das Betriebsvermögen hat nur Bedeutung für die Erbschaftsteuer.

BewG  
Teil 2 Bewertungsvorschriften

Frage 2:

Welche Wertmaßstäbe kennt das BewG?

Antwort:

Im BewG werden noch eine Reihe anderer Wertbegriffe genannt, die aber nur abgeleitete Bewertungsmaßstäbe sind, d. h. besondere Erscheinungsformen des gemeinen Wertes.

- (1) Kurswert (§ 11 Abs. 1 BewG, Wertpapiere und Schuldbuchforderungen),
- (2) Rücknahmepreis (§ 11 Abs. 4 BewG, Investmentfondsanteile oder -aktien),
- (3) Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG, Geld, Kapital, Forderungen, Schulden),
- (4) Gegenwartswert (§ 12 Abs. 3 BewG, unverzinsliche, befristete Schulden und Forderungen),
- (5) Rückkaufswert (§ 12 Abs. 4 BewG, Versicherungsansprüche),
- (6) Kapitalwert (§§ 13-16 BewG, Nutzungen und Leistungen),
- (7) Vergleichswert (§§ 183 ff. BewG),
- (8) Ertragswert (§§ 184 ff. BewG, Landwirtschaft; bestimmte Grundstücke),
- (9) Sachwert (§§ 189 ff. BewG, bestimmte Grundstücke).

Frage 3:

Wie werden wiederkehrende Nutzungen/Leistungen bewertet?

Antwort:

Bewertet wird mit dem Kapitalwert, der sich in vier Unterwerte gliedert:

- (1) Auf bestimmte Zeit beschränkt (§ 13 Abs. 1 BewG):  
Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind (Zeitrenten), sind mit dem finanzmathematischen Rentenbarwert anzusetzen. Es gilt Anlage 9a BewG.
- (2) Immerwährend (§ 13 Abs. 2 BewG):  
Immerwährende Nutzungen und Leistungen sind anzusetzen mit dem 18,6fachen des Jahreswertes.
- (3) Von unbestimmter Dauer (§ 13 Abs. 2 BewG):  
Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer sind anzusetzen mit dem 9,3-fachen des Jahreswertes.
- (4) Auf Lebenszeit (§ 14 BewG):  
Es gilt ein regelmäßig aktualisiertes BMF-Schreiben in Beck Erl 200 § 14/1.

Frage 4:

Was ist ein Erbbaurecht?

BewG  
Teil 2 Bewertungsvorschriften

Antwort:

Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche dingliche Recht, auf oder unter fremdem Grund und Boden des Erbbaupflichteten ein Bauwerk zu haben. Es wird im Grundbuch eingetragen und wie ein Grundstück behandelt (grundstücksgleiches Recht). Das Erbbaurecht stellt die stärkste Belastung des Eigentums dar, denn dadurch verliert der Eigentümer den Besitz des belasteten Grundstückes und alle Nutzungen. Hieraus folgen zwei wichtige Besonderheiten dieses Rechtes:

- (1) Es wird meist nur auf Zeit begründet (99 Jahre i. d. R.).
- (2) Der Eigentümer verlangt meist ein Entgelt in Form von wiederkehrenden Zahlungen (Erbbauzins) als Entschädigung für Entziehung von Besitz und Nutzung.

E. Aufgaben und Lösungen

Fall 1

- (1) Eine private, unverzinsliche Kapitalforderung (20.000 €) ist in einer Summe fällig am 1.1.05.
- (2) Wie Fall (1), jedoch ist die Forderung fällig am 1.10.04.
- (3) Eine private, unverzinsliche Kapitalforderung von 100.000 € ist fällig beim Tode einer bestimmten männlichen Person, die am Bewertungsstichtag 55 Jahre alt ist. Kapitalwert?

Gehen Sie davon aus, dass diese Forderungen durch Erbfall am 1.1.00 übergehen und bestimmen Sie ihren Wert! (aktuelle Rechtslage)

Lösung (Problem: Kapitalwert, §§ 12 ff. BewG)

I. Fall (1)

Es liegt Fälligkeitsdarlehen vor (unverzinslich, Laufzeit am Stichtag über 1 Jahr).

Bewertung nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 3 BewG: 20.000 €  
× 0,765 (vgl. Beck Erl 200 § 12/1 Tabelle 1) = 15.300 €

II. Fall (2)

Laufzeit = 4 Jahre + 9 Monate, d. h. es ist interpolieren nötig:

4 Jahre = 0,807 %, 5 Jahre = 0,765: Differenz 0,042 × 3/12 = 0,0105. Faktor  
5 Jahre 0,765 + 0,0105 = 0,7755 × 20.000 € = 15.510 €

III. Fall (3)

Ermittlung des Kapitalwerts nach der allg. Sterbetafel (Beck Erl 200 § 14/1, Stand: 1.1.2025):

BewG  
Teil 2 Bewertungsvorschriften

Lebenserwartung = 25,51 Jahre; Vervielfältiger bzgl. Fälligkeitsdarlehen für gerundet 26 Jahre (vgl. Beck Erl 200 § 12/1 Tabelle 1):  $100.000 \text{ €} \times 0,249 = 24.900 \text{ €}$

Fall 2

- (1) Max zahlt aufgrund eines Testaments seiner Schwester zu Beginn eines jeden Jahres eine Rente von 10.000 €. Die letzte Zahlung ist am 1.1.09 zu leisten.
- (2) Wie Fall (1), jedoch wird die Rente jeweils am 1.4. eines jeden Jahres gezahlt. Die letzte Zahlung ist am 1.4.09 zu leisten.
- (3) Wie Fall (1), jedoch sind die Rentenzahlungen einzustellen, wenn die Schwester nicht mehr lebt. Die Schwester ist am 31.12.00:
  - (a) 82 Jahre,
  - (b) 63 Jahre.

Max stirbt am 31.12.00. Wie hoch ist die Nachlassschuld von Max zu bewerten, wenn die Schuld auf den Erben übergeht (aktuelle Rechtslage)?

Lösung (Problem: Kapitalwert, §§ 13, 14 BewG)

I. Fall (1)

Es liegt Nutzung/Leistung auf bestimmte Zeit vor. Bewertung nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 13 Abs. 1 BewG i. V. m. Anlage 9a BewG:

$10.000 \text{ €} \times 7,143$  (noch 9 ausstehende, jährliche Zahlungsraten) = 71.430 €

II. Fall (2)

Wie (1).

III. Fall (3)

Es liegt eine abgekürzte Leibrente vor. Laufzeit 9 Jahre. Beachte § 13 Abs. 1 S. 2 BewG: Vergleich § 13 (Anlage 9a) und § 14 BewG (Erlass in Beck Erl 200 § 14/1).

1. 82 Jahre

Faktor Erlass in Beck Erl 200 § 14/1 (Stand: 1.1.2025) = 6,626, Faktor Anlage 9a = 7,143. Kapitalwert =  $6,626 \times 10.000 \text{ €} = 66.260 \text{ €}$

2. 63 Jahre

Faktor Erlass in Beck Erl 200 § 14/1 (Stand: 1.1.2025) = 13,063, Anlage 9a = 7,143. Kapitalwert =  $7,143 \times 10.000 \text{ €} = 71.430 \text{ €}$

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

## Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

### A. Grundbesitzbewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

#### I. Vorbemerkung

Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgt nach den §§ 158-175 BewG unter Anwendung der Anlagen 14 bis 20 des BewG sowie der R B 158.1-168 ErbStR wie folgt:

- (1) Getrennt zu bewerten sind der Wirtschaftsteil, die Betriebswohnungen und der Wohnteil (§ 160 BewG).
- (2) Nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören (§ 158 Abs. 4 BewG):
  - Grund und Boden sowie Gebäude und Gebäudeteile, die nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen,
  - das Kleingartenland,
  - land- und forstwirtschaftliche Maschinen sowie Geräte, die überwiegend für andere Zwecke entgeltlich überlassen oder überwiegend zur Erbringung von Dienstleistungen verwendet werden,
  - Geschäftsguthaben, Wertpapiere und Beteiligungen,
  - über den normalen Bestand hinausgehende Bestände an umlaufenden Betriebsmitteln,
  - Tiere und Wirtschaftsgüter der gewerblichen Tierhaltung,
  - Geldforderungen und Zahlungsmittel,
  - Pensionsverpflichtungen.
- (3) Die nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Wirtschaftsgüter werden entsprechend ihrer Vermögensart mit dem gemeinen Wert bewertet.

#### II. Wirtschaftsteil (§§ 162 ff. BewG)

- (1) Der Wirtschaftsteil wird mittels eines vereinfachten (typisierenden) Reinertragswertverfahrens mit festen Ertragswerten auf der Basis agrarstatistischer Daten für die wichtigsten land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen bewertet werden (vergleiche § 163 BewG).

Diese Daten sind regionalisiert und nach Betriebsgrößen abgegrenzt (§ 163 BewG). Entsprechendes gilt für forstwirtschaftliche Nutzung, für weinbauliche Nutzung, für gärtnerische Nutzung für Sondernutzungen Hopfen, Spargel, Tabak. Für verpachtete land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Stückländereien gilt ein Mindestwertverfahren nach

## BewG

### Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

§ 164 BewG. Die erforderlichen Tabellenwerte, aus denen die typisierten Erträge abzuleiten sind, ergeben sich aus den Anlagen 14 bis 20 zum BewG.

Der hieraus sich ergebende Reingewinn ist zu kapitalisieren. In diesem „Wirtschaftswert“ (§ 163 BewG) sind auch die Wirtschaftsgebäude mit abgegolten. Der Kapitalisierungszinssatz beträgt 5,5 % (vgl. § 163 Abs. 11 BewG).

Daraus ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

durchschnittlicher Reinertrag/ Hektareigentumsfläche

x Eigentumsfläche

= maßgebender Reinertrag

x Kapitalisierungsfaktor 18,6

= Regelertragswert/Wirtschaftswert

- (2) Als Mindestwert (§ 164 BewG) ist die regional übliche, mit 5,5 % kapitalisierte Nettopacht für den Grund und Boden zuzüglich der Pacht für den Besatz (Wirtschaftsgebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, immaterielle Wirtschaftsgüter) anzusetzen, vgl. § 164 BewG i. V. m. Anlagen 14, 15, 17. Der Nachweis eines geringeren Wirtschaftswertes ist zulässig, vgl. § 165 Abs. 3 BewG.

Daraus ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

Wert des Grund und Bodens = Pachtpreis je Hektar x Eigentumsfläche. (Der Nettopachtpreis ist aus den Anlagen 14 bis 18 zu § 163 BewG zu entnehmen.)

+ Besatzkapital (Der Wert des Besatzkapitals/Hektar ist auch den Anlagen 14 bis 18 zu § 163 BewG zu entnehmen und mit der bewirtschafteten Fläche zu multiplizieren.)

= Jahresertragswert

x Kapitalisierungsfaktor 18,6

+ Ansatz sonstiger Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert

./. Verbindlichkeiten, die mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Verbindung stehen

= Mindestwert (minimal 0)

- (3) Wird ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder ein Anteil i. S. des § 158 Abs. 2 S. 2 BewG innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren nach dem Bewertungsstichtag veräußert, erfolgt nach § 162 Abs. 3 BewG die Bewertung des Wirtschaftsteils – abweichend von §§ 163, 164 BewG – mit dem Liquidationswert (§ 166 BewG). Die Veräußerung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ist hingegen auch innerhalb des Nachbewertungszeitraums unschädlich, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten ausschließlich zum Erwerb eines anderen Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Anteils daran verwendet wird – Reinvestitionsklausel.

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

### III. Betriebswohnungen und Wohnteil (§ 167 BewG)

Zusätzlich zu dem Wirtschaftswert oder Mindestwert sind die Betriebswohnungen und der Wohnteil anzusetzen. Diese werden wie bebaute Grundstücke bewertet, vgl. § 167 BewG. Hinsichtlich des zuzuordnenden Grund und Bodens ist höchstens das 5fache der jeweils bebauten Fläche zugrunde zu legen, vgl. § 167 Abs. 2 BewG. Der Nachweis eines niedrigeren Werts ist zugelassen, vgl. § 167 Abs. 4 BewG.

Zur Berücksichtigung von Besonderheiten, die sich im Falle einer engen räumlichen Verbindung von Wohnraum und Betrieb ergeben, ist der Wert des Wohnteils und der Wert der Betriebswohnungen um 15 % zu ermäßigen, § 167 Abs. 3 BewG.

### IV. Grundbesitzwert des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft (§ 168 BewG)

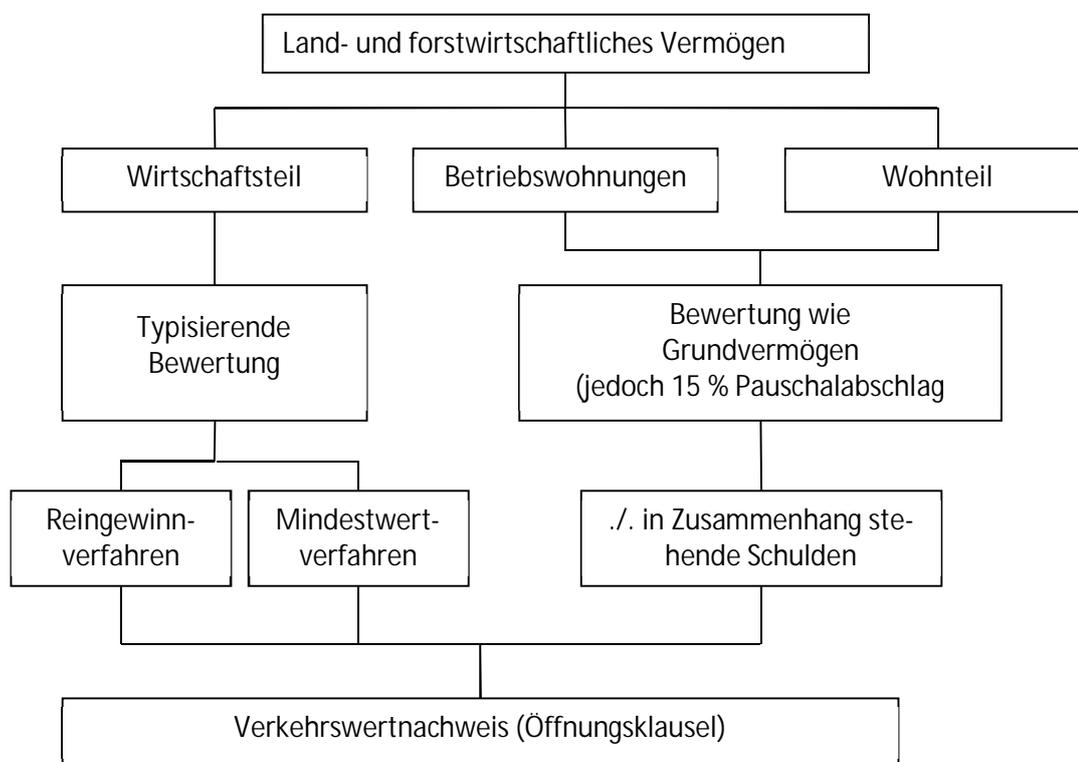
Die einzelnen Bewertungsteile (Wirtschaftsteil, Betriebswohnungen, Wohnteil) sind unter Abzug etwaiger Schulden zusammenzuziehen:

Übersicht:

- + Wert des Wirtschaftsteils (Mindestwert ist zu beachten!)
- + Wert der Betriebswohnungen (wie bei bebauten Grundstücken abzüglich 15 %)
- ./.. Schulden in unmittelbarem Zusammenhang mit den Betriebswohnungen
- + Wert des Wohnteils (wie bei bebauten Grundstücken abzüglich 15 %)
- ./.. Schulden in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Wohnteil
- = Grundbesitzwert des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Bewertung land- und forstwirtschaftliches Vermögen  
(§§ 158-175 BewG)



Beispiel:

Bauer Heinrich will in 09 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinen Ackerbaubetrieb in Unterfranken an seinen Sohn übertragen.

Die Eckdaten des Betriebs lauten wie folgt:

Ackerbau 70 ha Eigentum

Ackerbau 60 ha Pacht

Betriebsgröße über 100 EGE

Wie berechnet sich der Wert für den Wirtschaftsteil?

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Wirtschaftswert

Landwirtschaft. Nutzung	Fläche	Wert pro ha	Faktor	Ertragswert
Reingewinn Ackerbau über 100 EGE:	70 ha	105 €	18,6	136.710 €

Mindestwert

Landwirtschaft. Nutzung	Fläche	Wert pro ha	Faktor	Ertragswert
GruBo Ackerbau > 100 EGE:	70 ha	300 €	18,6	390.600 €

Besatzkapital Ackerbau > 100 EGE:	130 ha	66 €	18,6	<u>159.588 €</u>
--------------------------------------	--------	------	------	------------------

Summe: 550.188 €

anzusetzender Wert für den Wirtschaftsteil 550.188 €

## B. Grundbesitzbewertung von Grundvermögen

### I. Vorbemerkung

- (1) Rechtsgrundlagen für die Grundbesitzbewertung sind die §§ 176-198 BewG und R B 176.1-198 ErbStR.
- (2) Die bewertungsrechtliche Einordnung eines Grundstücks richtet sich allein nach dessen ertragsteuerlichen Qualifikation (so R B 176.1 Abs. 3 ErbStR). Es können damit nur Grundstücke, die zum ertragsteuerlichen Privatvermögen gehören, dem bewertungsrechtlichen Grundvermögen zugerechnet werden. So stellt z. B. ein vollständig privat genutztes Einfamilienhaus, als auch das von einer Privatperson vermietete gemischt genutzte Grundstück ausschließlich Grundvermögen dar.
- (3) Ein Grundstück kann teilweise dem Grundvermögen oder dem Betriebsvermögen zuzurechnen sein. Auch insoweit richtet sich die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen i. S. des BewG als Betriebsgrundstück allein nach den ertragssteuerrechtlichen Regelungen (R B 99 Abs. 1 ErbStR). Wird nur ein Teil des Grundstücks betrieblich genutzt ist zunächst der Grundbesitzwert für das gesamte Grundstück zu ermitteln. Der Grundbesitzwert ist dann nach ertragssteuerrechtlichen Grundsätzen vom Betriebsfinanzamt aufzuteilen (in der Regel Wohn-/Nutzflächenverhältnis, R 4.2 Abs. 6 EStR).

### II. Unbebaute Grundstücke (§§ 178, 179 BewG)

- (1) Unter unbebauten Grundstücken sind Grundstücke zu verstehen, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden. Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Als unbebaut gilt auch ein Grundstück, auf dem infolge von Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude auf Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist.
- (2) Unbebaute Grundstücke werden gemäß § 179 BewG nach ihrer Fläche und dem zuletzt vor dem Bewertungsstichtag vorliegenden Bodenrichtwert bewertet:

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

m<sup>2</sup> x Bodenrichtwert (abgerundet auf volle Euro)

Bezüglich der Grundstückstiefe ist von einer Aufteilung in Vorder- und Hinterland auszugehen (R B 179.2 Abs. 4 ErbStR). Außenanlagen sind mit dieser Bewertung abgegolten. Kein Abzug von wertbeeinflussenden Einwirkungen, Staub Gerüche etc. R B 179.2 Abs. 8 ErbStR.

- (3) Es besteht die Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert mittels Gutachten nachzuweisen (sog. Öffnungsklausel des § 198 BewG – siehe hierzu unter VII., S. 16).

### III. Bebaute Grundstücke (§§ 180-197 BewG)

#### 1. Bewertungsverfahren

- (1) Bebaute Grundstücke sind nach § 180 Abs. 1 BewG Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden. Wird ein Gebäude in Bauabschnitten errichtet, ist der fertig gestellte Teil als benutzbares Gebäude anzusehen. Als Grundstück im Sinne des Absatzes 1 gilt gemäß § 180 Abs. 2 BewG auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet worden ist.
- (2) Für die Bewertung ist gemäß § 181 BewG nach folgenden Grundstücksarten zu unterscheiden:
- Ein- und Zweifamilienhäuser: Wohngrundstücke mit bis zu zwei Wohnungen und einer Nutzung zu Wohnzwecken von mehr als 50 % ihrer Fläche,
  - Mietwohngrundstücke: Wohngrundstücke mit mehr als zwei Wohnungen und einer Nutzung zu Wohnzwecken von mehr als 80 % ihrer Fläche,
  - Wohnungseigentum und Teileigentum,
  - Geschäftsgrundstücke: Grundstücke, die zu mehr als 80 % ihrer Fläche betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen,
  - gemischt genutzte Grundstücke: Grundstücke, die sowohl Wohnzwecken als auch betrieblichen Zwecken dienen und keiner der o. g. Grundstücksarten zuzuordnen sind,
  - sonstige bebaute Grundstücke: Grundstücke, die nicht unter die vorgenannten Grundstücksarten fallen.

Der Wohnungsbegriff ist gesetzlich festgeschrieben § 181 Abs. 9 BewG (u. a. Mindestgröße von 20 m<sup>2</sup>, selbständiger Zugang, Abgeschlossenheit, Möglichkeit der Führung eines selbständigen Haushalts).

- (3) Je nach Grundstücksart ermittelt sich der Wert eines bebauten Grundstücks nach dem
- Vergleichswertverfahren gemäß § 183 BewG,
  - Ertragswertverfahren gemäß §§ 184-188 BewG,
  - Sachwertverfahren gemäß §§ 189-191 BewG.

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

§ 182 BewG sieht folgende Einordnung vor:

Grundstücksart	Bewertungsverfahren
I. Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, Wohnungs- und Teileigentum	Vergleichswertverfahren
I. Mietwohngrundstücke sowie	Ertragswertverfahren
II. Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich eine übliche Miete ermitteln lässt	
I. Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, Wohnungs- u. Teileigentum für die kein Vergleichswert vorliegt sowie	Sachwertverfahren
II. Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich keine übliche Miete ermitteln lässt sowie	
III. Sonstige bebaute Grundstücke	

(4) Für bestimmte Sonderfälle, z. B. Erbbaurechte, Gebäude auf fremden Grund und Boden und Grundstücke im Zustand der Bebauung, gibt es weitere Ermittlungsverfahren, vgl. §§ 193 ff. BewG.

(5) Es besteht die Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert mittels Gutachten nachzuweisen (sog. Öffnungsklausel des § 198 BewG – siehe hierzu unter VII., S. 16).

## 2. Vergleichsverfahren

Mittels des Vergleichswertverfahrens sind gemäß § 182 Abs. 1 BewG die Grundstücksarten Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser zu bewerten.

### a) Vergleichspreise (direktes Vergleichswertverfahren)

Bei Anwendung dieses Verfahrens sind Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen (§ 183 Abs. 1 BewG). Die Übereinstimmung sollte in den wesentlichen für den Wert bestimmenden Merkmalen, wie Lage, Größe, Nutzung, Bodenbeschaffenheit und Zuschnitt des Gebäudes bestehen. Diese Grundstücke werden als Vergleichsgrundstücke bezeichnet.

Beispiel:

Neben der zu bewertenden Eigentumswohnung A liegen vergleichbare Eigentumswohnungen, die zeitnah auf dem freien Immobilienmarkt jeweils zu 400.000 € veräußert wurden.

Lösung:

Gemäß § 183 Abs. 1 BewG kann das ETW mit dem Vergleichspreis von 400.000 € bewertet werden.

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

*b) Vergleichsfaktoren (indirektes Vergleichswertverfahren)*

Sollten keine Kaufpreise oder übereinstimmende Vergleichsgrundstücke vorliegen, können gemäß § 183 Abs. 2 BewG anstelle dieser Werte, die von den Gutachterausschüsse für geeignete Bezugseinheiten, insbesondere Flächeneinheiten des Gebäudes, ermittelte und mitgeteilte Vergleichsfaktoren herangezogen werden. Hierbei handelt es sich z. B. um Durchschnittspreise je m<sup>2</sup> Wohn/Nutzfläche, die sich aus dem Wohnungsmarktbericht der Gutachterausschüsse, gestaffelt nach Wohnungsgröße und Baujahr, ergeben. Maßgebend sind die Vergleichsfaktoren, die von den Gutachterausschüssen für den letzten Auswertungszeitraum abgeleitet werden, der vor dem Kalenderjahr endet, in dem der Bewertungsstichtag liegt.

Beispiel:

Es ist eine Eigentumswohnung im Alter von 20 Jahren, Normalausstattung, Stadtrandlage mit einer Wohnfläche von 80 m<sup>2</sup> zu bewerten. Vergleichspreise liegen nicht vor, jedoch hat der örtliche Gutachterausschuss für derartige Wohnflächen einen m<sup>2</sup>-Preis von 5.000 € festgestellt.

Lösung:

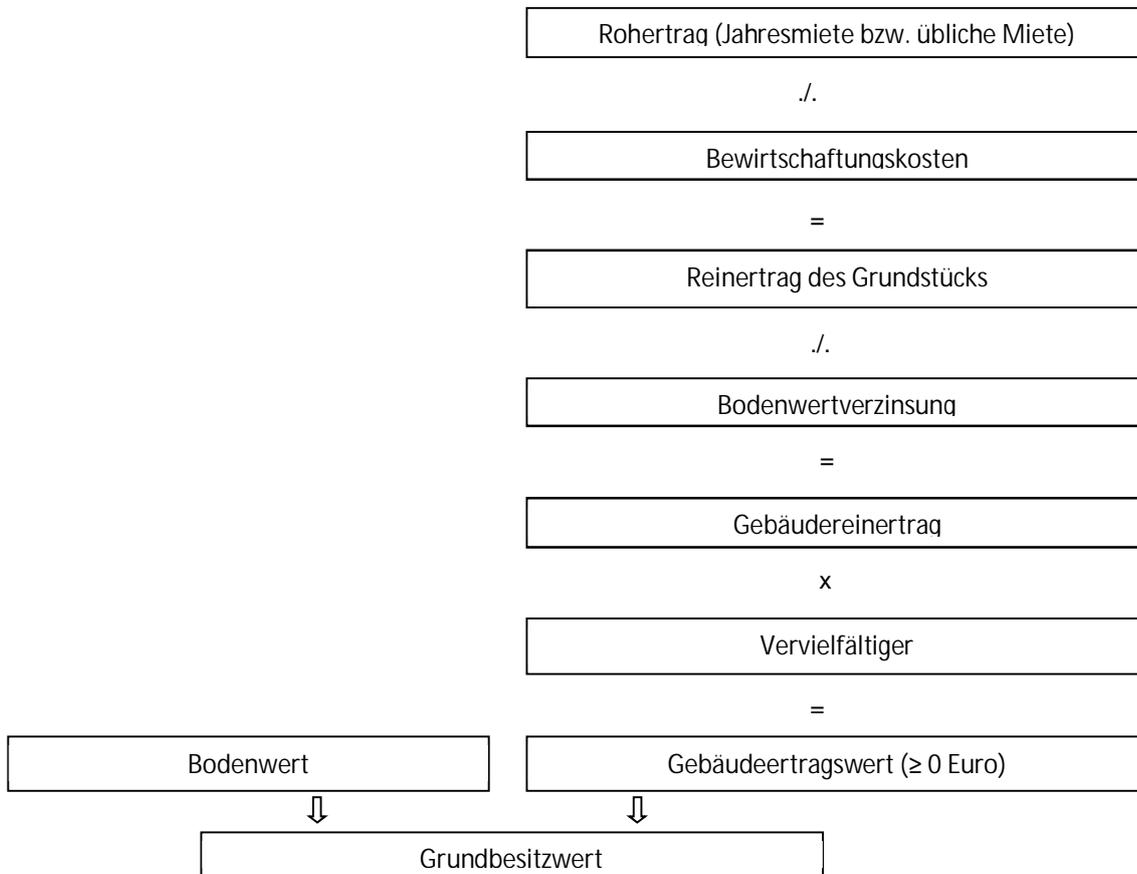
Gemäß § 183 Abs. 2 BewG ist die ETW anhand der Vergleichsfaktoren wie folgt zu bewerten:

$$80 \text{ m}^2 \times 5.000 \text{ €} = 400.000 \text{ €}$$

3. Ertragswertverfahren

- (1) Gemäß § 182 Abs. 3 BewG ist das Ertragswertverfahren für Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke anzuwenden, für die sich auf dem Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt. Das Ertragswertverfahren soll insbesondere bei bebauten Grundstücken Anwendung finden, bei denen der nachhaltig erzielbare Ertrag für die Werteinschätzung am Grundstücksmarkt im Vordergrund steht (sog. Renditeobjekte). Dabei ist der Bodenwert und der Gebäudewert (Gebäudeertragswert) gemäß § 184 Abs. 1 BewG getrennt zu ermitteln (vgl. nachfolgendes Schema).

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer



(2) Bodenwert:

Der Bodenwert ermittelt sich gemäß § 179 BewG (unbebaute Grundstücke).

(3) Gebäudewert:

Bei der Ermittlung des Gebäudeertragswertes wird vom Rohertrag des Grundstücks (§ 186 BewG) ausgegangen. Beim Rohertrag handelt es sich um die vereinbarte Monats-Soll-Miete im Besteuerungszeitpunkt, mit Ausnahme der Umlagen. Was zur Grundstücksrente gehört bestimmt R B 186.1 Abs. 1 ErbStR. Die übliche Miete kommt nur zum Ansatz, sobald das Grundstück eigengenutzt, ungenutzt, zu vorübergehendem Gebrauch unentgeltlich überlassen wurde oder die erzielte Miete um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweicht.

Von diesem Rohertrag sind die Bewirtschaftungskosten (§ 187 BewG) abzuziehen. Hierbei handelt es sich um Verwaltungs-, Betriebs- und Instandhaltungskosten, aber auch um Kosten eines etwaigen Mietausfallwagnisses. Diese Kosten sind aus Anlage 23 zum BewG zu entnehmen. Die Werte sind an den Bewertungsstichtag anzupassen (§ 187 Abs. 2 BewG), wofür das BMF auf der Basis des Verbraucherpreisindex den jährlichen Anpassungsfaktor bekanntgibt. Dabei wird die Restnutzungsdauer des Gebäudes unter Fiktion der Bezugsfähigkeit am 1.1. des Jahres der Fertigstellung des Gebäudes berechnet und auf volle Jahre abgerundet, R B 190.7 Abs. 1 ErbStR (Alter = Bewertungsjahr ./.. Baujahr). Zu beachten ist ferner, dass die Restnutzungsdauer mindestens 30 % der Gesamtnutzungsdauer

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

betragen muss, § 185 Abs. 3 S. 6 BewG; R B 185.3 Abs. 6 ErbStR. Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer ergibt sich aus Anlage 22 zum BewG. Durch Umlagen gedeckte Ausgaben bleiben als Bewirtschaftungskosten außer Ansatz.

Nach Abzug der Bewirtschaftungskosten verbleibt der Reinertrag des Grundstücks (§ 185 Abs. 1 BewG). Von diesem Betrag ist eine angemessene Bodenverzinsung abzuziehen, da von der Jahresmiete auch ein Anteil auf die Nutzungsüberlassung des Grund und Bodens entfällt. Die Bodenwertverzinsung ermittelt sich aus dem Bodenwert (§ 179 BewG) des Grundstücks multipliziert mit dem Liegenschaftszinssatz (§ 188 BewG). Beim Liegenschaftszinssatz handelt es sich um den Zinssatz, mit dem der Verkehrswert von Grundstücken marktüblich verzinst wird. Dieser Zinssatz ist entweder von den Gutachterausschuss für den letzten Auswertungszeitraum abgeleitet worden, der vor dem Kalenderjahr endet, in dem der Bewertungsstichtag liegt oder aus § 188 Abs. 2 Nr. 1-4 BewG zu entnehmen.

Nach Abzug der Bodenwertverzinsung vom Reinertrag ergibt sich der Gebäudereinertrag. Durch Anwendung des Vervielfältigers aus Anlage 21 BewG auf den Gebäudereinertrag – unter Beachtung der Restnutzungsdauer des Gebäudes sowie des Liegenschaftszinssatzes – ergibt sich der kapitalisierte Gebäudeertragswert (§ 185 Abs. 3 BewG).

Die Restnutzungsdauer des Gebäudes ergibt sich aus der maximalen Nutzungsdauer des Gebäudes, Anlage 22 BewG, abzüglich des Alters des Gebäudes im Bewertungszeitpunkt. Um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass auch ältere Gebäude durch z. B. laufende Modernisierungsmaßnahmen, immer noch werthaltig sind, verbleiben als minimale Restnutzungsdauer mindestens 30 % der ursprünglichen Nutzungsdauer. Sollte durch Baumaßnahmen die Nutzungsdauer des Gebäudes verändert werden, ist dies bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer zu berücksichtigen. Anbauten und Aufstockungen teilen das Schicksal des Hauptgebäudes, R B 190.8 Abs. 2 ErbStR.

Der Wert von baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen ist mit dem Gebäudeertragswert abgegolten, § 184 Abs. 4 BewG.

(4) Ertragswert des Grundstücks:

Bodenwert und Gebäudeertragswert ergeben zusammen den Ertragswert des Grundstücks. Mindestens ist der Bodenwert anzusetzen, d. h. der Gebäudereinertrag muss mindestens 0 € betragen, § 184 Abs. 3 S. 2 BewG.

(5) Beispiel:

Ein Mietwohngrundstück ist Gegenstand einer Schenkung im Januar 01. Nach den Verhältnissen des Januar 01 werden für das 20 Jahre alte Wohnhaus (3 Wohnungen, keine Garagen) monatliche Mieten i. H. v. 8.000 € erzielt. Das Gebäude (Wohnfläche insgesamt 300 qm) steht auf einem angemessenen Grundstück von 1.000 m<sup>2</sup>. Der Bodenrichtwert zum 1.1.01 beträgt 2.000 €/m<sup>2</sup>. Örtliche Besonderheiten oder weitere Daten sind von den Gutachterausschüssen nicht festgestellt worden. Der maßgebende Verbraucherpreisindex soll 150 (Oktober 2001: 100) betragen.

Lösung:

Bei dem bebauten Grundstück (§ 180 BewG) handelt es sich um ein Mietwohngrundstück, da mehr als 80 % der Wohn- und Nutzfläche zu Wohnzwecken genutzt wird und mehr als 2 Wohneinheiten vorliegen, § 181 Abs. 3 BewG. Mietwohngrundstücke werden im Ertragswertverfahren (§ 184-188 BewG) bewertet, § 182 Abs. 3 BewG.

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Ermittlung des Gebäudewertes:

Jahresmiete – Rohertrag nach § 186 BewG = 8.000 € x 12 Monate =	96.000 €
./.. Bewirtschaftungskosten nach § 187 BewG	
Verwaltungskosten (3 Wohnungen x 230 € x Preisanpassung 1,5)	1.035 €
Instandsetzungskosten (300 qm x 9 € x Preisanpassung 1,5)	4.050 €
Mietausfallwagnis 2 % x 96.000 €	1.920 €
	./.. 7.005 €
= Reinertrag nach § 185 Abs. 1 BewG	88.995 €
./.. Bodenwertverzinsung:	
Bodenwert, § 179 BewG: 2.000 €/m <sup>2</sup> x 1.000 m <sup>2</sup> =	600.000 €
x Liegenschaftszinssatz, § 188 Abs. 2 BewG =	x 3,5 %
	./.. 70.000 €
= Gebäudereinertrag	18.995 €
pauschale Nutzungsdauer, Anlage 22	80 Jahre
Alter des Gebäudes	./.. 20 Jahre
Restnutzungsdauer	60 Jahre
Liegenschaftszinssatz:	3,5 %
maßgeblicher Vervielfältiger, Anlage 21	24,94
Gebäudeertragswert: 18.995 € x 24,94 =	473.735 €
Bodenwert des unbebauten Grundstücks:	
§ 179 BewG: 2.000 €/m <sup>2</sup> x 1.000 m <sup>2</sup> =	2.000.000 €
Ertragswert nach § 184 Abs. 3 BewG	2.473.735 €

Ist das zu bewertende Grundstück wesentlich größer ist, als es einer dem Gebäude angemessenen Nutzung entspricht, kommt beim Abzug der Bodenwertverzinsung diese übergroße Teilfläche nicht zum Ansatz, wenn die entsprechende Teilfläche eine zusätzliche Nutzung oder Verwertung zulässt (§ 185 Abs. 2 S. 3 BewG).

#### 4. Sachwertverfahren

- (1) Auch beim Sachwertverfahren werden Grund und Boden und Gebäude getrennt bewertet (§ 189 Abs. 1 S. 1 BewG). Die Bewertung des Bodenwerts erfolgt wie beim Ertragswertverfahren gemäß § 189 Abs. 2 BewG nach § 179 BewG (unbebaute Grundstücke). Für das Gebäude ist gemäß § 190 Abs. 1 BewG ein Gebäudesachwert zu ermitteln, der allerdings nicht auf den tatsächlichen, sondern auf den durchschnittlichen Herstellungskosten (Regelherstellungskosten) basiert.
- (2) Diesen Regelherstellungskosten liegen die Normalherstellungskosten zuzüglich Baunebenkosten zugrunde. Die Regelherstellungskosten beziehen sich im Gegensatz zu den Normalherstellungskosten, die sich auf die Rauminhalte beziehen, auf die Bruttogrundfläche,

## BewG

### Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

die Fläche aller nutzbaren überdachten Flächen (§ 190 Abs. 1 BewG). Die Bruttogrundfläche ist aber nicht identisch mit der Wohnfläche. Lediglich alle nicht nutzbaren Flächen werden nicht einbezogen, Anlage 24 I und R B 190.6 ErbStR. Zur Einordnung der Gebäude in verschiedene Standards dient die Anlage 24 des BewG.

- (3) Nach § 190 Abs. 3 BewG sind zur Ermittlung des Gebäudesachwerts die durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes mit dem Regionalfaktor nach § 190 Abs. 5 BewG sowie dem Alterswertminderungsfaktor nach § 190 Abs. 6 BewG zu multiplizieren. Die durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes ergeben sich durch Multiplikation der Regelherstellungskosten mit der jeweiligen Brutto-Grundfläche des Gebäudes und dem Baupreisindex nach § 190 Abs. 4 BewG.

Durch Regionalfaktoren wird der Unterschied zwischen dem bundesdurchschnittlichen und dem regionalen Baukostenniveau berücksichtigt (§ 190 Abs. 5 BewG). Anzuwenden sind die Regionalfaktoren, die von den Gutachterausschüssen bei der Ableitung der Sachwertfaktoren nach § 191 S. 1 BewG zugrunde gelegt worden sind. Soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Regionalfaktoren zur Verfügung stehen, gilt gesetzlich ein Regionalfaktor 1,0.

Der Alterswertminderungsfaktor entspricht dem Verhältnis der Restnutzungsdauer des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22 zum BewG (§ 190 Abs. 6 BewG). Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbeitrag zwischen der Gesamtnutzungsdauer (Anlage 22 BewG) und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt mindestens 30 % der Gesamtnutzungsdauer (§ 190 Abs. 6 S. 5 BewG), außer in Fällen bestehender Abbruchverpflichtung (§ 190 Abs. 6 S. 6 BewG). Anbauten und Aufstockungen teilen das Schicksal des Hauptgebäudes, R B 190.8 Abs. 2 ErbStR. Besteht die wirtschaftliche Einheit aus mehreren Gebäuden (z. B. EFH und Garage) erfolgt jeweils eine einzelne Bewertung für sich. Umstände, die zu einer Verlängerung oder Verkürzung der Nutzungsdauer führen, können berücksichtigt werden. In diesen Fällen wird das Baujahr fiktiv vor- oder zurückgelegt. Dieser Gebäudesachwert ist mit mindestens 30 % der Gebäuderegulierungskosten anzusetzen, da der Gesetzgeber davon ausgeht, dass auch ein älteres, regelmäßig gepflegtes Grundstück einen Wert haben kann. Außenanlagen und sonstige bauliche Anlagen sind grundsätzlich mit dem ermittelten Wert abgegolten (§ 189 Abs. 4 BewG). Soweit diese Anlagen jedoch besonders werthaltig sind, muss zusätzlich für sie eine Einzelbewertung im Sachwertverfahren erfolgen. Eine besondere Werthaltigkeit der Außenanlagen liegt gemäß R B 190.5 ErbStR bereits bei Überschreiten von 10 % des Gebäudewertes vor.

- (4) Zu dem Gebäudesachwert wird der Bodenwert addiert und durch Anwendung einer Wertzahl gemäß § 189 Abs. 3 BewG an den gemeinen Wert angepasst. Hierbei wird grundsätzlich auf die Sachwertfaktoren zurückgegriffen, die von den Gutachterausschüssen festgestellt werden, andernfalls muss gemäß § 191 Abs. 2 BewG auf typisierte Wertzahlen gemäß der Anlage 25 zum BewG zurückgegriffen werden.

- (5) Beispiel:

Ein Einfamilienhaus (mit Keller, ohne ausgebautes Dach) ist Gegenstand einer Schenkung im Januar 02. Das Gebäude ist Anfang 1984 errichtet worden und hat eine Bruttogrundfläche von 180 m<sup>2</sup>, es hat einen mittleren Ausstattungsstandard (Stufe 3). Der Bodenricht-

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

wert zum 1.1.01 beträgt 1.000 €/m<sup>2</sup>, das Grundstück ist 550 m<sup>2</sup> groß. Der vom Gutachterausschuss festgestellte Regionalfaktor beträgt 1,2. Weitere örtliche Besonderheiten oder weitere Daten sind von den Gutachterausschüssen nicht festgestellt worden.

Lösung:

Bei dem bebauten Grundstück (§ 180 BewG) handelt sich um ein Einfamilienhaus, da nur eine Wohnung (§ 181 Abs. 9 BewG) vorhanden ist und diese auch zu mindestens 50 % zu Wohnzwecken genutzt wird.

Da Vergleichswerte bzw. Vergleichswertfaktoren nicht vorliegen, erfolgt die Bewertung des EFH gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG im Sachwertverfahren (§ 184-188 BewG).

Ermittlung des Gebäudesachwertes:

Regel-HK je Flächeneinheit, Anlage 24	695 €	
x Bruttogrundfläche	180 m <sup>2</sup>	
= Regelherstellungskosten	125.100 €	
x Regionalfaktor	1,2	
= Gebäuderegulierungswert		150.120 €
./.. Alterswertminderung		
pauschale Nutzungsdauer, Anlage 22	70 Jahre	
Alter des Gebäudes	<u>26 Jahre</u>	
Alterswertminderungsfaktor: 26/70 =	37,14 %	
Alterswertminderung: 150.120 € x 37,14 % =		./.. <u>53.614 €</u>
= Gebäudesachwert		96.506 €
Bodenwert des unbebauten Grundstücks:		
§ 179 BewG: 1.000 €/m <sup>2</sup> x 550 m <sup>2</sup> =		<u>550.000 €</u>
vorläufiger Sachwert		646.506 €
Angleichung an den gemeinen Wert, § 191 BewG	Wertzahl 1,0	
Sachwert des Grundstücks: 646.506 € x 1,0 =		646.506 €
Ggf. vorhandene Außenanlagen sind grds. abgegolten, § 189 Abs. 4 BewG.		

#### IV. Erbbaurecht/Erbbaugrundstück (§§ 192-194 BewG)

Bei Grundstücken, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, bilden das Erbbaurecht und das belastete Grundstück (Erbbaugrundstück) je eine selbständige wirtschaftliche Einheit. Das Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche Recht an einem Grundstück. Das Erbbaugrundstück ist das Grundstück an den das Erbbaurecht bestellt ist.

Gemäß § 192 BewG ist für ein Grundstück, das mit einem Erbbaurecht belastet ist, der Wert der wirtschaftlichen Einheit „Erbbaurecht“ (§ 193 BewG) und der Wert der wirtschaftlichen Einheit „Erbbaugrundstück“ (§ 194 BewG) gesondert zu ermitteln.

1. Erbbaurecht

*a) Bewertung mit Erbbaurechtskoeffizient*

In § 193 Abs. 1 BewG wird die Ermittlung des Werts des Erbbaurechts durch Multiplikation des Werts des unbelasteten Grundstücks mit einem von den Gutachterausschüssen abgeleiteten Erbbaurechtskoeffizienten nach § 23 ImmoWertV geregelt. Der Wert des unbelasteten Grundstücks ist der Wert des Grundstücks, der nach den §§ 179, 182–196 BewG festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde.

*b) Finanzmathematische Methode (ohne Erbbaurechtskoeffizient)*

- (1) Liegt für das zu bewertende Erbbaurecht kein Erbbaurechtskoeffizient vor, ist der Wert des Erbbaurechts durch Multiplikation des Werts nach § 193 Abs. 3 bis 5 BewG mit einem Erbbaurechtsfaktor zu ermitteln. Auch die Erbbaurechtsfaktoren werden von den Gutachterausschüssen festgestellt. Soweit derartige Erbbaurechtsfaktoren nicht zur Verfügung stehen, gilt der Erbbaurechtsfaktor 1,0 (§ 193 Abs. 2 BewG).
- (2) Nach § 193 Abs. 3 BewG wird zur Ermittlung des Werts des Erbbaurechts ohne Erbbaurechtskoeffizient zunächst die Summe aus dem Wert des unbelasteten Grundstücks (Grund und Boden sowie Gebäude) abzüglich des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks (= Gebäudewert) und der nach § 193 Abs. 4 BewG über die Restlaufzeit des Erbbaurechts kapitalisierten Differenz aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins gebildet. Ein bei Ablauf des Erbbaurechts nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes nach § 193 Abs. 5 ist abzuziehen.
- (3) Der Bodenwert ergibt sich aus § 179 BewG; der Wert des gesamten Grundstücks ist nach den allgemeinen Vorschriften für Grundstücke zu bestimmen. Die Differenz (§ 193 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 BewG) ist der Gebäudewert.
- (4) Der Unterschiedsbetrag aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins (§ 193 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 BewG) ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus Anlage 21 BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Für die Kapitalisierung sind die Zinssätze zu verwenden, die der Ermittlung des Erbbaurechtsfaktors zugrunde gelegt wurden. Soweit derartige Zinssätze nicht zur Verfügung stehen, sieht das BewG typisierte Zinssätze vor (§ 193 Abs. 4 BewG).
- (5) Zur Ermittlung des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht zu entschädigenden Wertanteils des Gebäudes ist nach § 193 Abs. 5 BewG auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts die Differenz aus dem Wert des Grundstücks und dem Bodenwert zu ermitteln. Hierbei ist die Restnutzungsdauer des Gebäudes bei Ablauf des Erbbaurechts zugrunde zu legen. Der so ermittelte Unterschiedsbetrag ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts nach Maßgabe der Anlage 26 zum BewG auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen.

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

2. Erbbaugrundstück

*a) Bewertung mit Erbbaugrundstückskoeffizient*

In § 194 Abs. 1 BewG wird die Ermittlung des Werts des Erbbaugrundstücks durch Multiplikation des Werts des unbelasteten Grundstücks mit einem von den Gutachterausschüssen abgeleiteten Erbbaugrundstückskoeffizienten geregelt. Der Wert des unbelasteten Grundstücks ist der Wert des Grundstücks, der nach den §§ 179, 182–196 BewG festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde.

*b) Finanzmathematische Methode (ohne Erbbaugrundstückskoeffizient)*

- (1) Liegt für das zu bewertende Erbbaugrundstück kein Erbbaugrundstückskoeffizient vor, ist der Wert des Erbbaurechts durch Multiplikation des Werts nach § 194 Abs. 3 bis 5 BewG mit einem Erbbaugrundstücksfaktor zu ermitteln. Auch die Erbbaugrundstücksfaktoren werden von den Gutachterausschüssen festgestellt. Soweit derartige Erbbaugrundstücksfaktoren nicht zur Verfügung stehen, gilt der Erbbaugrundstücksfaktor 1,0 (§ 194 Abs. 2 BewG).
- (2) Nach § 194 Abs. 3 BewG wird zur Ermittlung des Werts des Erbbaugrundstücks ohne Erbbaugrundstückskoeffizient zunächst die Summe aus dem über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwert des unbelasteten Grundstücks und dem nach über die Restlaufzeit des Erbbaurechts kapitalisierten vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins gebildet. Ein bei Ablauf des Erbbaurechts nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes nach § 193 Abs. 5 ist hinzuzurechnen (§ 194 Abs. 3 S. 2 BewG).
- (3) Der Bodenwert des unbelasteten Grundstücks ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus der Anlage 26 des BewG ergebenden Abzinsungsfaktor abzuzinsen. Für die Abzinsung sind die Zinssätze zu verwenden, die der Ermittlung des Erbbaugrundstücksfaktors zugrunde gelegt wurden. Soweit von den Gutachterausschüssen keine derartigen Zinssätze zur Verfügung stehen, gelten dieselben Zinssätze wie für Erbbaurechte nach § 193 Abs. 4 BewG. Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, ist der Abzinsungsfaktor 0.
- (4) Der vertraglich vereinbarte jährliche Erbbauzins ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus Anlage 21 des BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Für die Kapitalisierung sind die Zinssätze zu verwenden, die der Ermittlung des Erbbaugrundstücksfaktors zugrunde gelegt wurden. Soweit von den Gutachterausschüssen keine derartigen Zinssätze zur Verfügung stehen, gelten dieselben Zinssätze wie für Erbbaurechte nach § 193 Abs. 4 BewG. Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des Zinssatzes.

V. Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 195 BewG)

Ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden liegt vor, wenn ein anderer als der Eigentümer des Grund und Bodens darauf ein Gebäude errichtet hat und ihm das Gebäude zuzurechnen ist. Das ist der Fall, wenn es Scheinbestandteil des Grund und Bodens ist (§ 95 BGB) oder dem Nutzungsberechtigten für den Fall der Nutzungsbeendigung gegenüber dem Eigentümer des Grund und

## BewG

### Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Bodens ein Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts des Gebäudes zusteht. Ein derartiger Anspruch kann sich aus einer vertraglichen Vereinbarung oder aus dem Gesetz ergeben.

Die Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden ist in § 195 BewG verankert. Grundsätzlich wird der Wert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden gemäß § 195 Abs. 2 BewG ermittelt durch Bildung der Summe aus

- (1) dem Wert des Grundstücks, der nach den allgemeinen Vorschriften festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Nutzungsrecht nicht bestünde, abzüglich des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks (Gebäudewert) und
- (2) der nach § 195 Abs. 3 BewG über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten Differenz aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Nutzungsentgelt.

Ein bei Ablauf des Nutzungsrechts nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes nach Maßgabe des § 195 Abs. 4 BewG abzuziehen.

#### VI. Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 196 BewG)

Die bewertungsrechtliche Behandlung von Grundstücken im Zustand der Bebauung ist in § 196 BewG geregelt. Ein Grundstück im Zustand der Bebauung liegt demnach vor, wenn mit den Bauarbeiten begonnen wurde und Gebäude oder Gebäudeteile noch nicht bezugsfertig sind. Der Zustand der Bebauung beginnt mit den Abgrabungen oder der Einbringung von Baustoffen, die zur planmäßigen Errichtung des Gebäudes führen.

Die Bewertung von Grundstücken im Zustand der Bebauung ist § 196 Abs. 2 BewG zu entnehmen. Danach sind die Gebäude oder Gebäudeteile im Zustand der Bebauung mit den bereits am Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten dem Wert des bislang unbebauten oder bereits bebauten Grundstücks hinzuzurechnen. Mithin sind Gebäude oder Gebäudeteile im Zustand der Bebauung nach dem Grad der Fertigstellung zu bewerten.

#### VII. Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts (§ 198 BewG)

Aufgrund der Typisierungen und Pauschalierungen hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit eines Verkehrswertnachweises (Öffnungsklausel). Weist er nach, dass der gemeine Wert des Grundstücks am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den §§ 179, 182-196 BewG ermittelte Wert, so ist gemäß § 198 Abs. 1 S. 1 BewG dieser nachgewiesene Wert anzusetzen.

Neben dem Nachweis durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen kann auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück als Nachweis dienen (§ 198 Abs. 2 und 3 BewG, R B 198 ErbStR).

#### VIII. Steuerverschonung (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 und § 13d ErbStG)

Informationen hierzu befinden sich im Kapitel „Erbschaftsteuer“.

## BewG

### Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

#### C. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen

##### I. Vorbemerkung

- (1) Für die Bewertung von betrieblichem Vermögen (Einzelunternehmen, Freiberuflerpraxen, Beteiligungen an Personengesellschaften) sowie von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird als Bewertungsmaßstab der gemeine Wert vorgegeben, § 12 Abs. 2 und 5 ErbStG i. V. m. § 157 Abs. 4 und 5 BewG, § 11 Abs. 2 BewG. Die Bewertung erfolgt unabhängig von der Rechtsform.
- (2) Der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften ermittelt sich vorrangig nach dem Börsenkurs, § 11 Abs. 1 BewG. Bei nicht notierten Anteilen wird die Wertermittlung wie die Bewertung des Betriebsvermögens von Personenunternehmen vorgenommen, § 11 Abs. 2 BewG. Ggf. ist noch ein sog. „Paketzuschlag“ gemäß § 11 Abs. 3 BewG zu berücksichtigen.
- (3) Der Unternehmenswert wird in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet, die weniger als ein Jahr vor dem Besteuerungszeitpunkt liegen. Fehlen derartige zeitnahe Verkäufe, sind Betriebe nach den üblichen betriebswirtschaftlichen Methoden zur Unternehmensbewertung zu bewerten, § 11 Abs. 2 BewG. Hilfsweise kann auf ein typisiertes Verfahren, das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren, zurückgegriffen werden, sofern dessen Anwendung nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Dieses Verfahren ist in den §§ 199-203 BewG, R B 199-203 ErbStR geregelt.
- (4) Unabhängig des individuellen Bewertungsverfahrens – also bei jeder Art der Bewertung, auch im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199 ff. BewG – ist eine Untergrenze bei der Bewertung zu berücksichtigen. Als Mindestwert ist die Summe der gemeinen Werte aller Einzelwirtschaftsgüter abzüglich der Schulden, anzusetzen (Substanzwert), § 11 Abs. 2 S. 3 BewG.
- (5) Gesondert festgestellte Werte (§ 151 BewG) sind einer innerhalb einer Jahresfrist folgenden Feststellung für dieselbe wirtschaftliche Einheit unverändert zu Grunde zu legen, wenn sich die für die erste Bewertung maßgeblichen Stichtagsverhältnisse nicht wesentlich geändert haben.
- (6) Ausländisches Betriebsvermögen ist nach dem Verfahren gemäß § 31 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen, § 12 Abs. 7 ErbStG.

##### II. Begriff und Umfang des Betriebsvermögens

- (1) Der bewertungsrechtliche Begriff des Gewerbebetriebes entspricht in vollem Umfang dem ertragsteuerlichen Begriff (vgl. § 95 Abs. 1 S. 1 BewG). Die Ausübung einer freien Berufstätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 BewG wird der gewerblichen Tätigkeit gleichgestellt (§ 96 BewG). Land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind bewertungsrechtlich Grundbesitz (siehe oben Teil A).
- (2) Für die Bestimmung des Betriebsvermögens von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen gilt § 97 BewG. Die Bewertung des Werts eines Anteils am Betriebsvermögen einer dieser in § 97 BewG genannten Gesellschaften, Vereinigungen wird

## BewG

### Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

ebenfalls nach den Grundsätzen der Betriebsvermögensbewertung vorgenommen, § 109 Abs. 2 S. 1 BewG.

- (3) Bei Personengesellschaften werden bewertungsrechtlich in die Bewertung neben dem Gesellschaftsvermögen auch die Sonderbetriebe einbezogen (§ 97 Abs. 1a BewG). Personengesellschaften, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer optieren, werden bewertungsrechtlich von der für Personengesellschaften geltenden Vorschrift in § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 BewG erfasst. Erbschaftsteuerlich ist der Erwerb von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft daher inländisches Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und kein Anteil an einer Kapitalgesellschaft nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

### III. Vereinfachtes Ertragswertverfahren

Zur Ermittlung des Ertragswerts ist der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag (§§ 201 und 202 BewG) mit dem Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) zu multiplizieren. Dabei sind folgende Besonderheiten zu beachten:

#### 1. Nachhaltig zu erzielender Jahresertrag (§ 201 BewG)

Die Grundlage für die Bewertung bildet der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag. Der Jahresertrag ist anhand eines Kapitalisierungsfaktors auf den Ertragswert des zu bewertenden Vermögens hochzurechnen. Für die Ermittlung dieses Jahresertrags bietet der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag eine Beurteilungsgrundlage.

- Ausgangsbasis ist der einkommensteuerliche Gewinn nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG bzw. § 4 Abs. 3 EStG ohne Berücksichtigung der Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen.
- Der Durchschnittsertrag ist regelmäßig aus den Betriebsergebnissen (§ 202 BewG) der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten.
- Das gesamte Betriebsergebnis eines am Bewertungsstichtag noch nicht abgelaufenen Wirtschaftsjahres ist anstelle des drittletzten abgelaufenen Wirtschaftsjahres einzubeziehen, wenn es für die Herleitung des künftig zu erzielenden Jahresertrags von Bedeutung ist. Die Summe der Betriebsergebnisse ist durch drei zu dividieren und ergibt den Durchschnittsertrag. Das Ergebnis stellt den Jahresertrag dar.
- Hat sich im Dreijahreszeitraum der Charakter des Unternehmens nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nachhaltig verändert oder ist das Unternehmen neu entstanden, ist von einem entsprechend verkürzten Ermittlungszeitraum auszugehen.
- Bei Unternehmen, die durch Umwandlung, durch Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben oder durch Umstrukturierungen entstanden sind, ist bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags von den früheren Betriebsergebnissen des Gewerbebetriebs oder der Gesellschaft auszugehen.
- Soweit sich die Änderung der Rechtsform auf den Jahresertrag auswirkt, sind die früheren Betriebsergebnisse entsprechend zu korrigieren.

## BewG Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

### 2. Ermittlung des Betriebsergebnisses (§ 202 BewG)

Ausgehend vom Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG (Ausgangswert, ohne Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen) sind zur Ermittlung des Betriebsergebnisses die in § 202 BewG vorgegebenen Hinzurechnungen und Kürzungen vorzunehmen.

#### (1) Gesondert zu bewertende Wirtschaftsgüter

Korrekturen am Gewinn sind u. a. vorzunehmen bei Wirtschaftsgütern, die gesondert – neben dem Ertragswert – zu bewerten sind und dann dem ermittelten Ertragswert hinzugerechnet werden.

- Können Wirtschaftsgüter und mit diesen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schulden aus dem zu bewertenden Unternehmen herausgelöst werden, ohne die eigentliche Unternehmenstätigkeit zu beeinträchtigen (nicht betriebsnotwendiges Vermögen), so werden diese Wirtschaftsgüter und Schulden neben dem Ertragswert mit dem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert oder Anteil am gemeinen Wert angesetzt (§ 200 Abs. 2 BewG). Damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen und Erträge sind dann bei der Ermittlung des durchschnittlichen Jahresertrags korrigierend zu berücksichtigen.

Beispiel:

Nicht betriebsnotwendig sind bei einem Produktionsunternehmen ein Mietwohngrundstück oder Beteiligungen zur reinen Geldanlage. Einnahmen und Aufwendungen im Zusammenhang damit werden im Betriebsergebnis nicht berücksichtigt.

- Hält ein zu bewertendes Unternehmen Beteiligungen an anderen Gesellschaften, die betriebsnotwendig sind, so werden diese Beteiligungen neben dem Ertragswert mit dem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt (§ 200 Abs. 3 BewG). Betroffen sind davon z. B.: Holdinggesellschaften in Bezug auf ihre betriebsnotwendigen Tochtergesellschaften. Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Beteiligungen werden – anders als bei den nicht zum betriebsnotwendigen Vermögen gehörenden Beteiligungen – nicht dem Gewinn hinzugerechnet, § 202 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f BewG. Übernommene Verluste werden aber – unabhängig, ob eine betriebsnotwendige Beteiligung vorliegt oder nicht – immer dem Gewinn hinzugerechnet.

Beispiel:

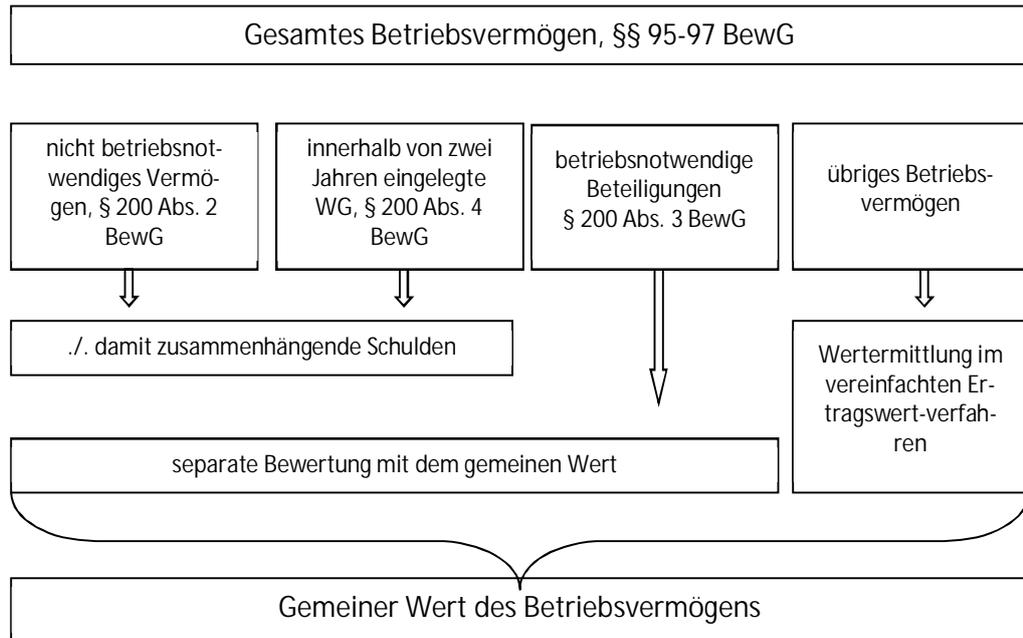
In dem zu bewertenden Betriebsvermögen befinden sich zwei Beteiligungen an anderen Gesellschaften. Während die eine Beteiligung betriebsnotwendiges Vermögen darstellt, ist die andere Beteiligung nicht betriebsnotwendiges Vermögen. Beide Beteiligungen sind nach § 200 Abs. 2 BewG (die nicht betriebsnotwendige Beteiligung) bzw. § 200 Abs. 3 BewG (betriebsnotwendige Beteiligung) separat zu bewerten. Die im Zusammenhang mit der nicht betriebsnotwendigen Beteiligung stehenden Aufwendungen sind nach § 202 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f BewG dem Gewinn der einzelnen Jahre hinzuzurechnen, die Aufwendungen für die betriebsnotwendige Beteiligung müssen nicht hinzugerechnet werden. Übernommene Verluste aus einer betriebsnotwendigen Beteiligung sind hingegen dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

- Innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter (sog. „junges Vermögen“), die nicht schon nicht betriebsnotwendiges Vermögen dar-

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

stellen, und mit diesen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Schulden werden ebenfalls neben dem Ertragswert mit dem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt (§ 200 Abs. 4 BewG). Entsprechend erfolgen die Gewinnkorrekturen (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 f bzw. Nr. 2 f BewG).

Übersicht: Gesondert zu bewertende Vermögenspositionen



(2) Weitere Korrekturen

Aufgrund der Rechtsformneutralität hat ein Abzug eines angemessenen Unternehmerlohns zu erfolgen. Hier wird auf Erfahrungswerte zurückzugreifen sein, die die jeweilige Branche, die Größe des Unternehmens sowie die Ertragskraft des Unternehmens mitberücksichtigen sollten. Soweit in dem Unternehmen bisher auch Familienangehörige unentgeltlich mitgearbeitet haben, ist für diese ebenfalls ein entsprechender fiktiver Lohn abzuziehen.

Zugerechnet oder abgezogen werden verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Einlagen als wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderungen oder -erhöhungen, wenn sie Einfluss auf den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag haben.

(3) Die Betriebsergebnisse der maßgeblichen drei Jahre ermitteln sich für jedes der drei Jahre gemäß dem nachfolgenden Ermittlungsschema.

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Ausgangsbetrag (Unterschiedsbetrag § 4 Abs. 1 EStG; § 4 Abs. 3 EStG)

Hinzurechnungen

- + Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen
- + Absetzungen auf den Geschäfts-/Firmenwert oder auf firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter
- + einmalige Veräußerungsverluste sowie außerordentliche Aufwendungen
- + im Gewinn nicht enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft mit weiteren zugelagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann
- + Ertragssteueraufwand (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer)
- + Aufwendungen, die im Zusammenhang stehen mit Vermögen im Sinne des § 202 Abs. 2 und 4 BewG und übernommene Verluste aus Beteiligungen i. S. des § 202 Abs. 2 bis 4 BewG
- = Zwischensumme

Abrechnungen

- ./. gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen sowie Teilwertzuschreibungen
- ./. einmalige Veräußerungsgewinne sowie außerordentliche Erträge
- ./. angemessener Unternehmerlohn, soweit in bisheriger Ergebnisrechnung nicht berücksichtigt
- ./. Erträge aus der Erstattung von Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, SolZ und Gewerbesteuer) im Gewinnermittlungszeitraum
- ./. Erträge im Zusammenhang mit Vermögen i. S. des § 202 Abs. 2 bis 4 BewG
- = Zwischensumme

weitere Hinzurechnungen/Abrechnungen

- + ./.. sonstige wirtschaftlich nicht begründete Vermögenisminderungen oder Vermögenserhöhungen mit Einfluss auf den zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag mit gesellschaftsrechtlichem Bezug, soweit noch nicht vorab berücksichtigt
- = Zwischensumme
- ./. Kürzung um 30 % zur Abgeltung des Ertragssteueraufwands
- = bereinigtes jährliches Betriebsergebnis

Summe der Jahreserträge der drei maßgeblichen Jahre durch Division 3

= Durchschnittsertrag des Unternehmens.

### 3. Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG)

Der Kapitalisierungsfaktor beträgt 13,75.

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

4. Gesamtwert des Betriebsvermögens

Zu dem Ertragswert sind noch die separat zu bewertenden Wirtschaftsgüter hinzuzurechnen.

= Ertragswert (s. o.)

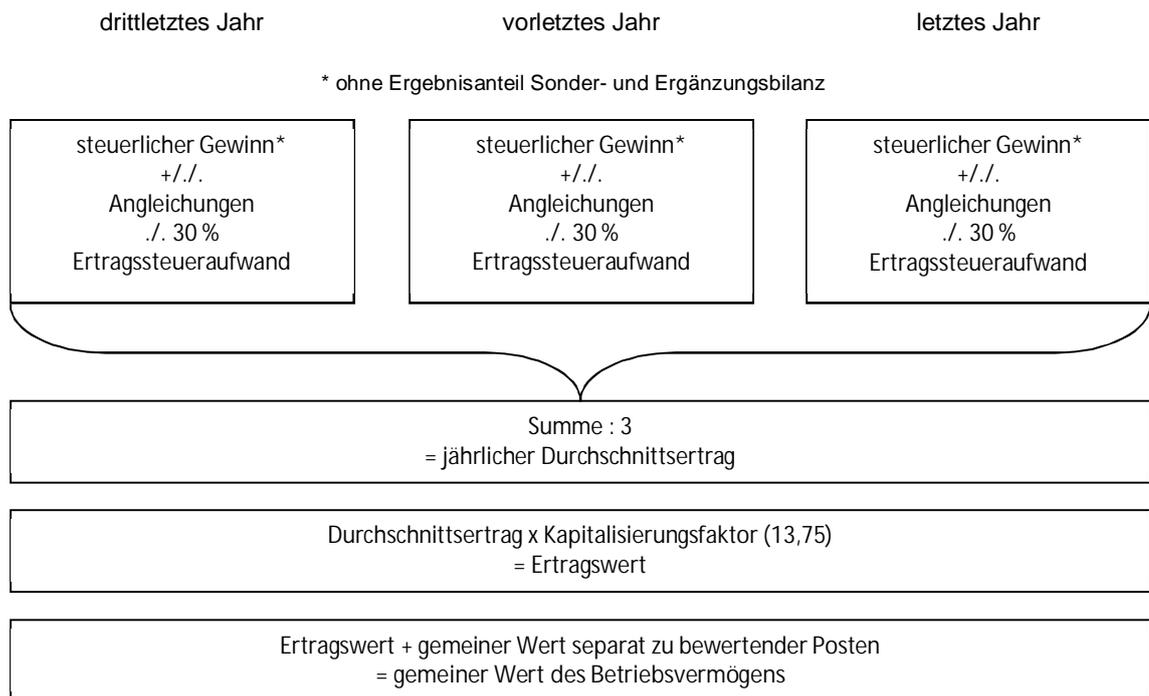
+ gemeiner Wert der nicht betriebsnotwendigen Aktiva und Passiva, gemeiner Wert von Anteilen an Beteiligungsgesellschaften, gemeiner Wert der innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegten Wirtschaftsgüter („junges Vermögen“) sowie damit verbundene Schulden, § 200 Abs. 2 bis 4 BewG

= gemeiner Wert des zu bewertenden Betriebsvermögens

Der gemeine Wert der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit ergibt sich also aus der Summe des im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens ermittelten Wertes und den gemeinen Werten der separat zu bewertenden Vermögenspositionen, abzüglich der damit zusammenhängenden Schulden.

Siehe dazu die nachfolgende Übersicht:

**Übersicht: Vereinfachtes Ertragswertverfahren, §§ 199 ff. BewG**



5. Betriebsgrundstücke

Eine Besonderheit besteht für die Wertermittlung der Betriebsgrundstücke nach § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG. Sie sind bei der Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ohne gesonderten Ansatz mit dem Ertragswert abgegolten.

Soweit für andere Bewertungsverfahren (Mindestwert oder gesonderter Ansatz als junges Vermögen, nicht betriebsnotwendiges Vermögen, Sonderbetriebsvermögen) Betriebsgrundstücke

## BewG Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

zu bewerten sind, erfolgt dies nach den §§ 176-198 BewG (§ 157 Abs. 3 BewG) – also entsprechend den Vorschriften für das Grundvermögen, vgl. dazu oben B. Grundstücke sind nur insoweit dem Gewerbebetrieb zuzurechnen, als sie ertragssteuerrechtliches Betriebsvermögen darstellen.

Beispiel:

Vater V möchte seinem Sohn S im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ein Einzelunternehmen übertragen. Ertragssteuerrechtlich gehört zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens auch ein betriebsnotwendiges Grundstück, an dem zu 10 % auch die Ehefrau des V beteiligt ist.

Lösung:

Es handelt sich um ein Betriebsgrundstück, insoweit es zu bilanzieren ist. Wird Wert des Betriebsvermögens im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt ist der Grundstückswert im Rahmen des Ertragswertes miteingerechnet. Das Grundstück gehört im Beispielfall damit – zu 90 % – zum begünstigten Vermögen i. S. des § 13a bzw. § 13b ErbStG.

### IV. Sonderbetriebsvermögen

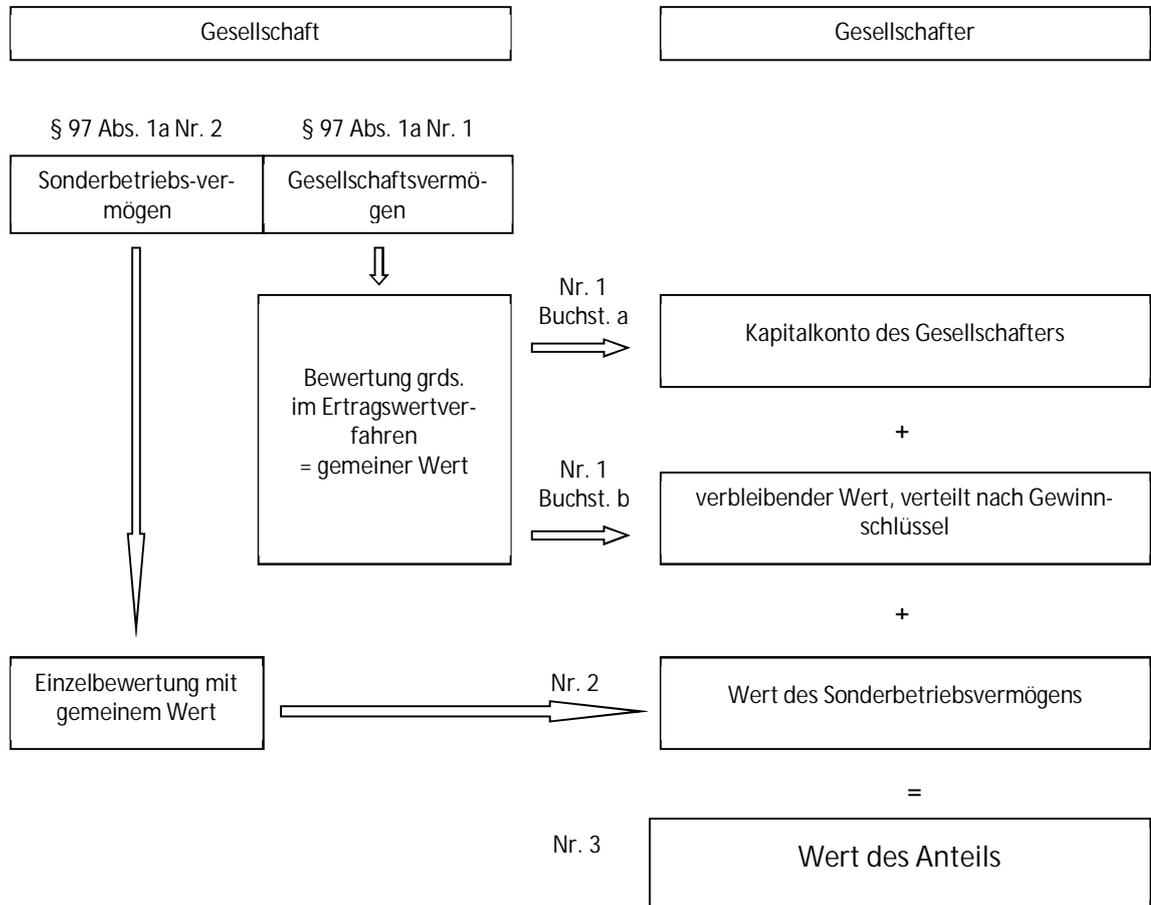
Das Gesellschaftsvermögen (bis 2023: Gesamthandsvermögen, s. dazu Kap. Bil Teil 4 unter A.II.1. (2)) der Gesellschaft einerseits und das zivilrechtlich den Gesellschaftern gehörende Sonderbetriebsvermögen andererseits sind getrennt zu bewerten. Damit wird zugleich eine Vereinfachung erreicht. Die im Rahmen der Gesellschaft verbuchten Aufwands- und Ertragsposten im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen, z. B. Miet- und Pachtzahlungen oder Zinsen, werden bei der Ertragswertermittlung berücksichtigt, so dass es nicht zu einer doppelten Erfassung des Sonderbetriebsvermögens kommen kann.

### V. Aufteilung des Betriebsvermögens (§ 97 Abs. 1a BewG)

- (1) Der ermittelte Ertragswert des Gesellschaftsvermögens ist zunächst anhand der Kapitalkonten zu verteilen. Das Kapital etwaiger Ergänzungsbilanzen oder auch Sonderbilanzen der Gesellschafter wird nicht berücksichtigt, weil die Ergänzungsbilanzen nicht bei der Ermittlung des Unternehmenswerts berücksichtigt werden.
- (2) Der nach Abzug der Kapitalkonten verbleibende Restwert ist anhand des Gewinnverteilungsschlüssels aufzuteilen. Vorabgewinne werden nicht berücksichtigt.
- (3) Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens sind dem jeweiligen Gesellschafter direkt mit den gemeinen Werten (Einzelbewertung) zuzurechnen.
- (4) Die Summe aus dem anteiligen Wert des Gesellschaftsvermögens und dem gemeinen Wert des Sonderbetriebsvermögens ergibt den gemeinen Wert des Anteils des Gesellschafters.

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

(5) Übersicht:



**VI. Anteil an einer Kapitalgesellschaft ohne Kurswert (§ 97 Abs. 1b BewG)**

Zuerst ist nach den vorgenannten Grundsätzen der Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft zu ermitteln. Der gemeine Wert eines Anteils an der Kapitalgesellschaft bestimmt sich dann gemäß § 97 Abs. 1b S. 1 BewG nach dem Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft am Bewertungsstichtag. Diese Vorgabe gilt auch in den Fällen, in denen das Nennkapital noch nicht vollständig eingezahlt ist. Die Einzahlungsverpflichtung des Anteilseigners ist im Rahmen der Erbschaftsteueranlagung gemäß § 10 Abs. 5 und 6 ErbStG abzugsfähig.

**VII. Steuerverschonung (§ 13a-§ 13c ErbStG)**

Informationen hierzu befinden sich im Kapitel „Erbschaftsteuer“.

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

VIII. Abfindungsanspruch an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft  
(§ 10 Abs. 10 ErbStG)

In Fällen, in denen ein Erbe einen Anteil an einer Personengesellschaft erhält, diesen aber aufgrund rechtlicher Verpflichtungen an bestimmte Personen, in der Regel Altgesellschafter, gegen Abfindung unter dem gemeinem Wert nach § 12 ErbStG abgeben muss, ist nur der Abfindungsanspruch als Bereicherung anzusetzen. Dasselbe gilt für Geschäftsanteil einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, z. B. im Falle der Einziehung.

Die Bereicherung, die sich bei den die Anteile erhaltenen Gesellschaftern in solchen Fällen ergibt, sie erhalten Anteile, deren steuerlicher Wert über dem Abfindungsanspruch liegt, gilt als Schenkung unter Lebenden nach § 7 Abs. 7 ErbStG.

D. Übriges Vermögen

Für Vermögen, das unter keine der vorgenannten Vermögensarten fällt, erfolgt die Bewertung grundsätzlich mit dem gemeinen Wert nach § 9 BewG, § 12 Abs. 1 ErbStG.

- An einer Börse notierte Wertpapiere sind mit dem Kurswert zu bewerten, (§ 11 Abs. 1 BewG). Andere Wertpapiere werden als Kapitalforderungen grundsätzlich mit dem Nennwert erfasst, § 12 ErbStG.
- Kapitalforderungen und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen (§ 12 BewG).
- Noch nicht fällige Versicherungsansprüche können nur noch mit dem Rückkaufswert bewertet werden (§ 12 Abs. 4 BewG). Sie dürfen nicht mehr alternativ mit 2/3 der eingezahlten Prämien angesetzt werden.
- Für Sachleistungsansprüche gilt der gemeine Wert (§ 9 BewG), siehe auch R B 9.3 ErbStR.
- Bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen (z. B. Nießbräuche und Renten) ist der Kapitalwert zugrunde zu legen (§ 14 Abs. 1 BewG). Die entsprechenden Vervielfältiger werden regelmäßig aktualisiert (siehe BMF in Beck Erl 200 § 14/1).
- Für die zum übrigen Vermögen rechnenden Gegenstände des Hausrats und andere bewegliche körperliche Gegenstände gilt der gemeine Wert (§ 9 BewG).

E. Testfragen

Frage 1:

Was versteht man unter Bedarfsbewertung von Grundbesitz und wo findet sie Anwendung?

Antwort:

Die Bedarfsbewertung von Grundbesitz für Zwecke der Grunderwerbsteuer und für Zwecke der Erbschaftsteuer findet nach §§ 176 ff. statt, wenn dieser Wert für Zwecke der jeweiligen Steuer benötigt wird (nach Bedarf).

Die Feststellung erfolgt in einem gesonderten Verfahren grds. nach den Wertverhältnissen vom Bewertungsstichtag (Bodenrichtwerte bzw. Mietpreise).

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Frage 2:

Nach welchen Kriterien werden Wohngrundstücke für Zwecke der Erbschaftsteuer bewertet?

Antwort:

- (1) Unbebaute Grundstücke werden am Bewertungsstichtag mit dem zum vorangegangenen 1.1. durch die vom Gutachterausschuss festgestellten Bodenwerte bewertet. Ein abweichender Nachweis ist möglich (sog. Öffnungsklausel), vgl. § 198 BewG.
- (2) Der Gebäudewert bei bebauten Grundstücken wird grundsätzlich im Vergleichswert-, Ertragswert- oder Sachwertverfahren ermittelt (§ 182 BewG). Das Vergleichswertverfahren gilt z. B. bei Ein- und Zweifamilienhäusern, soweit Vergleichswerte vom Gutachterausschuss zur Verfügung gestellt werden können. Ansonsten sind diese Grundstücke im Sachwertverfahren zu bewerten. Im Ertragswertverfahren sind typische Renditeobjekte wie Mietwohngrundstücke oder Geschäftsgrundstücke zu bewerten. Beim Ertragswertverfahren ist z. B. die durchschnittliche Kaltmiete (also ohne Betriebskosten) vom Besteuerungszeitpunkt (z. B. Erbfall) um die Bewirtschaftungskosten und eine Bodenwertverzinsung zu mindern (§ 185 BewG). Der sich dann ergebende Gebäudereinertrag ist mit einem Vielfältiger (Anlage 21 BewG) zu multiplizieren. Bei selbstgenutzten und leerstehenden Grundstücken, die im Ertragswertverfahren zu bewerten sind, oder bei um mehr als 20 % von der ortsüblichen Miete abweichender tatsächlicher Miete ist vom ortsüblichen Mietpreis auszugehen.

Der jeweils ermittelte Wert umfasst den Wert des Gebäudes und den Wert der Außenanlagen. Der Grund und Boden ist wie ein unbebautes Grundstück zu bewerten und dem Gebäudewert hinzuzurechnen.

Es ist zulässig, dass der Eigentümer einen niedrigeren Wert für das gesamte Grundstück nachweist (sog. Öffnungsklausel in § 198 BewG).

Frage 3:

Wie werden Betriebsgrundstücke bei der Erbschaftsteuer behandelt?

Antwort:

Soweit Grundstücke ertragsteuerlich zum Betriebsvermögen gehören, ist der Wert des Grundstücks grundsätzlich durch die Ermittlung des Betriebsvermögenswertes im vereinfachten Ertragswertverfahren gemäß §§ 200 ff. BewG abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn das Grundstück zum sog. nicht betriebsnotwendigen Vermögen gehört oder innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt eingelegt wurde (§ 200 Abs. 2 bzw. Abs. 4 BewG). Die Erträge aus diesen Grundstücken bleiben beim vereinfachten Ertragswertverfahren unberücksichtigt. Dem Ertragswert werden die gemeinen Werte dieser Grundstücke (Ertrags- oder Sachwertverfahren) hinzugerechnet.

Grundstücke im Betriebsvermögen können, soweit sie Dritten zur Nutzung überlassen werden, nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen sein (§ 13b Abs. 4 ErbStG). Ausnahme: Sonderbetriebsvermögen oder bei Betriebsaufspaltungen überlassene Grundstücke). Soweit der Anteil des Verwaltungsvermögens 10 % (§ 13b Abs. 7 ErbStG) übersteigt, ist es nicht nach den §§ 13a, 13c, 28a ErbStG begünstigt (§ 13b Abs. 2 ErbStG).

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Frage 4:

Gibt es Besonderheiten bei Grundstücken von Personengesellschaften?

Antwort:

Soweit Grundstücke Personengesellschaften gehören, gelten dieselben Regelungen wie bei Einzelunternehmen. Gehören die Grundstücke zum Sonderbetriebsvermögen ist der gemeine Wert der Grundstücke festzustellen und bei der Verteilung des Betriebsvermögenswertes (§ 97 Abs. 1a BewG) der Grundstückswert dem Gesellschafter vorab zuzurechnen.

## F. Aufgaben und Lösungen

Fall 1

Max will seinen Einzelbetrieb zum 1.7.09 auf seinen Sohn Carlo übertragen. Die Bilanzen der letzten 3 Jahre 06-08 weisen einen Gewinn von 250.000 €, 160.000 € und 155.000 € aus.

Im Betriebsvermögen ist ein Mietwohngrundstück mit einem Buchwert (Grund und Boden, Gebäude, Außenanlagen) 31.12.08 von 480.000 € (1.7.09 470.000 €) enthalten (jährliche AfA: 20.000 €). Das Grundstück wirft jährliche Erträge von 36.000 € ab. Zinsaufwendungen fallen jährlich i. H. v. 14.000 € an. Die Rest-Darlehensverbindlichkeit beträgt zum 1.7.09 500.000 €, der steuerliche Grundbesitzwert beläuft sich gleichzeitig auf 700.000 €.

Des Weiteren wurde zum 1.1.08 ein unbebautes, 2.000 m<sup>2</sup> großes Grundstück als Lagerplatz aus dem Privatvermögen heraus eingelegt. Der Grund und Boden ist mit einem Einlagenwert von 100.000 € zutreffend bilanziert. Der m<sup>2</sup>-Preis für den Grund und Boden ist seitdem leicht auf 45 € pro m<sup>2</sup> gefallen. Aufgrund der vollständigen Fremdfinanzierung der ursprünglichen Anschaffungskosten von 80.000 € (10jähriges Fälligkeitsdarlehen, Kauf in 02) fallen jährlich Zinsaufwendungen i. H. v. 5.000 € an. GewSt ist 06 i. H. v. 35.000 €, 07 i. H. v. 24.000 € und 08 i. H. v. 22.000 € angefallen. § 4 Abs. 5b EStG wurde zutreffend berücksichtigt. Einen Lohn hat sich Max nie gegönnt (angemessen wären 80.000 € jährlich).

Wie hoch ist der gemeine Wert des Betriebs im Sommer 09 (aktueller Rechtsstand)? (Der Mindestwert/Substanzwert ist nicht zu prüfen.)

Abwandlung:

Wie würde sich die Berechnung ändern, wenn es sich bei dem Unternehmen um eine GmbH, deren Anteile zu 100 % Max gehören, handelt.

Lösung (Problem: Bewertung Betriebsvermögen, nicht notierter Anteile, § 11 Abs. 2 BewG)

Der Unternehmenswert des Einzelunternehmens ermittelt sich für Schenkung- u. Erbschaftsteuerzwecke gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG sowie gemäß § 95 Abs. 1 BewG, § 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG, § 157 Abs. 5 BewG, § 109 i. V. m. § 11 Abs. 2 BewG sowie den §§ 199-203 BewG (vereinfachtes Ertragswertverfahren) wie folgt:

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

	06		07		08
(Ausgangs-) Gewinn	250.000 €		160.000 €		155.000 €
+ Ertragsaufwand	+ 35.000 €	+	+ 24.000 €	+	+ 22.000 €
+ Aufwand im Zusammenhang mit nicht betriebsnotwendigem und jungem Vermögen	+ 34.000 € <sup>1</sup>	+	+ 39.000 € <sup>1</sup>	+	+ 39.000 € <sup>1</sup>
./. Unternehmerlohn	./. 80.000 €	./.	./. 80.000 €	./.	./. 80.000 €
./. Erträge im Zusammenhang mit nicht betriebsnotwendigem Vermögen	./. <u>36.000 €</u>	./.	./. <u>36.000 €</u>	./.	./. <u>36.000 €</u>
= Betriebsergebnis vor Steuer	203.000 €		107.000 €		100.000 €
Abgeltung Ertragsteuer, 30 %	./. <u>60.900 €</u>	./.	./. <u>32.100 €</u>	./.	./. <u>30.000 €</u>
= Betriebsergebnis	142.100 €		74.900 €		70.000 €
Durchschnittsertrag			95.667 €		
Kapitalisierungsfaktor			13,75		
Ertragswert					1.315.421 €
Gesonderte Ansätze mit dem gemeinen Wert					
+ gemeiner Wert für nicht betriebsnotwendiges Vermögen				+	700.000 €
./. Schulden hierfür				./.	500.000 €
+ junges Vermögen, § 179 BewG: 2.000 m <sup>2</sup> x 45 €				+	90.000 €
./. Schulden für junges Vermögen				./.	<u>100.000 €</u>
Ertragswert					1.505.421 €

<sup>1</sup> Das Mietwohngrundstück stellt nicht betriebsnotwendiges Vermögen dar, § 202 Abs. 2 BewG. Das unbebaute Lagergrundstück stellt „junges Vermögen“ dar, § 202 Abs. 4 BewG. Die jeweiligen Ertrags- und Aufwandspositionen sind daher entsprechend zu korrigieren.

Aufwand MWG 06		Aufwand MWG/Lagergrdst. 07 und 08 je	
AfA	20.000 €	AfA	20.000 €
Zinsen	<u>14.000 €</u>	Zinsen	<u>19.000 €</u>
Summe	34.000 €	Summe	39.000 €

**Abwandlung:**

Die Berechnung der nicht notierten Anteilswerte erfolgt – soweit nicht aus Verkäufen ableitbar – grds. ebenfalls im vereinfachten Ertragswertverfahren nach den §§ 199-203 BewG, § 11 Abs. 2 BewG. Ein etwaiger Körperschaftsteueraufwand wäre noch zusätzlich dem Betriebsergebnis hinzuzurechnen.

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der gemeine Wert eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft (hier 100 %) bestimmt sich gemäß § 97 Abs. 1b S. 1 BewG nach dem Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft am Bewertungsstichtag. Diese Berechnung gilt auch in den Fällen, in denen das Nennkapital noch nicht vollständig eingezahlt ist. Ein Paketzuschlag, § 11 Abs. 3 BewG, ist im vereinfachten Ertragswertverfahren nicht zu berücksichtigen.

Fall 2

- (1) Max hat eine Eigentumswohnung in einer mehrgeschossigen Eigentumswohnanlage. Diese ETW-Nr. 7 mit einer Wohnfläche von 55 m<sup>2</sup> verschenkt er an seine Tochter Milli. Die ETW hat folgende Daten: Kaltmiete seit Jahren monatlich 800 €. anteiliger Grund und Boden 110 m<sup>2</sup>; Grund und Bodenwert aktuell 400 €/m<sup>2</sup>. Die amtliche Kaufpreissammlung weist in derselben Anlage mehrere Verkaufsvorgänge unter Fremden aus demselben Jahr aus. Die dabei veräußerten ETW haben eine Wohnfläche von 60 m<sup>2</sup> und wurden jeweils zu einem Kaufpreis von 240.000 € veräußert. Die Ausstattung und Lage der veräußerten ETW und der verschenkten ETW sind vergleichbar.
- (2) Vater Max überträgt ein vor 25 Jahren erbautes Mietwohngrundstück (10 gleichwertige Wohnungen à 100 m<sup>2</sup>) schenkungsweise auf seinen Sohn Carlo. Das Grundstück hat eine Größe von 1.900 m<sup>2</sup>, 1.200 m<sup>2</sup> werden jedoch nur für die Vermietung genutzt. Trotz Nachfrage hat Max bisher die Restfläche nicht anderweitig vermietet. Der Bodenwert beträgt 600 €/m<sup>2</sup>. Die vereinnahmte Miete liegt grds. bei 10 €/m<sup>2</sup> (= übliche Miete). Nur zwei Wohnungen sind an Bekannte vermietet. Der eine bekannte Mieter (M1) zahlt eine Miete von 12 €/m<sup>2</sup> der andere Mieter (M2) zahlt eine Miete von 7,60 €/m<sup>2</sup>. Die erhaltenen Betriebskosten betragen insgesamt 10.000 € im Jahr. Der örtliche Gutachterausschuss ermittelte zuletzt einen Liegenschaftszinssatz von 3,5 %. Auf dem Grundstück befinden sich noch Außenanlagen im – zutreffenden – gemeinen Wert von 10.000 €. Garagen hat das Gebäude nicht. Der maßgebende Verbraucherpreisindex soll 150 (Oktober 2001: 100) betragen.
- (3) Max möchte sein selbstgenutztes Einfamilienhaus seiner Nichte schenken. Das zweigeschossige Haus enthält ein ausgebautes Dachgeschoss und ist voll unterkellert. Die Wohnfläche beträgt auf beiden Wohngeschossen 110 m<sup>2</sup>. Das vor 52 Jahren fertiggestellte Gebäude steht auf einer Grundfläche von 12 m x 12 m (= 144 m<sup>2</sup>), zusätzlich werden 10 m<sup>2</sup> als eine überdachte Terrasse. Die Ausstattung entspricht mittlerem Standard (Stufe 3). Der Bodenrichtwert beträgt 900 €/m<sup>2</sup>. Das Grundstück hat eine Fläche von 800 m<sup>2</sup>, (20 m Breite x 40 m Tiefe), wobei ab einer örtlichen Grundstückstiefe von mehr als 30 m nur noch 75 % des o. g. Bodenrichtwertes anzusetzen sind. Ein Vergleichswert für das Grundstück liegt nicht vor. Eine vergleichbare Wohnung müsste zu einem mtl. Preis von 1.200 € (kalt) angemietet werden. Ein Regionalfaktor wurde nicht festgestellt.

Max möchte in allen Fällen die steuerlichen Wertansätze für die o. g. Grundstücke wissen.

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Lösung (Problem: Grundbesitzwert, §§ 176 ff. BewG)

I. Fall 1

- (1) Der Grundbesitzwert ist im Rahmen einer gesonderten Feststellung festzustellen (§ 151 BewG).
- (2) Es ist vorrangig das Vergleichswertverfahren nach § 183 Abs. 1 BewG anzuwenden, § 182 Abs. 2 Nr. 1 BewG.
- (3) Wertermittlung:

Für die Bewertung der ETW-Nr. 7 kann ein Vergleichspreis aus dem Verkauf der vergleichbaren ETW direkt herangezogen werden, lediglich die abweichende Wohnfläche ist durch die Umrechnung zu berücksichtigen:

$$240.000 \text{ €} : 60 \text{ m}^2 = 4.000 \text{ €/m}^2$$

$$\text{Grundbesitzwert der ETW-Nr. 7} \Rightarrow 55 \text{ m}^2 \times 4.000 \text{ €/m}^2 = 220.000 \text{ €}$$

II. Fall 2

- (1) Der Grundbesitzwert ist im Rahmen einer gesonderten Feststellung festzustellen (§ 151 BewG). Bei dem bebauten Grundstück (§ 180 BewG) handelt es sich um ein Mietwohngrundstück, da mehr als 80 % der Wohn- u. Nutzfläche zu Wohnzwecken genutzt wird und mehr als zwei Wohneinheiten vorliegen, § 181 Abs. 3 BewG.
- (2) Für den zu bewertenden Grundbesitz, §§ 176, 180 BewG (Mietwohngrundstück, § 181 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 BewG) erfolgt die Bewertung im Ertragswertverfahren gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG, § 182 Abs. 3 Nr. 1 BewG.

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

(3) Wertermittlung

Bodenwert, § 179 BewG  $1.900 \text{ m}^2 \times 600 \text{ €}$  1.140.000 €

Gebäudeertragswert, § 182 Abs. 3 BewG

Rohertrag ohne Betriebskosten

9 Wohnungen à  $100 \text{ m}^2 \times 10 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} = 108.000 \text{ €}$ ;  
 inkl. Wohnung M2, da die Abweichung von der üblichen  
 Miete mehr als 20 % beträgt.

Wohnung M1: Ansatz der tatsächlichen Miete, da Abwei-  
 chung nur genau 20 % von der üblichen Miete;  $100 \text{ m}^2 \times$   
 $12 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} = 14.400 \text{ €}$ ; Rohertrag insgesamt 122.400 €

./. Bewirtschaftungskosten, § 187 BewG, Anlage 23

Verwaltungskosten (10 Wohnungen x 230 € x Preisanpassung 1,5)	3.450 €	
Instandsetzungskosten ( $1.000 \text{ m}^2 \times 9 \text{ €} \times$ Preisanpassung 1,5)	13.500 €	
Mietausfallwagnis $2 \% \times 122.400 \text{ €}$	2.448 €	./. 19.398 €

Reinertrag 103.002 €

./. Bodenwertverzinsung, § 188 BewG Bodenwert  
 $720.000 \text{ €} \times 3,5 \%$  ./. 25.200 €

Anzusetzen ist nur die angemessene Fläche von  $1.200 \text{ m}^2$ .

Gebäudereinertrag 77.802 €

Vervielfältiger gemäß Anlage 21: 24,26 (Zins 3,5 %, RND  
 55 Jahre)

Gebäudeertragswert:  $77.802 \text{ €} \times 24,26$  1.887.477 €

Grundstückswert: Bodenwert + Gebäudeertragswert 3.027.477 €

Die vorhandenen Außenanlagen sind grds. mit dem Bewertungsverfahren im Ertragswert  
 abgegolten, § 184 Abs. 4 BewG.

III. Fall 3

(1) Der Grundbesitzwert ist im Rahmen einer gesonderten Feststellung festzustellen (§ 151  
 BewG).

(2) Für den zu bewertenden Grundbesitz, §§ 176, 180 BewG (EFH, § 181 Abs. 1 Nr. 1 und  
 Abs. 2 BewG), erfolgt die Bewertung grds. vorrangig im Vergleichswertverfahren gemäß  
 § 182 Abs. 2 Nr. 3 BewG i. V. m. § 183 BewG.

Da Vergleichswerte bzw. Vergleichswertfaktoren aber nicht vorliegen, erfolgt die Bewer-  
 tung des EFH gemäß § 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG im Sachwertverfahren (§§ 189-191 BewG).

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

(3) Wertermittlung:

Bodenwert des unbebauten Grundstücks:

§ 179 BewG: Vorderland 600 m<sup>2</sup> x 900 € = 540.000 €

Hinterland ab 30 m: 200 m<sup>2</sup> x 337,50 € 135.000 €

Bodenwert 675.000 €

Ermittlung des Gebäudesachwertes:

Regel-HK je Flächeneinheit, Anlage 24  
 (Regionalfaktor: 1,0 nach § 190 Abs. 5 S. 2 BewG) 835 €

Bruttogrundfläche: 144 m<sup>2</sup> x 3 Ebenen + 10 m<sup>2</sup> 442 m<sup>2</sup>

Gebäuderegelerstellungswert 369.070 €

./ Alterswertminderung

pauschale Nutzungsdauer, Anlage 22 80 Jahre

Alter des Gebäudes 52 Jahre

Alterswertminderungsfaktor: 52/80 = 65 %

Alterswertminderung: 369.070 € x 65 % = ./ 239.896 €

Gebäudesachwert 129.174 €

vorläufiger Sachwert (Boden- + Gebäudewert) 804.174 €

Angleichung an den gemeinen Wert, § 191 BewG Wertzahl 0,9

Sachwert des Grundstücks: 804.174 € x 1,4 = 1.125.844 €

Anmerkung:

Vorhandene Außenanlagen sind grds. bei der Bewertung im Sachwertverfahren mit abgegolten, § 189 Abs. 4 S. 1 BewG.

Fall 3

E ist Erbbauberechtigter an einem von ihm vor 59 Jahren errichteten Zweifamilienhaus (Grundstücksgröße 500 m<sup>2</sup>, Bodenrichtwert seit vier Jahren gleichbleibend 600 €; maßgebliche Jahresmiete = 24.000 €, Bruttogrundfläche 220 m<sup>2</sup>, mittlere Ausstattung (Standardstufe 3), zu 1/4 unterkellert, Flachdach). Zusätzlich befindet sich eine von E in Massivbauweise zehn Jahre nach Errichtung des Hauses erbaute Garage (Fläche 20 m<sup>2</sup>) auf dem Grundstück. Er zahlt jährlich 10.000 € Erbbauzins. Eigentümer des belasteten Grundstücks ist B. Zum 1.1. des laufenden Jahres hat das Erbbaurecht noch eine Laufzeit von 30 Jahren. Entschädigungszahlungen zum Ende sind in Höhe des dann vorliegenden Verkehrswertes vereinbart. Am 1.7. des laufenden Jahres stirbt E. Alleinerbe ist sein Sohn. Zufällig überträgt der Grundstückseigentümer B zum gleichen Zeitpunkt u. a. dieses Grundstück unentgeltlich auf seine Tochter. Ein Regionalfaktor wurde nicht festgestellt.

Erbbaurechtskoeffizienten oder Erbbaugrundstückskoeffizienten liegen nicht vor.

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Lösung (Problem: Erbbaurecht, §§ 193 ff. BewG)

- (1) Sowohl dem Eigentümer des belasteten Grundstücks, B, als auch dem Erbbauberechtigten E sind für Zwecke der Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer Grundstückswerte zuzurechnen, § 192 BewG.
- (2) Die Bewertung der beiden wirtschaftlichen Einheiten erfolgt gemäß §§ 193, 194 BewG.

Für die Bewertung des Erbbaurechts kann mangels Erbbaurechtskoeffizient keine vorrangige Bewertung nach § 193 Abs. 1 BewG erfolgen. Die Berechnung des Grundstückswertes = gemeiner Wert erfolgt somit gemäß § 193 Abs. 2 ff. BewG.

Das Gebäude gilt als nicht unterkellert, R B 190.2 Abs. 3 ErbStR.

Gebäudesachwert:

Wohngebäude: 220 m <sup>2</sup> x 1.050 € (Regelherstellungskosten); Anlage 24	231.000 €
./. Altersminderung; Alter 59 Jahre = 59/80, max. 70 %	./. <u>161.700 €</u>
Wohngebäudesachwert	69.300 €
Garage: 20 m <sup>2</sup> x 485 € (Regelherstellungskosten); Anlage 24	9.700 €
./. Altersminderung; Alter 49 Jahre = 49/60 max. 70 %	./. <u>6.790 €</u>
Sachwert Garage	<u>2.910 €</u>
Gebäudesachwert insgesamt	<u>72.210 €</u>
Differenz Verzinsung Bodenwert/Erbbauzins:	
Verzinsung Bodenwert: 600 € x 500 m <sup>2</sup> x 2,5 %	7.500 €
Vereinbarter jährlicher Erbbauzins	./. <u>10.000 €</u>
Differenzbetrag	./. 2.500 €
x Vervielfältiger, Anlage 21 für volle abgerundete Restlaufzeit nach Formel a.E., 20,4535	./. 51.134 €
Ansatz eines negativen Wertes nicht ausgeschlossen, R B 193 Abs. 3 ErbStR.	
Wert des Erbbaurechts (Boden- u. Gebäudesachwert)	21.076 €

Für die Bewertung des Erbbaugrundstück (belastetes Grundstück) kann ebenfalls mangels Erbbaugrundstückskoeffizient nicht nach § 194 Abs. 1 BewG erfolgen. Die Berechnung des Grundstückswertes = gemeiner Wert erfolgt somit gemäß § 194 Abs. 2 ff. BewG.

Bodenwert:

abgezinsten Bodenwert: 300.000 € x 0,4887, Anlage 26, volle abger. Restlaufzeit 29 Jahre	146.610 €
zzgl. kapitalisierter Erbbauzins, 10.000 € x 20,4535, Anlage 21, volle abgerundete Jahre	<u>204.535 €</u>
Bodenwert	351.145 €
Gebäudewert: Ein Ansatz erfolgt nicht, da eine angemessene Entschädigung vorgesehen ist.	<u>0 €</u>
Wert Erbbaugrundstück	351.145 €

Fall 4

Die M&K-OHG besteht aus den Gesellschaftern Max (Gewinnanteil 1/3; aktueller Stand der Kapitalkonten I + II: 160.000 €) und Karl (Gewinnanteil 2/3; aktueller Stand der Kapitalkonten I + II: 400.000 €). Max erhielt bisher aufgrund seiner Geschäftsführertätigkeit einen jährlichen gewinnunabhängigen Vorabgewinn i. H. v. 60.000 €.

Die Anwendung der Bewertungsvorschriften § 11 Abs. 2 BewG führt zu folgenden Werten:

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Ertragswert der OHG, §§ 199 ff. BewG	2.300.000 €
Mindestwert der OHG, § 11 Abs. 2 BewG	1.500.000 €

Zusätzlich ist Sonderbetriebsvermögen des Max mit einem gemeinem Wert (§ 9 BewG) von 80.000 € (positive WG 140.000 € abzgl. Schulden von 60.000 €) vorhanden.

Max möchte nun seinen Mitunternehmeranteil und sein Sonderbetriebsvermögen auf seine Tochter T übertragen. Was unterliegt der Schenkungsteuer?

Lösung (Problem: Aufteilung Betriebsvermögen, § 97 Abs. 1a, §§ 95 ff. BewG, § 12 Abs. 5 ErbStG)

Ertragswert der OHG (Gesellschaftsvermögen)	2.300.000 €
Gewinnverteilungsschlüssel	
Gesellschafter M	$\frac{1}{3}$
Gesellschafter K	$\frac{2}{3}$
Ertragswert (Mindestwert ist nicht einschlägig!)	2.300.000 €
./. Kapitalkonto M	./. 160.000 €
./. Kapitalkonto K	./. <u>400.000 €</u>
verbleiben	1.740.000 €

Verteilung lt. Gewinnverteilungsschlüssel	
Gesellschafter M: 160.000 € + 580.000 € (= $\frac{1}{3}$ von 1.740.000 €)	740.000 €
zzgl. Wert des Sonder-Betriebsvermögens	<u>80.000 €</u>
festzustellender Anteil am Betriebsvermögen der OHG des Max	820.000 €
Nur Hinweis, Keine Einbeziehung in die Feststellung:	
Gesellschafter K: 400.000 € + 1.160.000 € (= $\frac{2}{3}$ von 1.740.000 €)	1.560.000 €
Vorabgewinne sind nicht bei der Aufteilung zu berücksichtigen.	

Fall 5

- (1) Die GmbH & Co. KG hat drei Gesellschafter: Moritz Meier, Bernhard Meier und die Meier-GmbH. Gewinnverteilung 45 %, 45 %, 10 %.

Die Kapitalkonten der drei lauten: 130.500 €, 62.500 € und 8.000 €.

Der Betriebsvermögenswert der KG ist im Ertragswertverfahren zutreffend auf 360.000 € festgestellt worden. Zusätzlich ist ein Grundstück vorhanden, das im Alleineigentum von Moritz steht, aber von der KG genutzt wird, Steuerwert 30.000 €.

Gesellschafter der GmbH sind Moritz und Bernhard (je 50 %). Das Stammkapital beträgt 50.000 €. Der gemeine Wert der Anteile wurde im Ertragswertverfahren zutreffend gemäß § 11 Abs. 2 BewG auf 60.000 € festgestellt.

BewG  
 Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

Moritz und Bernhard wollen ihre Anteile an der KG sowie an der GmbH jeweils ihren Kindern schenken. Berechnen Sie die steuerlich maßgeblichen Werte!

- (2) Frau Müller hat ein Grundstück, welches zu 55 % als gewillkürtes Betriebsvermögen in ihrem Betrieb bilanziert ist. Daneben werden 45 % zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Die m<sup>2</sup>-mäßige Aufteilung entspricht auch der bewertungsrechtlich maßgeblichen Aufteilung. Frau Müller möchte den Betrieb auf ihre Tochter übertragen, weil es so gute Steuerver-schonungen für Betriebe gibt. Sie fragt sich, inwieweit auch das Grundstück unter eine Steuerbefreiung fällt. Der Steuerwert des Grundstücks beträgt nach §§ 184 ff. BewG 1.400.000 €.

Lösung (Problem: Betriebsvermögen §§ 95 ff. BewG, Anteile an Kapitalgesellschaften, § 97 Abs. 1b BewG, § 12 Abs. 2 ErbStG)

I. Fall 1

Die Anteile der Gesellschafter an der Komplementär-GmbH einer KG sind notwendiges Sonderbetriebsvermögen der KG (sofern GmbH sich im Wesentlichen auf die Geschäftsführung der KG beschränkt).

Ertragswert der KG (Gesellschaftsvermögen)	360.000 €
Gewinnverteilungsschlüssel	
Gesellschafter Moritz	45 %
Gesellschafter Bernhard	45 %
Ertragswert	360.000 €
./. Kapitalkonto M	./. 130.500 €
./. Kapitalkonto B	./. 62.500 €
./. Kapitalkonto GmbH	./. <u>8.000 €</u>
verbleiben	159.000 €

Verteilung lt. Gewinnverteilungsschlüssel

Gesellschafter M: 130.500 € + 71.550 € (= 45 % von 159.000 €)	202.050 €
zzgl. Wert des Sonder-Betriebsvermögens GmbH-Anteile 60.000 € x 50 %	30.000 €
zzgl. Wert des Sonder-Betriebsvermögens Grundstück	<u>30.000 €</u>
festzustellender Anteil am Betriebsvermögen der OHG des M	262.050 €

Gesellschafter B: 62.500 € + 71.550 € (= 45 % von 159.000 €)	134.050 €
zzgl. Wert des Sonder-Betriebsvermögens GmbH-Anteile 60.000 € x 50 %	<u>30.000 €</u>
festzustellender Anteil am Betriebsvermögen der OHG des B	164.050 €

Die Feststellung des Wertes Betriebsvermögen erfolgt durch das Betriebsstättenfinanzamt, § 152 Nr. 2 BewG. Etwaige Steuerver-schonungen (§§ 13a-13c ErbStG) werden im Rahmen der Erbschaftsteuerveranlagung gewährt.

BewG  
Teil 3 Bewertung für Erbschaft- und Schenkungsteuer

II. Fall 2

Das Grundstück ist nur in Höhe des ertragsteuerlich bilanzierten Anteils, im Beispielsfall von 55 % = 770.000 €, dem Betriebsvermögen zuzurechnen, § 99 Abs. 1 BewG. Für diesen Teil des Grundstücks greifen die Verschonungsregelungen des §§ 13a, 13b ErbStG, da er insoweit als begünstigtes Vermögen i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 (Betriebsvermögen) ErbStG gilt. Der eigengenutzte Grundstücksanteil (hier 45 % = 630.000 €) ist dem Grundvermögen zuzuordnen. Es ist zu prüfen, ob für die selbstgenutzte Wohnung eine der Steuerbefreiungen § 13 Abs. 1 Nr. 4a-4c ErbStG greifen könnte. Bei der Übertragung zu Lebzeiten auf andere Personen als den Ehe- oder Lebenspartner ist dies nicht der Fall.

ErbSt  
Vorbemerkung

## Erbschaftsteuer

### Vorbemerkung

Das Kapitel Erbschaftsteuer setzt an sich tiefe Kenntnisse im Erbrecht (BGB) voraus. Wir werden – wenn möglich – weitestgehend auf juristische Exkurse verzichten. Trotzdem müssen Sie zum Nachschlagen das BGB neben sich liegen haben. Sonst fangen Sie gar nicht erst an zu lesen.

Rechtsstand: 31.3.2025

ErbSt  
Vorbemerkung

ErbSt  
Teil 1 Persönliche Steuerpflicht

## Teil 1 Persönliche Steuerpflicht

### A. Allgemeines

#### I. Wesen

- (1) Die Erbschaftsteuer (Landessteuer) ist eine Steuer auf unentgeltlich erworbenes Vermögen. Folgende Tatbestände fallen gemäß § 1 ErbStG unter die Erbschaftsteuer:
  - (a) der Erwerb von Todes wegen (eigentliche Erbschaftsteuer),
  - (b) die Schenkungen unter Lebenden (Schenkungssteuer),
  - (c) die Zweckzuwendungen,
  - (d) Familienstiftungen, Familienvereine (alle 30 Jahre).
- (2) Die Erbschaftssteuer ist grundsätzlich denkbar als:
  - (a) Nachlasssteuer (gleichsam eine letzte Vermögensteuer des Verstorbenen, heute nicht mehr in Deutschland) oder
  - (b) Erbanfallsteuer (nicht der Nachlass als solcher wird besteuert, sondern das, was den einzelnen Erben als Erbteil zufällt). Die deutsche Erbschaft- und Schenkungssteuer ist eine Erbanfallsteuer.

#### II. Verhältnis zu anderen Steuern

- (1) Einkommensteuer: Der Erbanfall (sowie Schenkungen) fällt unter keine eigene Einkunftsart. Frühere Einkommensteuergesetze enthielten eine gesonderte Vorschrift, wonach Erbschaften und Schenkungen nicht einkommensteuerpflichtig sind. Im geltenden Recht wurde darauf verzichtet, weil der Gesetzgeber annahm, dies sei ohnehin systembedingt der Fall. Das stellte sich allerdings als Irrtum heraus: Der einkommensteuerrechtliche Gewinnbegriff (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG) bedingt nämlich, dass Erwerbe durch Erbanfall oder Schenkung in einem Betriebsvermögen nur dann nicht einkommensteuerpflichtig sind, wenn sie eine Einlage darstellen. Zwar werden Erbschaften und Schenkungen in aller Regel nicht in ein Betriebsvermögen geleistet. Geschieht dies aber dennoch, handelt es sich – trotz Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht – um eine einkommensteuerbare Betriebseinnahme (BFH v. 14.3.2006, VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650). Ebenso unterliegt ein unentgeltlicher Erwerb einer Kapitalgesellschaft zusätzlich der Körperschaft- und Gewerbesteuer (BFH v. 6.12.2016, I R 50/16, BStBl. II 2017, 324). Etwaige Doppelbesteuerungen zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer können allerdings durch die Einkommensteuerermäßigung nach § 35b EStG gemildert werden.
- (2) Grunderwerbsteuer: Der Grunderwerbsteuer unterliegt jeder Vertrag, der eine Grundstücksübertragung zum Gegenstand hat, oder jede tatsächliche Grundstücksübertragung. Die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken ist damit Grunderwerbsteuerbar. Um eine Doppelbesteuerung auszuschließen, hat der Gesetzgeber – anders als bei der Einkommensteuer – eine Steuerbefreiung in § 3 Nr. 2 GrEStG aufgenommen. Ob tatsächlich

## ErbSt Teil 1 Persönliche Steuerpflicht

Erbschaftsteuer anfällt, ist für die Grunderwerbsteuerbefreiung ohne Bedeutung; es genügt, dass ein Grundstückserwerb von Todes wegen oder Grundstücksschenkung unter Lebenden i. S. des ErbStG vorliegt.

### B. Steuerpflicht

#### I. Unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuerschuld ein Inländer ist. Ist der Erblasser also zur Zeit seines Todes Inländer gewesen, so unterliegt sein gesamtes inländisches und ausländisches Vermögen der deutschen Erbschaftsteuer, auch wenn die Erben keine Inländer sind. Ebenso hat der Erwerber den gesamten im Inland und Ausland gemachten Vermögenserwerb zu versteuern, wenn er im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld Inländer ist.

Zu beachten ist die Fünfjahresfrist (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG) bei der Frage, wer Inländer ist. Deutsche bleiben danach noch fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig, auch wenn sie ihren Wohnsitz ins Ausland verlegt haben. Vorübergehender Wegzug lohnt sich also nicht.

Lesen Sie bitte § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und R E 2.1 ErbStR.

#### II. Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn weder der Erblasser zur Zeit des Todes noch der Erwerber im Zeitpunkt des Eintritts der Steuerpflicht Inländer ist. Sie erstreckt sich lediglich auf Inlandsvermögen (R E 2.2. ErbStR).

Beschränkt Steuerpflichtige erhalten keinen gekürzten Freibetrag, sondern den regulären Freibetrag wie unbeschränkt Steuerpflichtige, allerdings gekürzt um den Prozentsatz, der dem Anteil des nicht der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegenden Erwerbs am Gesamterwerb entspricht (§ 16 Abs. 2 ErbStG).

Zur Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer vgl. § 21 ErbStG.

Lesen Sie bitte § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

#### III. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

- (1) Bei Wohnsitzwechsel in ein Land mit niedriger Erbschaftbesteuerung (weniger als 30 % der deutschen Erbschaftsteuer) kommt nach § 4 AStG i. V. m. § 2 AStG (Deutscher, in den letzten zehn Jahren mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig, Niedrigsteuerland, wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland) für zehn Jahre eine erweiterte beschränkte Erbschaftsteuer-Pflicht in Betracht, d. h., dass Steuerpflicht über den in § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i. V. m. § 121 BewG genannten Umfang hinaus für weiteres (erweitertes) Inlandsvermögen eintritt.
- (2) Da nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG die unbeschränkte Erbschaftsteuer-Pflicht ohnehin auf solche deutsche Staatsangehörige ausgedehnt ist, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland (Niedrigsteuerland unbedeutend) aufgehalten haben, ohne im

ErbSt  
Teil 1 Persönliche Steuerpflicht

Inland einen Wohnsitz zu haben, kommt die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nur bei Erbfällen und Schenkungen innerhalb der Restzeit des Zehnjahres-Zeitraums in Betracht.

- (3) Anderweitige Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens gehen vor. Solche Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer bestehen allerdings nur mit wenigen Staaten (derzeit: Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweden, Schweiz und USA). Sie beinhalten oftmals nur die Erbschaft- und nicht die Schenkungsteuer oder sind auch bezüglich der Erbschaftsteuer nur auf bestimmte Sachverhalte begrenzt.
- (4) Das erweiterte Inlandsvermögen umfasst über § 121 BewG hinaus auch z. B.: Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland, Sparguthaben und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland, Anteile an Kapitalgesellschaften im Inland, auch dann, wenn sie keine Beteiligung gemäß § 121 Abs. 2 Nr. 4 BewG sind, Ansprüche auf Renten und wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland, Erfindungen und Urheberrechte, die im Inland verwertet werden, soweit sie nicht bereits zum Inlandsvermögen gemäß § 121 Abs. 2 BewG gehören; Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland, bewegliche inländische Wirtschaftsgüter (soweit nicht § 121 Abs. 2 Nr. 6 BewG).
- (5) Die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuer-Pflicht erstreckt sich auch auf das vom Erblasser (Schenker) in einer zwischengeschalteten Gesellschaft gehaltene Vermögen (§ 5 AStG).

Lesen Sie bitte jetzt § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG, § 4 AStG und § 121 BewG im Zusammenhang.

ErbSt  
Teil 1 Persönliche Steuerpflicht

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

## Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

### A. Erwerb von Todes wegen

#### I. Der Hauptanwendungsfall des § 3 ErbStG

##### 1. Die wichtigsten Erwerbe

§ 3 ErbStG nennt eine Fülle von Möglichkeiten, was alles als Erwerb von Todes wegen gilt (vgl. auch R E 3.1 - R E 3.7 ErbStR). Die wichtigsten sind nachfolgend kurz erläutert.

- (1) Erbanfall (§ 1922 BGB) kommt vor aufgrund gesetzlicher Erbfolge oder gewillkürter Erbfolge (Testament, Erbvertrag).
- (2) Beim Vermächtnis (§§ 2147 ff. BGB) liegt eine Einzelzuwendung eines Vermögensvorteils (Sachen, Rechte) an den Vermächtnisnehmer durch Testament vor. Der Vermächtnisnehmer hat einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Beschwerten (Erben).
- (3) Der Pflichtteilsanspruch (§§ 2303 ff. BGB) ist ein schuldrechtlicher Anspruch von bestimmten nächsten Angehörigen auf 50 % des gesetzlichen Erbteils, falls sie beim Testament übergangen werden.
- (4) Die Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 BGB) ist ein Schenkungsversprechen zu Lebzeiten des Erblassers unter der Bedingung, dass der Beschenkte den Schenker überlebt unter Beachtung der Formvorschriften des § 2276 BGB (Notar). („Wenn ich mal tot bin, kriegst Du meinen Ring“ reicht nicht aus.) Im Gegensatz zur Schenkung unter Lebenden erhält bei der Schenkung auf den Todesfall der Beschenkte den Gegenstand erst beim Tod des Schenkers (Erblassers).

Oft ist in Gesellschaftsverträgen (vor allem bei Personengesellschaften, möglich aber auch bei Kapitalgesellschaften) vereinbart, dass Anteile eines verstorbenen Gesellschafters nicht an den stillen Reserven beteiligt sind (würde zu hohe Liquiditätsverluste für die Gesellschaft bedeuten), sondern nur zum Buchwert abgefunden werden (Buchwertklausel). § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG bestimmt, dass beim Übergang solcher Anteile auf die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft (bei der Personengesellschaft: Anwachsung) eine Schenkung auf den Todesfall vorliegt, soweit der Steuerwert (§ 12 ErbStG) Abfindungsansprüche Dritter (i. d. R. die Erben des verstorbenen Gesellschafters) übersteigt (R E 3.4 ErbStR mit Beispiel in H E 3.4 Abs. 2 ErbStH). Siehe dazu auch die entsprechende Besteuerung beim abzufindenden Erben, § 10 Abs. 10 ErbStG.

- (5) Verträge zugunsten Dritter: Erwerb von Todes wegen ist nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auch jeder Vermögensvorteil, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages bei dessen Tod durch einen Dritten unmittelbar erworben wird. Hauptanwendungsfall sind Lebens- und Rentenversicherungsverträge zugunsten eines Dritten. Auch das Anlegen eines Sparbuchs auf einen fremden Namen fällt unter die Vorschrift.

Die Steuerbarkeit nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG setzt allerdings voraus, dass die Zuwendung an den Dritten im Verhältnis zum Erblasser alle objektiven und subjektiven Merkmale

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

einer freigebigen Zuwendung aufweist. Bei dem nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG steuerpflichtigen Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter handelt es sich vom Typus her um eine freigebige Zuwendung i. S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, die nur deshalb den Erwerben von Todes wegen zugerechnet wird, weil die die Steuerpflicht auslösende Bereicherung des Dritten erst beim Tod des Erblassers als Zuwendenden eintritt. Hat ein Bezugsberechtigter eines Lebensversicherungsvertrags die Prämien daher ganz oder teilweise selbst gezahlt, ist die Versicherungsleistung insoweit sie auf der Rückzahlung seiner eigenen Beiträge beruht, nicht erbschaftsteuerbar (R E 3.7 Abs. 2 ErbStR, bestätigt durch BFH vom 18.9.2013, II R 29/11, BStBl II 2014, 261).

Nicht unter § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG fallen Vermögensvorteile, die den Erben kraft Gesetzes zustehen, z. B. Ansprüche aus Sozialversicherung, Versorgungsbezüge aus der freiberuflichen Pflichtversicherung, Hinterbliebenenbezüge aus einem Dienstverhältnis.

Hat der Gesellschafter-Erblasser die Stellung wie ein Angestellter in der Gesellschaft gehabt, sind die Witwen- oder Witwerbezüge steuerfrei, anderenfalls sind sie steuerpflichtig (BFH v. 13.12.1989, II R 23/85, BStBl II 1990, 322). Hierbei ist eine Gesamtwürdigung des Gesellschaftsvertrages vorzunehmen. Beim Gesellschafter einer GbR wird es danach wohl stets zur Steuerpflicht kommen, beim persönlich haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft i. d. R. (anders z. B., wenn er im Innenverhältnis wie ein Angestellter gegenüber den die Gesellschaft beherrschenden Kommanditisten gebunden ist). Beim Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wird von Fall zu Fall zu entscheiden sein; der Umfang der Beteiligung kann dabei eine wichtige Rolle spielen.

Einzelheiten hierzu regelt R E 3.5 ErbStR.

### 2. Weitere Erwerbe

Eine Reihe von Sonderfällen ergibt sich aus § 3 Abs. 2 ErbStG.

## II. Fortgesetzte Gütergemeinschaft

### 1. Begriff

- (1) Ehegatten und Lebenspartner können durch Ehevertrag bzw. Lebenspartnerschaftsvertrag Gütergemeinschaft (§§ 1483 ff. BGB) vereinbaren mit der Folge, dass das Vermögen der Ehegatten bzw. Lebenspartner gemeinschaftliches Vermögen beider Ehegatten bzw. Lebenspartner wird (Gesamtgut).
- (2) Ausnahmen sind Sondergut d. h. Gegenstände, die nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden können (z. B. Nießbrauchrechte, Anteile an Personengesellschaft) und Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB).
- (3) Wird die Ehe bzw. Lebenspartnerschaft durch den Tod eines Ehegatten bzw. Lebenspartners aufgelöst, so wird die Gütergemeinschaft beendet und der Anteil des verstorbenen Ehegatten bzw. Lebenspartners am Gesamtgut gehört zum Nachlass. Um zu verhindern, dass der überlebende Ehegatte den gemeinsamen Abkömmlingen sofort ihren Anteil am Gesamtgut herausgeben muss, können die Ehegatten zusätzlich vereinbaren, dass die Gütergemeinschaft nach dem Tod eines Ehegatten zwischen dem überlebenden Ehegatten

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

und den Abkömmlingen fortgesetzt wird. Der Anteil des verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut gehört dann nicht zum Nachlass.

- (4) Stirbt dann auch noch ein Abkömmling, so gehört auch sein Anteil am Gesamtgut nicht zu seinem Nachlass. Die fortgesetzte Gütergemeinschaft wird vielmehr mit denjenigen seiner Abkömmlinge, die anteilsberechtigten sein würden, wenn der nunmehr Verstorbene den verstorbenen Ehegatten nicht überlebt hätte, fortgesetzt. Durch diese Regelungen werden also die Erwerbe, die tatsächlich von Todes wegen anfallen, bürgerlich-rechtlich nicht als Erbanfall eingeordnet.

### 2. Steuerliche Regelung

- (1) Im Gegensatz zum BGB, das den Erwerb von Gesamtgutanteilen nicht als Erbfall sieht, erfasst § 4 ErbStG die in dem Erwerb von Gesamtgutsanteilen (ja tatsächlich existierende) liegende Bereicherung in Höhe von 50 % des verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut.
- (2) Diese Regelungen gelten auch für eingetragene Lebenspartnerschaften.
- (3) Beispiel: Max und Berta haben Gütergemeinschaft und fortgesetzte Gemeinschaft vereinbart. Max stirbt. Steuerwert Gesamtgut 1 Mio. €. Kinder Carlo und Clara müssen  $1/2 = 500.000$  € versteuern.

## III. Zugewinnngemeinschaft

### 1. Rechtliche Regelung

#### a) Begriff

- (1) Eheleute und Lebenspartner haben den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§§ 1363 ff. BGB, § 6 LPartG), wenn sie nicht etwas anderes (Gütergemeinschaft oder Gütertrennung) vereinbaren.
- (2) Die Zugewinnngemeinschaft ist an sich eine Gütertrennung (der bei Eheschließung/Eintragung der Lebenspartnerschaft vorhandenen Wirtschaftsgüter) mit Zugewinnausgleich (der während der Ehe/Lebenspartnerschaft erzielt wurde). Zugewinn ist dabei Endvermögen ./. Anfangsvermögen (vgl. §§ 1373 ff. BGB).

#### b) Keine Schenkung

Die Erfüllung des Zugewinnausgleichs z. B. bei der Scheidung ist keine Schenkung nach § 7 ErbStG, da der Ausgleich dem Berechtigten kraft Gesetzes zusteht. Dem folgt auch § 5 Abs. 2 ErbStG.

#### c) Erbrechtliche und güterrechtliche Lösung

Für die Durchführung des Zugewinnausgleichs regelt das BGB zwei Möglichkeiten: die erbrechtliche und die güterrechtliche Lösung.

- (1) Nach der sog. erbrechtlichen Lösung (§ 1371 Abs. 1 BGB) wird der Zugewinn – egal, ob einer erzielt wurde – pauschal dadurch berücksichtigt, dass der gesetzliche Erbteil des überlebenden Ehegatten/Lebenspartner (§ 1931 BGB) um  $1/4$  erhöht wird. Das erspart

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

eine Berechnung des Zugewinns, der oft Streit – auch wegen der Bewertung – mit sich bringt. Der Familienfrieden soll durch diese Vereinfachung geschützt werden.

Beispiel:

Max und Berta haben Zugewinnngemeinschaft und die Kinder Carlo und Clara. Max stirbt. Berta erbt 1/4 nach § 1371 Abs. 1 BGB und 1/4 nach § 1931 Abs. 1 BGB, zusammen also 1/2. Carlo und Clara erben je 1/4.

- (2) Die sog. güterrechtliche Lösung gemäß § 1371 Abs. 2 BGB tritt ein, wenn der überlebende Ehegatte/Lebenspartner weder Erbe wird noch mit einem Vermächtnis bedacht ist oder die Erbschaft ausschlägt (z. B. dann, wenn im Nachlass ein hoher Zugewinn steckt). Der überlebende Ehegatte/Lebenspartner erhält den Anspruch auf den Pflichtteil und daneben den normalen Zugewinnausgleich.

Wie der Zugewinnausgleich im Einzelfall abläuft, richtet sich nach der Art der Beendigung der Zugewinnngemeinschaft.

- (3) Zugewinnausgleich bei Tod: Wird der überlebende Ehegatte/Lebenspartner Erbe oder Vermächtnisnehmer, so gilt die erbrechtliche Lösung. Der Pflichtteil wird nach dem um 1/4 erhöhten gesetzlichen Erbteil errechnet (= großer Pflichtteil).

Schlägt der überlebende Ehegatte/Lebenspartner die Erbschaft aus oder ist er nicht bedacht, so erhält er den güterrechtlichen Ausgleichsanspruch (wie beim Zugewinnausgleich zu Lebzeiten, z. B. bei Scheidung) plus den Pflichtteil, der ohne die Erhöhung von 1/4 errechnet wird (= kleiner Pflichtteil).

Hat der überlebende Ehegatte/Lebenspartner durch Vertrag mit dem Erblasser auf sein gesetzliches Erbrecht verzichtet (§ 2346 BGB) oder ist er erbunwürdig (§§ 2339 ff., 2345 BGB), so gilt ebenfalls der güterrechtliche Ausgleich.

- (4) Zugewinnausgleich zu Lebzeiten: Wird die Zugewinnngemeinschaft nicht durch Tod eines Ehegatten/Lebenspartners beendet, sondern z. B. durch Scheidung/Trennung oder Ehevertrag/Lebenspartnerschaftsvertrag, so erfolgt der Zugewinnausgleich nach §§ 1372 ff. BGB. Dabei steht einem Ehegatten/Lebenspartner dann ein Anspruch auf Zugewinnausgleich zu, soweit der Zugewinn des anderen Ehegatten/Lebenspartners den Zugewinn des fordernden Ehegatten/Lebenspartners übersteigt. Die Ausgleichsforderung beträgt 50 % des Überschusses (§ 1378 BGB).

Hierbei können sowohl das Anfangsvermögen als auch das Endvermögen negativ sein (vgl. §§ 1374 Abs. 3, 1375 Abs. 1 S. 2 BGB). Dagegen ist ein negativer Zugewinn ausgeschlossen (vgl. § 1373 BGB). Verluste eines Ehegatten/Lebenspartners sind also nicht auszugleichen.

Anfangs- und Endvermögen werden nach Verkehrswerten berechnet. Durch Kaufkraftschwund eingetretene Wertsteigerungen sind auszugleichen (Indexzahlen in H E 5.1 Abs. 2 ErbStH).

### 2. Steuerliche Regelung

#### *a) Bei erbrechtlicher Lösung (R E 5.1 ErbStR)*

- (1) An sich müsste der pauschale 1/4-Betrag des § 1371 Abs. 1 BGB für die Erbschaftsteuer steuerfrei sein, da der überlebende Ehegatte/Lebenspartner quasi sein eigenes Vermögen erhält und insoweit nicht erbt.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

- (2) Die Übernahme der Regelung des § 1371 Abs. 1 BGB für die Erbschaftsteuer würde aber Ungerechtigkeit mit sich bringen:
- (a) Ist nämlich der pauschale 1/4-Betrag höher als die Ausgleichsforderung, die dem überlebenden Ehegatten/Lebenspartner bei güterrechtlicher Abwicklung der Zugewinnngemeinschaft realiter zustehen würde, würde die Differenz wie ein Freibetrag wirken.
  - (b) Andererseits könnte der überlebende Ehegatte/Lebenspartner nach der güterrechtlichen Lösung eine höhere Ausgleichsforderung haben als 1/4.
- (3) Um diese denkbaren Ungerechtigkeiten zu beseitigen, lässt § 5 Abs. 1 ErbStG anstelle des pauschalen 1/4-Betrags den Betrag steuerfrei, den der überlebende Ehegatte/Lebenspartner bei güterrechtlicher Abwicklung der Zugewinnngemeinschaft (§ 1371 Abs. 2 BGB) als (fiktive) Ausgleichsforderung geltend machen könnte. Dabei ist das Anfangsvermögen mit den Indexzahlen in H 5.1 Abs. 2 ErbStH hochzurechnen.

Lesen Sie bitte nun § 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG.

- (4) Die fiktive Ausgleichsforderung ist aber nicht immer voll vom Nachlass abzugsfähig. Soweit nämlich das Endvermögen des Erblassers bei der zivilrechtlichen Ermittlung des als Ausgleichsforderung steuerfreien Betrages mit einem höheren Wert als dem nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen maßgebenden Wert angesetzt worden ist, gilt höchstens der dem Steuerwert des Nachlasses entsprechende Betrag nicht als Erwerb von Todes wegen (§ 5 Abs. 1 S. 5 ErbStG).

Es gilt die Formel:

$$\frac{\text{Ausgleichsforderung} \times \text{Steuerwert des Nachlasses}}{\text{Verkehrswert des Nachlasses}} = \text{steuerfreier Betrag}$$

Vgl. auch R E 5.1 Abs. 5 ErbStR mit Beispiel in H E 5.1 Abs. 5 ErbStH.

Aufgrund der Bewertung mit dem gemeinen Wert (= Steuerwert) wird ein Unterschied zwischen dem „gemeinen Wert“ i. S. d. BewG und dem Verkehrswert selten bestehen.

- (5) § 5 Abs. 1 S. 2-4 ErbStG regeln, dass die zivilrechtlich zulässige Rückwirkung einer Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft steuerrechtlich keine Anwendung findet.
- (6) Bei Bewertungsunterschieden zwischen Zivilrecht (Ermittlung der Ausgleichsforderung) und Steuerrecht (Ermittlung des Erwerbs) legt § 5 Abs. 1 S. 5 ErbStG als Höchstwert den niedrigeren Steuerwert fest. Sind bei der Ermittlung der Bereicherung des überlebenden Ehegatten/Lebenspartners Steuerbefreiungen berücksichtigt worden, ist die Zugewinnngemeinschaftsausgleichsforderung kein steuerpflichtiger Erwerb in dem Verhältnis des um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderten Werts des Endvermögens zum ungeminderten Wert des Endvermögens des Erblassers (§ 5 Abs. 1 S. 6 ErbStG).

*b) Bei güterrechtlicher Lösung*

§ 5 Abs. 2 ErbStG stellt klar, dass in den Fällen, in denen es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinnngemeinschaft kommt, die dabei entstehende Ausgleichsforderung insgesamt steuerfrei ist.

## IV. Vorerbschaft, Nacherbschaft

### 1. Vorerbschaft

#### *a) Begriff*

Der Erblasser kann einen Erben so einsetzen, dass dieser erst Erbe wird (Nacherbe), nachdem zunächst ein anderer Erbe (Vorerbe) geworden ist (§ 2100 BGB).

#### *b) Zweck*

- (1) Das Motiv des Erblassers für Vor- und Nacherbschaft liegt i. d. R. darin, sein Vermögen zwar dem Vorerben persönlich, nicht aber dessen Erben zukommen zu lassen.
- (2) Vor- und Nacherbschaft soll dem Vorerben zwar die Erbenstellung, aber dem Nacherben beim Nacherbfall die gleichen Rechte am ungeschmälernten Bestand des Nachlasses sichern. Der Vorerbe muss sein Eigenvermögen so abtrennen, dass beim Nacherbfall Bestand bzw. Wert der Erbschaft erhalten bleibt. Der Vorerbe muss sich aller Verfügungen enthalten, die das Recht des Nacherben beeinträchtigen.

#### *c) Befreiter und nicht befreiter Vorerbe*

Die Beschränkungen des Vorerben sind unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um einen befreiten oder nicht befreiten Vorerben handelt. In beiden Fällen darf er aber im Wesentlichen die Substanz des Nachlasses nicht antasten. Beim nicht befreiten Vorerben stehen dem Vorerben lediglich die Nutzungen des Nachlassvermögens zu. Wirtschaftlich gesehen unterscheidet sich daher der nicht befreite Vorerbe nicht vom Nießbraucher am Nachlass.

#### *d) Besteuerung des Vorerben*

- (1) Gemäß § 6 Abs. 1 ErbStG gilt der Vorerbe als (Voll-)Erbe (rechtlich ist er es auch).
- (2) Rechtliche Beschränkungen werden erbschaftsteuerlich nicht berücksichtigt, egal ob die Nacherbschaft mit Tod des Vorerben oder zu einem anderen Zeitpunkt (z. B. Wiederheirat) eintritt.
- (3) Das Anwartschaftsrecht des Nacherben wird beim Vorerben nicht als Belastung behandelt.

### 2. Nacherbschaft

#### *a) Anwartschaftsrecht*

- (1) Das Anwartschaftsrecht, das der Nacherbe mit dem Erbfall erhält, unterliegt nicht der Erbschaftsteuer. Der Erbanfall beim Vorerben hat für den Nacherben also grundsätzlich keine steuerlichen Auswirkungen.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

- (2) Verwertet der Nacherbe das Anwartschaftsrecht, indem er es einem Dritten überträgt, so gilt dieses Entgelt als vom Erblasser zugewendet (§ 3 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG). Der Veräußerungspreis des Anwartschaftsrechts unterliegt daher der Erbschaftsteuer.

*b) Eintritt Nacherbfolge durch Tod*

- (1) Bei Eintritt der Nacherbfolge durch den Tod des Vorerben hat der Nacherbe (bzw. sein Erbe) den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern (§ 6 Abs. 2 S. 1 ErbStG). Es ist also für die Besteuerung grundsätzlich der Verwandtschaftsgrad zum Vorerben maßgebend.
- (2) Auf Antrag des Nacherben ist allerdings nach § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG der Versteuerung des Erwerbs das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen, was besser ist, wenn das verwandtschaftliche Verhältnis zum Erblasser günstiger ist als das zum Vorerben (vgl. hierzu § 15 ErbStG: Steuerklassen).

Infolge der Möglichkeit des Antrags nach § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG kann für den Nacherben § 6 Abs. 2 S. 1 ErbStG, wonach er als Erbe des Vorerben gilt, dann nicht nachteilig sein, wenn ihm kein eigenes Vermögen des Vorerben anfällt.

Erbt der Nacherbe aber außer dem Nacherbschaftsvermögen noch eigenes Vermögen des Vorerben und stellt der Nacherbe den Antrag nach § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG nicht, so sind das Nacherbschaftsvermögen und das vom Vorerben ererbte Vermögen grundsätzlich zusammenzurechnen und einheitlich vom Nacherben als vom Vorerben stammend zu versteuern.

Erbt er auch eigenes Vermögen des Vorerben und stellt den Antrag nach § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG, so sind § 6 Abs. 2 S. 3 bis 5 ErbStG zu beachten. Danach sind zunächst die beiden Vermögensmassen des Gesamterwerbs nach ihrer Herkunft zu trennen. Auf jede dieser Vermögensmassen ist dann die ihrer Herkunft entsprechende Steuerklasse anzuwenden. Damit sich daraus für den Nacherben keine ungerechtfertigten Vorteile hinsichtlich des Freibetrags (§ 16 ErbStG) ergeben, regelt § 6 Abs. 2 S. 4 ErbStG, dass dem Nacherben nicht für jede Vermögensmasse des Gesamterwerbs extra ein Freibetrag zusteht, sondern insgesamt nur der Freibetrag zu gewähren ist, der für sein günstigeres Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser maßgebend ist. Für das ihm zusätzlich anfallende Vermögen des Vorerben soll ihm der für diese Steuerklasse maßgebende Freibetrag nur noch insoweit gewährt werden, als der höhere, nach dem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser maßgebende Freibetrag durch den Anfall des Nacherbschaftsvermögens nicht verbraucht ist. Damit die Aufgliederung des Gesamtvermögens in zwei Vermögensteile für den Nacherben keinen Progressionsvorteil zur Folge hat, wird in § 6 Abs. 2 S. 5 ErbStG geregelt, dass die Steuer für jeden Vermögensteil nach dem Steuersatz zu erheben ist, der für den gesamten Erwerb gelten würde.

*c) Eintritt Nacherbfolge in anderen Fällen*

- (1) Tritt die Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben ein, sondern z. B. im Falle seiner Wiederverheiratung oder bei Volljährigkeit des Nacherben, so gilt die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall (§ 6 Abs. 3 ErbStG). Es liegt hier also – im Gegensatz zu § 6 Abs. 2 ErbStG, der von 2 Erbfällen ausgeht – ein Erbfall mit 2 Erwerbem (Vorerbe und Nacherbe) vor. Das bedeutet, dass der

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Vorerbe auch hier steuerlich als normaler Erbe gilt (§ 6 Abs. 1 ErbStG), dass aber für die Besteuerung des Nacherben – anders als bei § 6 Abs. 2 ErbStG – ausschließlich dessen Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser maßgebend ist.

- (2) Bei Eintritt der Nacherbfolge ist nach § 6 Abs. 3 S. 2 ErbStG dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrags anzurechnen, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht. Die gegen den Vorerben als Erben festgesetzte Steuer wird also bei der Besteuerung des Nacherben insoweit rückgängig gemacht, als der Vorerbe tatsächlich nicht bereichert wurde.

### 3. Nachvermächtnis

Von einem Nachvermächtnis (§ 2191 BGB) spricht man, wenn zu einem gewissen Zeitpunkt nach Anfall des Vermächtnisses an den zunächst Bedachten dieser den vermachten Gegenstand an einen anderen übertragen muss. Ein solches Nachvermächtnis steht nach § 6 Abs. 4 ErbStG der Nacherbschaft gleich. Dasselbe gilt für eine Auflage sowie erst mit dem Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse und Auflagen; vgl. R E 6 ErbStR.

## B. Schenkungen

### I. Freigebige Zuwendungen als Haupttatbestand

#### 1. Abgrenzungen

##### *a) Freigebige Zuwendung und Bereicherung*

- (1) Der Haupttatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG versteht unter einer Schenkung jede freigebige Zuwendung (unter Lebenden), soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.
- (2) § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geht über die Schenkung gemäß § 516 BGB hinaus. Das bürgerliche Recht setzt voraus, dass Schenker und Beschenkter das Bewusstsein einer unentgeltlichen Zuwendung haben. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG liegt dagegen bereits vor, wenn lediglich der Schenker das Bewusstsein der unentgeltlichen Zuwendung hat. Jede Schenkung im Sinne des BGB ist also eine Schenkung unter Lebenden im Sinne des ErbStG – nicht jede Schenkung unter Lebenden im Sinne des ErbStG ist eine Schenkung im Sinne des BGB.

Beispiele:

- (1) Keine Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG liegt vor, wenn diese im Rahmen der Unterhaltspflicht angemessen erfolgt (z. B. Vater bezahlt Studium des Sohnes).
- (2) Eine freigebige Zuwendung wird man immer dann verneinen, wenn die Aufwendungen unter §§ 33 und 33a EStG fallen.
- (3) Keine Schenkung liegt vor, wenn ein Unternehmer im Rahmen einer Sanierung auf Forderungen verzichtet.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

- (4) Schenkungen an Geschäftsfreunde sind keine Schenkungen, wenn ein betrieblicher Anlass gegeben ist.
- (5) Verzichtet ein Darlehensgeber auf die ursprünglich vereinbarte Verzinsung des Darlehens, so liegt darin eine Bereicherung des Schuldners auf Kosten des Gläubigers. Auch bei Gewährung eines von Anfang an zinslosen oder niedrig verzinslichen Darlehens wird in der Ersparung der Zinsen eine Bereicherung des Darlehensnehmers liegen. Wird ein Darlehen zunächst unverzinslich hingegeben und dann später auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet, so liegen steuerpflichtige Zuwendungen vor. Bei der Zusammenrechnung der Erwerbe bildet aber die Darlehenssumme die Obergrenze.
- (6) Die Bereicherung des Bedachten erfolgt dann nicht auf Kosten des Zuwendenden, wenn dieser Bereicherung des Bedachten eine entsprechende Entreichung des Zuwendenden nicht gegenübersteht, z. B. wenn eine objektiv nicht vermietbare Wohnung unentgeltlich überlassen wird.
- (7) Zu den Besonderheiten bei Schenkungen im Zusammenhang mit Gesellschaftern von Personen- oder Kapitalgesellschaften siehe unter B.IV.

*b) Gegenstand der Zuwendung*

Geldschenkung unter Auflage:

- (1) Die Hingabe von Geld zum Erwerb irgendeines Grundstücks (für die vollen Anschaffungskosten oder eines Teils) ist eine Geldschenkung unter Auflage.
- (2) Das gleiche gilt, wenn der Schenker den Beschenkten verpflichtet, auf einem diesem gehörenden Grundstück nach eigenen Vorstellungen ein Gebäude zu errichten bzw. den Geldbetrag für die Errichtung eines solchen Gebäudes mit zu verwenden (= Baukostenzuschuss), ohne dass bereits bei Ausführung der Zuwendung ein konkretes Bauvorhaben besteht.
- (3) Da die Auflage dem Beschenkten selbst zugutekommt, ist sie nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 9 ErbStG). Der volle Geldbetrag ist also die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer.

Mittelbare Grundstücksschenkung:

- (1) Die Hingabe von Geld für den Erwerb eines Grundstücks kann dann eine Grundstücksschenkung sein (Bemessungsgrundlage Grundbesitzwert nach §§ 157 ff. BewG), wenn die Schenkung in der Weise ausgeführt wird, dass der Schenker für die Anschaffung eines genau bestimmten Grundstücks den dafür erforderlichen Kaufpreis hergibt.
- (2) Trägt der Schenker nur einen unbedeutenden Teil (ca. 10 %) des Kaufpreises, so liegt lediglich ein Geldzuschuss vor.
- (3) Werden im Zusammenhang mit einem (bestehenden) Grundstück Leistungen geschenkt (z. B. Umbaukosten), so sind diese Leistungen nicht mit dem anteiligen Einheitswert zu bewerten. Eine mittelbare Grundstücksschenkung ist nur dann anzunehmen, wenn die Übernahme der Um-, Ausbau- oder Anbaukosten durch den Schenker unmittelbar im Zusammenhang mit der Zuwendung eines bestimmten Grundstücks steht.

Vgl. zu 2 a) + b) auch R E 7.3 ErbStR/H E 7.3 ErbStH.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Schenkung von Anteilen:

- (1) Bringt ein Einzelkaufmann sein Einzelunternehmen in eine mit seinen Kindern gebildete Personengesellschaft ein, und erbringt er dabei auch die Einlagenverpflichtungen der Kinder, so ist Gegenstand der Schenkung ein Gesellschaftsanteil (Anteil am Betriebsvermögen). Das gleiche gilt, wenn er seinen Kindern Geld schenkt mit der Maßgabe, dies als Einlage in die Personengesellschaft einzubringen.
- (2) Gründet ein Einzelkaufmann eine Kapitalgesellschaft, in die er seinen Betrieb einbringt und beteiligt er seine Kinder an der Kapitalgesellschaft, ist Gegenstand der Schenkung nicht ein Anteil am Betriebsvermögen des Einzelunternehmers, sondern eine Kapitalgesellschaft-Beteiligung.

## 2. Steuerliche Anerkennung von Schenkungen

### *a) Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise*

Bürgerlich-rechtlich gültige Vereinbarungen sind grundsätzlich auch schenkungssteuerlich anzuerkennen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise spielt keine Rolle.

### *b) Scheinschenkungen*

Erfolgt eine Schenkung nur zum Schein, so ist sie schenkungssteuerlich unbeachtlich. Die Schenkung muss ernsthaft gewollt sein und tatsächlich vollzogen werden. Lässt z. B. ein Vater Wertpapiere oder Sparguthaben auf ein Minderjährigkonto umbuchen und verfügt der Vater als Schenker weiterhin darüber (auch über das 18. Lebensjahr), so liegt keine Schenkung vor. Anders, wenn vertragliche Vereinbarungen vorliegen und ein Pfleger (z. B. Opa, Onkel) bestellt wird.

### *c) Verhältnis Ertragsteuern – Erbschaftsteuer*

Erkennt das Ertragsteuerrecht eine Schenkung von Anteilen an Kinder (Familiengesellschaft!) nicht an, weil der Beschenkte wirtschaftlich kein echter Mitunternehmer wurde (zu geringe Rechte), so kann trotzdem erbschaftsteuerlich eine Schenkung vorliegen, da in der Erbschaftsteuer rechtliche Aspekte eine Rolle spielen. Im Ertragsteuerrecht tritt bei Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft die Schenkung erst mit dem Tod des Schenkers ein.

### *d) Widerrufsvorbehalt*

Schenkungen unter einem allgemeinen Widerrufsvorbehalt sind ertragsteuerlich i. d. R. keine Schenkungen, weil es an einer objektiven Bereicherung fehlt. Der Beschenkte muss jederzeit damit rechnen, dass die Schenkung vom Schenker wieder zurückverlangt wird. Schenkungssteuerlich ist trotz des Widerrufsvorbehalts eine freigebige Zuwendung als ausgeführt anzusehen.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

## II. Die übrigen Tatbestände

### 1. Erwerb durch Vollziehung einer Auflage

- (1) Als Schenkung unter Lebenden gilt auch, was infolge Vollziehung einer vom Schenker angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer (einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten) Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird, es sei denn, dass eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).
- (2) Liegt eine einheitliche Zweckzuwendung vor, so gilt § 8 ErbStG.
- (3) Der unter der Auflage Beschenkte ist nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtig, wobei der Wert der Auflage bei der Bereicherung als Schuld abzugsfähig ist.
- (4) Der, dem die Auflage zugutekommt, ist nach § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerpflichtig. Der Besteuerung ist dabei das Verhältnis zum Schenker, der die Auflage angeordnet hat, zugrunde zu legen.

### 2. Erwerb aufgrund Anordnung Genehmigungsbehörde

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

### 3. Vereinbarung Gütergemeinschaft

Wenn Ehegatten oder Lebenspartner mit unterschiedlich hohem Vermögen Gütergemeinschaft (vgl. §§ 1415 ff. BGB) vereinbaren, so wird derjenige Ehegatte bzw. Lebenspartner, der kein Vermögen oder das geringere Vermögen besitzt, auf Kosten des anderen Ehegatten oder Lebenspartners objektiv bereichert, da er nunmehr zur Hälfte an dem neuen Gesamtgut beteiligt ist. Hierin liegt gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eine Schenkung.

### 4. Abfindung für Erbverzicht

- (1) Als Schenkung gilt nach § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG die Abfindung für einen Erbverzicht. Der Erbverzicht (§§ 2346 ff. BGB) ist ein Vertrag zwischen dem Erblasser und dem künftigen Erben, durch den der künftige Erbe auf sein Erbrecht verzichtet. Der Verzicht kann sich auch auf den Pflichtteil, die gewillkürte Erbfolge und ein Vermächtnis beziehen. Der Verzicht als solcher ist keine Schenkung, wohl aber, was als Abfindung für den Erbverzicht gewährt wird.
- (2) Wird die Abfindung für den Erbverzicht nicht vom künftigen Erblasser, sondern von einem Dritten gezahlt, so bestimmt sich die Steuerklasse (§ 15 ErbStG) nicht nach dem Verhältnis des Verzichtenden zum Abfindenden, sondern zum künftigen Erblasser.

### 5. Herausgabe des Vorerben an den Nacherben

- (1) Als Schenkung gilt auch, was ein Vorerbe dem Nacherben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vor ihrem Eintritt herausgibt (§ 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG).

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

- (2) Auf Antrag ist der Versteuerung nicht das Verhältnis des Nacherben zum Vorerben, sondern das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen, § 7 Abs. 2 ErbStG.

6. Mittelbare Zuwendung über Kapitalgesellschaft

Als Schenkung gilt auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die dadurch eintritt, dass ein Gesellschafter etwas in die Gesellschaft unentgeltlich einlegt und damit andere Gesellschafter, die keine entsprechende Einlage leisten (Bedachte), bereichert (§ 7 Abs. 8 ErbStG). Die Schenkung gilt als vom einlegenden Gesellschafter an die übrigen Gesellschafter ausgeführt (wichtig für Steuerklasse wegen Verwandtschaftsgrad).

Einzelheiten siehe Beck Erl 250 § 7/2 Tz. 3-5.

7. Weitere Fälle

Auf § 7 Abs. 1 Nr. 8-10 ErbStG wird hier nicht näher eingegangen.

III. Gemischte Schenkung und Schenkung unter Auflage

1. Abgrenzungen

a) *Gemischte Schenkung (R E 7.4 ErbStR)*

- (1) Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn bei einem gegenseitigen Vertrag Leistung und Gegenleistung in einem offenbaren Missverhältnis stehen und sich der eine Vertragsteil des Mehrwerts seiner Leistung bewusst ist und dem anderen Teil insoweit eine Zuwendung macht.
- (2) Im Gegensatz zur Schenkung unter Auflage liegt bei einer gemischten Schenkung ein (wenn auch unausgewogener) Leistungsaustausch zugrunde, während bei der Schenkung unter Auflage die Auflage aus dem erworbenen Gegenstand erbracht werden soll.
- (3) Keine gemischte Schenkung liegt vor beim Freundeskauf bzw. bei Rabattgewährung auf den Kaufpreis. (Beim Preisnachlass fehlt beiden Parteien das Bewusstsein einer freigebigen Zuwendung.)

b) *Schenkungen unter Auflage (R E 7.4 ErbStR)*

- (1) Eine Schenkung unter Auflage liegt vor, wenn der Schenker eine Nebenbestimmung getroffen hat, die den Beschenkten zu einer Leistung verpflichtet, ohne dass der durch die Auflage Begünstigte selbst einen Rechtsanspruch erhält.
- (2) Gegenstand der Schenkung ist die Bereicherung des Erwerbers. Eine Bereicherung ist nur insoweit gegeben, als der Wert der Schenkungen die Belastung übersteigt. 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 Duldungsauflagen mit ihrem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert abgezogen werden.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

- (3) Die Auflage kann eine Leistungsaufgabe oder eine Nutzungs- oder Duldungsaufgabe sein.
- (a) Leistungsaufgaben bestehen in Geld- oder Sachleistungen, die der Beschenkte auch aus seinem persönlichen Vermögen erbringen kann (z. B. Rentenzahlungen) oder soweit er den Schenker von Leistungspflichten befreien kann (z. B. Übernahme von Rentenschulden).
  - (b) Nutzungs- oder Duldungsaufgaben liegen vor, wenn der Schenkung Nebenabreden beigefügt sind, wonach der Bedachte zwar um das Eigentum am Zuwendungsgegenstand bzw. um das zugewendete Recht bereichert ist, ihm aber die Nutzungen der Sache oder des Rechts nicht sofort gebühren sollen, z. B. wenn der Bedachte verpflichtet ist, dem Zuwendenden oder einem Dritten ein dingliches Nutzungsrecht (Nießbrauch) oder eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit (insbesondere Wohnrecht) am Zuwendungsgegenstand zu bestellen (oder ein solches Nutzungsrecht besteht) oder kraft schuldrechtlicher Abrede verpflichtet ist, die Früchte auszukehren oder den Gebrauch der Sache zu überlassen (obligatorisches Nutzungsrecht). Es liegt hier lediglich eine zeitlich beschränkte Duldungspflicht vor, die keinen entgeltlichen Vertragsteil (wie bei der gemischten Schenkung oder der Schenkung unter Leistungsaufgabe) begründet. Als Bereicherung gilt der gesamte Vermögensanfall. Die Belastung wird als Last, ggf. gemäß § 10 Abs. 6 bis 6b ErbStG beschränkt, abgezogen. Im Ergebnis werden die gemischte Schenkung und die Schenkung unter Leistungsaufgabe gleichbehandelt.

## 2. Ermittlung des Besteuerungswertes

### a) Gemischte Schenkung und Schenkung unter Leistungsaufgabe

Ein steuerpflichtiger Erwerb umfasst den Wert der Bereicherung des Bedachten, dies gilt auch bei einer gemischten Schenkung/ Schenkung unter Auflage. Die Bereicherung errechnet sich durch eine Kürzung des Steuerwerts (Bedarfwert) der Leistung des Schenkers um den Wert der jeweiligen Leistung-, Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe. Bei mehreren erworbenen Vermögensgegenständen ist die Zuordnung der Gegenleistung insbesondere für die Anwendung des § 10 Abs. 6a ErbStG zu beachten. Vgl. R E 7.4 ErbStR.

#### Grundstück mit Belastung

Hat sich die Nutzungs- oder Duldungsaufgabe bereits als Grundstücksbelastung bei der Wertermittlung des Grundstücks ausgewirkt, z. B. durch die Öffnungsklausel nach § 198 BewG, entfällt ein nochmaliger Abzug. Das gilt insbesondere bei einem Nießbrauch oder Wohnrecht.

#### Pflegeleistungen als Gegenleistung

Die Pflegeleistung stellt schenkungsteuerlich eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Jedoch ist dies zunächst nur eine aufschiebend bedingte Last, die vor Eintritt der Bedingung nicht zu berücksichtigen ist. Die Pflegeleistung kann erst berücksichtigt werden, wenn der Pflegefall tatsächlich eingetreten ist. Dies erfordert i. d. R. die Pflegestufe I oder muss in geeigneter Weise belegt werden können. Schenkungsteuerlich liegt ab diesem Zeitpunkt eine gemischte Schenkung vor. Dies führt zur Änderung des bisherigen Schenkungsteuerbescheids nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. Dabei werden die Pflegeleistungen mit dem Kapitalwert bewertet und abgezinst.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Allgemeine Erwerbsnebenkosten, z. B. Notar- und Grundbuchkosten, sind keine Gegenleistung. Vereinfachend wird aber zugelassen, dass diese unbeschränkt abzugsfähig sind und damit auch bei einer gemischten Schenkung oder Schenkung unter Auflage den Wert der Bereicherung in vollem Umfang mindern. Allerdings gelten Beratungskosten (Steuerberater oder Rechtsanwalt) im Vorfeld einer Schenkung als nicht abzugsfähige Erwerbsnebenkosten. Hingegen sind die Steuerberatungskosten für die Schenkungsteuererklärung bzw. die Feststellungserklärung in vollem Umfang bereicherungsmindernd abzuziehen. Anfallende Grunderwerbsteuern sind vom Abzug ausgeschlossen.

Beispiel:

S überträgt B ein Grundstück, für das ein Grundbesitzwert von 550.000 € festgestellt (Verkehrswert ebenfalls demnach 550.000 €) beträgt. Das Grundstück ist mit einer von B zu übernehmenden Hypothekenschuld belastet, die zur Zeit der Schenkung mit 150.000 € valutiert.

Die Bereicherung des B beträgt:

Grundbesitzwert	550.000 €
Gegenleistung	././ <u>150.000 €</u>
Bereicherung	400.000 €

*b) Schenkungen unter Nutzungs- oder Duldungsauflage*

Vom Steuerwert der Zuwendung ist die zu vollziehende Auflage als Last mit ihrem Kapitalwert gemäß §§ 13 bis 16 BewG abzuziehen.

Beispiel:

S überträgt B ein Grundstück (Steuerwert = Verkehrswert: 250.000 €), das mit einer Duldungsauflage (lebenslanges Wohnrecht zugunsten Schwester C, 60 Jahre alt) im Wert von 60.000 € belastet ist.

Steuerlich ist die Bereicherung des B mit 250.000 € ././ 60.000 € = 190.000 € zu erfassen.

*c) Mischfälle*

Bei Schenkungen, die sowohl Elemente der gemischten Schenkung und Schenkung unter Leistungsauflage als auch der Schenkung unter Nutzungs- oder Duldungsauflage enthalten, ist von dem unter Berücksichtigung der Gegenleistung/Leistungsauflage ermittelten Steuerwert der freigebigen Zuwendung der Kapitalwert der Nutzungs- oder Duldungsauflage (§§ 13 bis 16 BewG) als Last abzuziehen.

Beispiel:

A überträgt B ein Grundstück (Steuerwert = 500.000 €; Verkehrswert demnach ebenfalls = 500.000 €), das mit einer von B zu übernehmenden Hypothekenschuld von 100.000 € (oder mit einer Leistungsauflage in gleicher Höhe) belastet ist. Zusätzlich besteht eine Duldungsauflage (lebenslanges Wohnrecht zugunsten der Schwester C, 60 Jahre alt) mit einem Verkehrswert von 60.000 €.

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Der maßgebende Besteuerungswert errechnet sich für Besteuerungszeitpunkte wie folgt:

Grundbesitzwert	500.000 €
Gegenleistung Hypothek (alternativ Leistungsauflage)	./. 100.000 €
Duldungsauflage Wohnrecht	./. <u>60.000 €</u>
Bereicherung	340.000 €

Die Beispiele in H E 7.4 Abs. 1-4 ErbStH sind unbedingt zu studieren.

### d) Mehrere geschenkte Vermögensgegenstände

Mehrere freigebig übertragene Vermögensgegenstände sind zu einem einheitlichen Steuerwert der Gesamtschenkung zusammenzufassen. Ist ein Vermögensgegenstand aber steuerbegünstigt (§§ 13, 13a, 13c ErbStG), ist dies bei der Berechnung des Einzelwerts zu berücksichtigen. Die Gegenleistung in Form einer Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsauflagen ist nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zuzurechnen und ggf. anteilig im Verhältnis der Steuerwerte aufzuteilen. Die jeweiligen Fallvarianten sind umfangreich anhand von Beispielen erläutert.

### 3. Übersicht

Gemischte Schenkung	Schenkung unter Auflage		Erwerb von Todes wegen (mit Belastung)
	Leistungsauflage	Nutzungs- oder Duldungsauf- lage	
Bereicherung: Steuerwert ./. Gegenleistung	Bereicherung: Steuerwert ./. (Kapital-) Wert Auflage		Steuerwert: Steuerwert des gesamten Vermögensanfalls ./. Belastung

### 4. Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften

Siehe dazu § 7 Abs. 8 ErbStG (unter B. VI) und oben unter II. 6.

## IV. Besonderheiten bei Gesellschaftern

### 1. Schenkung mit Buchwertklausel

#### a) Grundsatz

- (1) Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft geschenkt und ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass der neue Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft oder im Falle eines vorherigen Ausscheidens nur den Buchwert seines Kapitalanteils erhält, so gilt nach § 7 Abs. 5 ErbStG, dass bei der Feststellung der Bereicherung diese Buchwertabfindungsklausel zunächst nicht berücksichtigt wird (H E 7.7 ErbStH mit Beispiel).

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

- (2) Die den Buchwert der Beteiligung übersteigende Bereicherung gilt als auflösend bedingt erworben (§ 7 Abs. 5 S. 2 ErbStG).
- (3) Die Regelung des § 7 Abs. 5 ErbStG gilt nicht für Kapitalgesellschaften.

*b) Zweck*

Die Regelung soll ausschließen, dass die (offenen oder stillen) Reserven ohne Schenkungsteuer auf den Beschenkten übertragen werden (später durch sukzessive Auflösung über Gewinnanteile).

*c) Erstattung*

Wird später bei Austritt oder Auflösung wirklich nur zum Buchwert abgefunden, wird die zu viel gezahlte Schenkungsteuer erstattet (§ 5 Abs. 2 BewG).

Vgl. auch H 7.7 ErbStH mit Beispiel.

2. Gewinnschenkung

*a) Grundsatz*

Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet, die der Kapitaleinlage, der Arbeit oder sonstigen Leistungen des Gesellschafters für die Gesellschaft nicht entspricht, oder die einem fremden Dritten üblicherweise nicht eingeräumt würde, so gilt das Übermaß an Gewinnbeteiligung als selbständige Schenkung, die mit dem Kapitalwert anzusetzen ist (§ 7 Abs. 6 ErbStG, R E 7.9 ErbStR).

*b) Ertragsteuerrecht als Maßstab*

Was als überhöhte Gewinnbeteiligung anzusehen ist, ergibt sich aus dem Ertragsteuerrecht (vgl. R 15.9 EStR).

*c) Sondervergütungen*

Unangemessen hohe Sondervergütungen (überhöhtes Geschäftsführergehalt, überhöhte Darlehenszinsen, überhöhte Miet- und Pachtzinsen) fallen nicht unter § 7 Abs. 6 ErbStG, weil es sich hier nicht um eine Gewinnbeteiligung auf Grund von Gesellschafter-Beiträgen, sondern um eine verdeckte Schenkung im Rahmen eines Leistungsaustausches handelt.

3. Abfindungen unter dem Wert des Anteils

*a) Grundsatz*

- (1) Als Schenkung gilt auch der auf einem Gesellschaftsvertrag beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters bei dessen Ausscheidung auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergibt, den Abfindungsanspruch übersteigt

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

(§ 7 Abs. 7 ErbStG, H E 7.9 ErbStH). Siehe insoweit auch § 10 Abs. 10 ErbStG bzgl. des ausscheidenden Erbens. Im Falle der Anwachsung von Mitgliedschaftsrechten oder der Abtretung von GmbH-Anteilen erhalten die erwerbenden Gesellschafter den Verschonungsabschlag und den Abzugsbetrag (§§ 13a, 13b ErbStG) sowie die Steuerklasse I (§ 19a ErbStG).

- (2) Die Bestimmung entspricht § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.
- (3) § 7 Abs. 7 ErbStG gilt für Personengesellschaften und für Kapitalgesellschaften.
- (4) § 7 Abs. 7 ErbStG geht als Spezialregelung der gemischten Schenkung vor.
- (5) Die Regelung in § 7 Abs. 7 ErbStG ist insbesondere vor dem Hintergrund des seit dem 1.7.2016 geltenden § 13a Abs. 9 Nr. 3 ErbStG von Bedeutung, der eine besondere Verschonung von Betriebsvermögen vorsieht, wenn die Satzung u.a. vorsieht, dass im Falle des Ausscheidens eine Abfindung unter dem gemeinen Wert gezahlt wird.

### *b) Zweck*

§ 7 Abs. 7 ErbStG soll die Zuwendung von stillen Reserven des ausscheidenden an die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft erfassen.

### *c) Berechnung*

Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters ist der Wert des Abfindungsanspruchs dem Steuerwert des Anteils gegenüberzustellen. Der Steuerwert des Anteils errechnet sich nach dem anteiligen Einheitswert. Übersteigt der Steuerwert des Anteils den Abfindungsanspruch, so gilt der Unterschiedsbetrag als Zuwendung. Je nachdem Verwandtschaftsgrad zum Ausscheidenden können sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen ergeben.

## 4. Im Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendungen

### *a) Einlagen*

- (1) Offene oder verdeckte Einlagen eines Gesellschafters in eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft stellen grundsätzlich keine Schenkung dar, da zwar die Gesellschaft bereichert wird, der gemeine Wert des Anteils an der Gesellschaft sich aber um den Wert des eingelegten Wirtschaftsguts erhöht, so dass im Ergebnis keine Vermögensverschiebung stattgefunden hat (R E 7.5 Abs. 1 ErbStR). Dasselbe gilt umgekehrt für offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen.
- (2) Eine Einlage kann jedoch eine Schenkung in verdeckter Form an die übrigen Gesellschafter sein, sofern im zeitlichen Zusammenhang mit der Einlage eine offene oder verdeckte Ausschüttung an andere Gesellschafter erfolgt, so dass das Eingelegte „durchgereicht“ wird (R E 7.5 Abs. 2 ErbStR). Eine Schenkung liegt auch insoweit vor, als mit einer Sacheinlage Einlagenverpflichtungen Dritter erfüllt werden sollen.
- (3) Bei einer disquotalen Einlage ohne „Durchreichung“ an andere Gesellschafter gilt die bewirkte Werterhöhung des Anteils an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung (§ 7 Abs. 8

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

S. 1 ErbStG, R E 7.5 Abs. 10-13 ErbStR). Dasselbe gilt auch für Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften, soweit an diesen unterschiedliche Gesellschafter beteiligt sind (§ 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG).

- (4) Disquotale Einlagen in eine KGaA werden von § 7 Abs. 8 ErbStG nicht erfasst, daher wurde § 7 Abs. 9 ErbStG eingefügt, der inhaltlich zum selben Ergebnis wie § 7 Abs. 8 ErbStG führt.

### *b) Ausschüttungen*

- (1) Analog zu den Einlagen (siehe oben unter *a*)) wurde lange Zeit diskutiert, offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen, soweit sie disquotal erfolgen, als Schenkung zu erfassen. Dem hat der BFH am Ende widersprochen und die Finanzverwaltung ist dieser Auffassung im Jahr 2018 gefolgt. Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern gibt es danach neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen.
- (2) Verdeckte Gewinnausschüttungen sind demnach schenkungsteuerlich grundsätzlich unbeachtlich (R E 7.5 Abs. 7 S. 1 ErbStR). Es ist zu unterstellen, dass alle Gesellschafter die verdeckte Gewinnausschüttung beziehen und dieser Vorgang erbschaftsteuerlich keine Relevanz hat, da er unter die „Zuständigkeit“ des Ertragssteuerrechts fällt. Wird dann aber ein Gesellschafter überproportional begünstigt oder ein Nichtgesellschafter (nahestehende Person eines Gesellschafters), liegt insoweit eine Schenkung der nichtbegünstigten Gesellschafter an den Begünstigten vor (R E 7.5 Abs. 7 S. 6 ErbStR).
- (3) Auf die Besteuerung disquotaler Einlagen hat die Rechtsprechung zu Ausschüttungen keine Folgen, da die Steuerpflicht in § 7 Abs. 8 und 9 ErbStG gesetzlich kodifiziert wurde.
- (4) Überfliegen Sie nun R E 7.5 ErbStR.

### C. Zweckzuwendung

- (1) Die Zweckzuwendung unterscheidet sich dadurch von der freiwilligen Zuwendung, dass bei der Zweckzuwendung ein Vermögen einer Person (Treuhänder) mit der Verpflichtung zugewandt wird, dieses nicht für eigene, sondern für einen dem Empfänger fremden Zweck oder einen unbestimmten Personenkreis zu verwenden (den Armen der Gemeinde, zur Tierpflege, zur Errichtung eines Denkmals usw.). Bei der Zweckzuwendung muss also der Zweck der Zuwendung dem mit der Ausführung der Zuwendung Beauftragten fremd sein (was z. B. nicht der Fall ist, wenn ein Verein zur Bekämpfung des Alkoholismus Geld mit der Auflage erhält, es gegen den Alkoholismus einzusetzen). Unerheblich ist, ob die Zuwendung selbst oder ob ihre Erträge für diesen Zweck verwendet werden sollen.
- (2) Zweckzuwendung liegt nicht vor, wenn der Kreis der Personen eng begrenzt ist und sich die Bedachten schon von vornherein namentlich feststellen lassen (wäre Schenkung unter Auflage).
- (3) Die Zweckzuwendung unterscheidet sich von der Stiftung dadurch, dass das Sondervermögen nicht zu einer selbständigen juristischen Person wird, und dass die Stiftung einen bestimmten Personenkreis begünstigen kann (z. B. Familienangehörige).

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

- (4) Eine Zweckzuwendung kann von Todes wegen, aber auch unter Lebenden angeordnet werden.
- (5) Steuerschuldner ist nach § 20 Abs. 1 ErbStG der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte, obwohl er gar nicht bereichert ist. Er ist als Vertreter des Zweckvermögens Steuerschuldner und deshalb berechtigt, die Steuer aus dem für die Zweckzuwendung vorgesehenen Vermögen zu entnehmen.
- (6) Zu beachten sind allerdings die Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 und 17 ErbStG.

### D. Stiftung

Die Stiftung (§§ 80 ff. BGB) unterliegt in mehrfacher Hinsicht der Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer:

- (1) Der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG),
- (2) der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG),
- (3) was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG),
- (4) das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).
- (5) Wendet die Stiftung Dritten etwas zu, so kann eine Schenkung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegen. Satzungsmäßige Zuwendungen der Stiftung an die Begünstigten sind keine Schenkung, da Freiwilligkeit fehlt.

### E. Testfragen

Frage 1:

Ist Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer dasselbe?

Antwort:

Ja.

Frage 2:

Nennen Sie Erwerbe von Todes wegen!

Antwort:

Erbanfall, Erbersatzanspruch, Vermächtnis, Pflichtteilsanspruch.

Frage 3:

Welche beiden „Modelle“ spielen beim Zugewinnausgleich eine Rolle?

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Antwort:

Die erbrechtliche Lösung (= großer Pflichtteil) und die güterrechtliche Lösung (= kleiner Pflichtteil).

Frage 4:

Ist der Vorerbe Vollerbe?

Antwort:

Ja (§ 6 Abs. 1 ErbStG).

Frage 5:

Welcher Verwandtschaftsgrad gilt bei Eintritt der Nacherbfolge durch Tod des Vorerben?

Antwort:

Der zum Vorerben (§ 6 Abs. 2 S. 1 ErbStG). Auf Antrag der zum Erblasser (§ 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG).

Frage 6:

Ist die Studiumsfinanzierung der Eltern für ihre Kinder eine Schenkung?

Antwort:

Nein (Unterhaltspflicht).

Frage 7:

Sind verdeckte Gewinnausschüttungen Schenkungen für den Gesellschafter?

Antwort:

Nein. Nur soweit mittelbar andere Gesellschafter dem Begünstigten etwas zuwenden, kann Schenkung zwischen diesen Personen vorliegen.

Frage 8:

Welche Auflagearten unterscheidet man bei Schenkung unter Auflage?

Antwort:

Leistungsaufgabe (z. B. Rentenzahlung) und Nutzungs- oder Duldungsaufgabe (z. B. Nießbrauch).

Frage 9:

Gilt § 7 Abs. 5 ErbStG (Schenkungen mit Buchwert-Klausel) auch für Kapitalgesellschaften?

Antwort:

Nein, nur für Personengesellschaften.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Frage 10:

Welcher Maßstab gilt bei sog. Gewinnschenkungen gemäß § 7 Abs. 6 ErbStG?

Antwort:

Ertragssteuerrecht (vgl. R E 7.8 Abs. 1 ErbStG).

F. Aufgaben und Lösungen

Fall 1

- (1) F erhält beim Tod ihres Mannes M eine Lebensversicherungssumme von 1 Mio. € ausgezahlt. Erbschaftsteuer?
- (2) F erhält Hinterbliebenenrente aus Sozialversicherung beim Tod des Mannes M. Der Kapitalwert ist 20.000 €. Erbschaftsteuer?
- (3) M sagt zu seinem Sohn S: „Wenn ich mal tot bin, kriegst Du meine ganzen 10 Mio. €.“ Erbschaftsteuer?
- (4) M enterbt seinen Sohn S. S erhält den Pflichtteil. Erbschaftsteuer?
- (5) M vermacht seiner Gemeinde 100.000 €, die für die alten Leute der Gemeinde verwendet werden sollen. Erbschaftsteuer?

Lösung (Problem: Steuerpflichtige Vorgänge, § 1 ErbStG)

- (1) Ja, § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.
- (2) Nein, da F kraft eigenen Anspruchs von Sozialversicherung erwirbt, nicht vom Erblasser M.
- (3) Nein, keine Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), da notarielle Form (§ 2276 BGB) fehlt.
- (4) Ja, gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.
- (5) Nein. Zwar Zweckzuwendung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 8 ErbStG), aber befreit nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG.

Fall 2

Herr M und Frau F leben friedlich in Gütergemeinschaft. Für den Fall, dass einer stirbt, hat man fortgesetzte Gütergemeinschaft mit den beiden Kindern Sohn S und Tochter T vereinbart. Eines Tages sucht M mit dem Feuerzeug nach einem Leck in der Gasleitung des Hauses. Der Nachlass ist 8 Mio. €. Kurz darauf verstorbt auch S. S hinterlässt seine Ehefrau C und die beiden Kinder K1 und K2.

Folgen?

Was wäre, wenn die kinderlose T anstelle von S sterben würde?

§ 27 ErbStG ist außer Acht zu lassen.

ErbSt  
 Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Lösung (Problem: Fortgesetzte Gütergemeinschaft, § 4 ErbStG)

I. Grundsatz

Nach §§ 1483 ff. BGB gehören die Anteile der Verstorbenen am Gesamtgut zivilrechtlich nicht zum Nachlass. § 4 ErbStG regelt das anders, da eine Bereicherung vorliegt.

II. Todesfall M

S und T (Kinder) haben – bezogen auf M – nach Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG) jeder 2 Mio. € (1/2 von 8 Mio. €, davon jeder 1/2) vor Abzug von Freibeträgen zu versteuern (§ 4 Abs. 1 ErbStG).

III. Todesfall S

K1 und K2 (Enkel) haben – bezogen auf S – nach Steuerklasse I jeder 1 Mio. € (1/2 von 2 Mio. €) vor Abzug von Freibeträgen zu versteuern (§ 4 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 1490 S. 2 BGB). Seine Witwe C versteuert nichts.

IV. Todesfall T

Würde die kinderlose T sterben, so würde S – bezogen auf seine Schwester T – nach Steuerklasse II (§ 15 Abs. 1 ErbStG) 2 Mio. € vor Abzug von Freibeträgen versteuern (§ 4 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 1490 S. 3 BGB).

Fall 3

Max hinterlässt seine Ehefrau Berta, seine beiden Kinder S und T sowie ein Vermögen von 1 Mio. €. Berta hatte (wie Max) zu Beginn der Ehe und auch beim Tod von Max keinerlei Vermögen. (= Variante 1)

Was muss sie der Erbschaftsteuer unterwerfen?

Was wäre, wenn sie die Erbschaft ausschlägt?

Variante 2: Wie wäre es, wenn auch sie 1 Mio. € Endvermögen hätte? (Das Anfangsvermögen soll bei beiden wieder = 0 € sein).

Lösung (Problem: Zugewinnausgleich, § 5 ErbStG)

	Variante 1		Variante 2	
	er	sie	er	sie
Anfangsvermögen:	0 €	0 €	0 €	0 €
Endvermögen:	1 Mio. €	0 €	1 Mio. €	1 Mio. €
Zugewinn:	1 Mio. €	0 €	1 Mio. €	1 Mio. €
Ausgleich:		0,5 Mio. €		0 €

Beachte auch das Beispiel in H E 5.1 (5) ErbStH zu § 5 ErbStG.

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

### Variante 1:

Berta erbt (zwei Kinder!)  $\frac{1}{4}$  von 1 Mio. € = 250.000 € +  $\frac{1}{4}$  von 1 Mio. € = 250.000 € (pauschaler erbrechtlicher Zugewinnausgleich, § 1371 Abs. 1 BGB) = 0,5 Mio. € (sog. erbrechtliche Lösung = großer Pflichtteil). Diese 0,5 Mio. € sind gemäß § 5 ErbStG voll steuerfrei, da sie im Falle einer Auseinandersetzung zu Lebzeiten 0,5 Mio. € als Zugewinn hätte beanspruchen können.

### Variante 2:

Berta erbt (zwei Kinder!)  $\frac{1}{4}$  von 1 Mio. € = 250.000 € +  $\frac{1}{4}$  von 1 Mio. € = 250.000 € (pauschaler erbrechtlicher Zugewinnausgleich), also 0,5 Mio. €. Da sie keinen echten Zugewinnausgleich (bei einer Scheidung) geltend machen könnte, sind 0,5 Mio. € (nach Abzug von Freibetrag) steuerpflichtig.

Bei Ausschlagung der Erbschaft kann der Erbe den kleinen Pflichtteil (sog. güterrechtliche Lösung) gemäß § 1371 Abs. 2 BGB verlangen.

Der kleine Pflichtteil beträgt beim Ehegatten die Hälfte des nicht um den pauschalen Zugewinnausgleich erhöhten gesetzlichen Erbteils. Dabei ist der echte Zugewinnausgleich als Nachlassverbindlichkeit vorab zu berücksichtigen.

Der kleine Pflichtteil des Ehegatten ist also die Hälfte von einem Viertel = 12,5 % des nach Abzug des Zugewinnausgleichs verbleibenden Nachlasses.

Neben dem kleinen Pflichtteil kann der Ehegatte den vollen Zugewinnausgleich geltend machen. Dieser ist gemäß § 5 ErbStG steuerfrei. Unter Umständen ist es daher steuerlich sinnvoll, die Erbschaft auszuschlagen.

### Fall 4

Der verstorbene Max Meyer hat seine Schwester Susanne zur Vorerbin und seinen Sohn Sascha zum Nacherben eingesetzt. Susanne verstirbt. Sie hinterlässt aus der Vorerbschaft 327.500 € und an eigenem Vermögen 125.000 €.

Sascha ist verzweifelt als er § 6 ErbStG gelesen hat. Er kommt zu Ihnen in die Praxis.

### Lösung (Problem: Vor- und Nacherbschaft, § 6 ErbStG)

#### I. Grundsätze

- (1) Gemäß § 6 Abs. 1 ErbStG gilt der Vorerbe als Vollerbe.
- (2) Beim Eintritt der Nacherbfolge durch den Tod des Vorerben hat der Nacherbe den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern (§ 6 Abs. 2 S. 1 ErbStG).
- (3) Auf Antrag des Nacherben ist allerdings das Verhältnis zum Erblasser zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG), was wegen der Steuerklasse (§ 15 ErbStG) günstiger sein kann. Es gelten dann § 6 Abs. 2 S. 3-5 ErbStG.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

II. Ohne Antrag

Stellt Sascha nicht den Antrag nach § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG, so versteuert er: 452.500 € nach Steuerklasse II (§ 15 Abs. 1 ErbStG) ./.. Nachlassverbindlichkeiten (Pauschale § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) ./.. 20.000 € Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG) = 422.200 €. Mit 25 % (§ 19 Abs. 1 ErbStG) = 105.550 € Erbschaftsteuer.

III. Mit Antrag

- (1) Stellt Sascha den Antrag nach § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG, dann sind die beiden Vermögen (197.500 € und 125.000 €) gemäß § 6 Abs. 2 S. 3 ErbStG zu trennen.
- (2) Auf 327.500 € ist also Steuerklasse I (Verhältnis zum Erblasser = Vater), auf 125.000 € Steuerklasse anzuwenden.
- (3) Sascha steht nur ein Freibetrag von 400.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) zu. D. h. 327.500 € ./.. 400.000 € = 0 €. Würde hier eine Steuer anfallen, würde der Steuersatz für den gesamten Erwerb gelten (§ 6 Abs. 2 S. 5 ErbStG).
- (4) Der nicht verbrauchte Freibetrag kann gemäß § 6 Abs. 2 S. 4 ErbStG auf das eigene Vermögen (125.000 €) der Tante Susanne übertragen werden, aber begrenzt auf die Höhe des persönlichen Freibetrags nach dem Verhältnis zwischen Vor- und Nacherbe (hier: Tante – Neffe), also: 125.000 € ./.. 15.000 € Nachlassverbindlichkeiten (Pauschale § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) ./.. 20.000 € (max. restlicher Freibetrag 72.500 €, § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG) = 90.000 €. Mit 20 % Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG) = 18.000 € Erbschaftsteuer.
- (5) Insgesamt: Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG): 20 % = 18.000 € Erbschaftsteuer.

IV. Hinweis

§ 27 ErbStG ist grundsätzlich bei § 6 Abs. 2 ErbStG anwendbar (hier nicht, da Steuerklasse II im Spiel).

Fall 5

Thorsten hat für den Fall seines Todes seine ledige Schwester Vanessa zur Vorerbin und seinen Sohn Paul für den Fall der Heirat von Vanessa zum Nacherben eingesetzt. Als Thorsten – zufrieden, dass er für den Ernstfall alles geregelt hat – verträumt vom Notar kommend, wo er sicherheitshalber alles festgelegt hat, gerade einen Zebrastreifen überqueren will, nähert sich mit großer Geschwindigkeit der Tiertransporter mit Wilhelm Brause am Steuer. Wilhelm will die geladenen Tiere pünktlich beim Schlachthof abliefern.

Der Nachlass = Bereicherung von Thorsten beträgt 450.000 €. Kaum verfügt Vanessa über das Geld, entnimmt sie 50.000 € und gibt eine Party in Marbella. Drei Jahre nach Thorstens Tod heiratet sie den Surflehrer Toby.

Folgen?

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Lösung (Problem: Vor- und Nacherbschaft, § 6 ErbStG)

I. Vorerbschaft

Mit dem Tod von Thorsten tritt die Vorerbschaft ein. Vanessa zahlt an Erbschaftsteuer: 450.000 € (Bereicherung) ./. 20.000 € Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG) bei Steuerklasse II (§ 15 Abs. 1 ErbStG) = 430.000 €, davon gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 25 % = 107.500 €.

II. Nacherbschaft

1. Grundsätze

- (1) Tritt die Nacherbschaft nicht durch Tod ein, sondern – wie hier – durch Heirat, so gilt § 6 Abs. 3 ErbStG: die Vorerbschaft ist auflösend, die Nacherbschaft aufschiebend bedingt.
- (2) Anders als bei § 6 Abs. 2 ErbStG (Nacherbschaft durch Tod), wo man von zwei Erbfällen ausgeht, liegt bei § 6 Abs. 3 ErbStG nur ein Erbfall bezogen auf den Erblasser mit zwei Erwerbern vor. Für den Nacherben ist (anders als bei § 6 Abs. 2 ErbStG) ausschließlich das Verhältnis zum Erblasser maßgebend.
- (3) Anders als bei § 5 Abs. 2 BewG, wo bei auflösend bedingtem Erwerb die Erbschaftsteuer beim Vorerben berichtigt würde, verlangt § 6 Abs. 3 S. 2 ErbStG als Spezialvorschrift die Korrektur beim Nacherben: dem Nacherben ist die Steuer des Vorerben anzurechnen abzüglich der Steuer, die der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.
- (4) § 27 ErbStG gilt nicht bei § 6 Abs. 3 ErbStG.

2. Berechnung

*a) Steuer Vorerbin für tatsächliche Bereicherung*

- (1) 50.000 € (Entnahme) + Nießbrauch auf Kapital 400.000 € für 3 Jahre (§§ 13, 15 BewG). 5,5 % von 400.000 € = 22.000 € Jahreswert. Mal 2,772 aus Anlage 9a BewG = 60.984 €. Insgesamt also 50.000 € + 60.984 € = 110.984 € Bereicherung.
- (2) 110.984 € ./. 20.000 € Freibetrag = 90.984 €. Gerundet 90.900 € (§ 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG). Satz (§ 19 Abs. 1 ErbStG): 20 % = 18.180 € Erbschaftsteuer.

*b) Vergleich mit ursprünglicher Erbschaftsteuer*

107.500 € ursprüngliche Erbschaftsteuer Vorerbin (vgl. I.) ./. 18.180 € Erbschaftsteuer tatsächliche Bereicherung = 89.320 € (zu viel gezahlte Erbschaftsteuer Vorerbin).

*c) Erbschaftsteuer Nacherbe*

- (1) Die Erbschaftsteuer des Nacherben Paul ist an sich: 450.000 € ./. 107.500 € ./. 50.000 € = 292.500 € ./. 400.000 € Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) = 0 €.

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

- (2) Nun:  $0 \text{ €} \cdot / \cdot 89.320 \text{ €} = \cdot / \cdot 89.320 \text{ €}$ .
- (3) Fazit: Paul zahlt keine Erbschaftsteuer. Ob er 89.320 € erstattet bekommt, ist strittig.

Fall 6

- (1) Um seine Beziehung zu festigen, überträgt Paul an seine Freundin, Paula, ein Grundstück (Steuerwert 250.000 € = Verkehrswert/gemeiner Wert, Hypothek 100.000 €). Außerdem vereinbart man ein lebenslanges Wohnrecht zugunsten seines alten Jugendfreundes Peter. Der Wert des Wohnrechts ist 50.000 €.

Paul meint, Steuern dürften für ihn bzw. Paula doch wohl nicht anfallen. Schließlich ginge es hier um soziale Belange.

- (2) Klaus schenkt seiner Nichte Pia ein Grundstück (Steuerwert 140.000 € = Verkehrswert/gemeiner Wert). Pia muss Klaus ein Nießbrauchrecht einräumen (Kapitalwert 50.000 €).

Folgen?

Lösung (Problem: Schenkung, § 7 ErbStG)

I. Fall 1

- (1) Es liegt eine gemischte Schenkung mit einer sog. Nutzungs- (Duldungs-) Auflage (Wohnrecht) vor.

- (2) Als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer gelten R E 7.4 ErbStR:

$250.000 \text{ €} \cdot / \cdot 100.000 \text{ €} = 150.000 \text{ €}$ .

Anschließend ist auch das Wohnrecht abzuziehen. Die Bereicherung beträgt somit  $(150.000 \text{ €} \cdot / \cdot 50.000 \text{ €}) = 100.000 \text{ €}$ .

Minus Freibetrag 20.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG) = 80.000 €. Satz: 30 % (§ 19 Abs. 1 ErbStG) = 24.000 € Erbschaftsteuer.

II. Fall 2

Es liegt eine Schenkung mit Nutzungs- (Duldungs-) Auflage vor. Zu rechnen ist:  $140.000 \text{ €} \cdot / \cdot 50.000 \text{ €} = 90.000 \text{ €}$  = Bereicherung für Pia. Weitere Berechnung:  $90.000 \text{ €} \cdot / \cdot 20.000 \text{ €}$  Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG) = 70.000 €. Darauf nach § 19 Abs. 1 ErbStG 30 % = 21.000 € Erbschaftsteuer.

Fall 7

Max schenkt seinem brasilianischen Pflegekind BRAP einen Kommanditanteil, der nicht nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt ist. Steuerwert = tatsächlicher Wert = 50.000 €. Gewinnbeteiligung 20 % vom Jahresgewinn (Durchschnittsgewinn 75.000 €). Angemessen ist Gewinnbeteiligung von 5.000 €.

Wie hoch ist die Erbschaftsteuer für BRAP?

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Lösung (Problem: Gewinnschenkung, § 7 Abs. 6 ErbStG)

I. Grundsätze

- (1) Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einer überhöhten Gewinnbeteiligung ausgestattet, so gilt das Übermaß an Gewinnbeteiligung als selbständige Schenkung, die mit dem Kapitalwert anzusetzen ist.
- (2) Was als Übermaß gilt, entscheidet das Ertragssteuerrecht (vgl. H 15.9 (3) EStR).
- (3) Für die Berechnung des Kapitalwertes gilt R E 7.9 ErbStR (grundsätzlich 9,3-fache, § 13 Abs. 2 BewG).

II. Berechnung

1. Normale Schenkung

BRAD muss 50.000 € gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG versteuern. Steuerklasse I gilt nicht für Pflegekinder. Diese fallen in Steuerklasse III.

2. Überhöhte Gewinnbeteiligung (Gewinnschenkung)

- (1) Gewinnbeteiligung 20 % von 75.000 € = 15.000 €. Minus angemessener Teil 5.000 € = 10.000 € Gewinnübermaß.
- (2) § 16 BewG (Jahreswert: 18,6) greift nicht, da kein fremdes Vermögen (sondern eigenes) genutzt wird.
- (3) Kapitalwert gemäß R E 7.9 ErbStR:  $9,3 \times 10.000 \text{ €} = 93.000 \text{ €}$  = eigene Schenkung nach § 7 Abs. 6 ErbStG.

3. Erbschaftsteuer

$50.000 \text{ €} + 93.000 \text{ €} = 143.000 \text{ €}$ . Minus 20.000 € Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG) = 123.000 €. Bereits gerundet gemäß § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG. Darauf 30 % gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG = 36.900 € Erbschaftsteuer.

Fall 8

Herr A, dessen Frau, B, und deren gemeinsamer Sohn, C, sind Gesellschafter einer vermögensverwaltenden GbR zu gleichen Teilen. Im Gesellschaftsvertrag ist geregelt, dass beim Ausscheiden eines Gesellschafters dieser nur Anspruch auf Abfindung seines Kapitalkontos mit dem Buchwert hat. B hat seit längerer Zeit eine Schwäche für den Oberbuchhalter der GbR O. A wird die Sache zu bunt. Man einigt sich darauf, dass B zum Buchwert ausscheidet. Der Buchwert ihres Kapitalkontos beträgt 750.000 €, der erbschaftsteuerliche Wert 900.000 €.

Folgen?

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Lösung (Problem: Abfindung unter Anteilswert, § 7 Abs. 7 ErbStG)

### I. Grundsatz

Gemäß § 7 Abs. 7 ErbStG, der sowohl für Personengesellschaften als auch für Kapitalgesellschaften gilt (anders als § 7 Abs. 5, 6 ErbStG), ist die Bereicherung zwischen Buchwert (= Abfindung) und Steuerwert bei den Gesellschaftern, denen die Anteile – bei einer Personengesellschaft – anwachsen, zu versteuern.

### II. Folgen

A und C haben also jeder 50 % von 900.000 €  $\cdot$  750.000 € = 150.000 €, also 75.000 € nach Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG) zu versteuern. Die Freibeträge des § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG zehren die Beträge allerdings auf.

### III. Weitere Abgrenzungen

- (1) § 7 Abs. 7 ErbStG geht als *lex specialis* der gemischten Schenkung vor.
- (2) § 7 Abs. 7 ErbStG gilt sowohl bei freiwilligem als auch bei zwangsweisem Ausscheiden (H E 7.9 ErbStH).
- (3) § 7 Abs. 7 ErbStG gilt nicht bei Anteilsübertragung auf einen bestimmten anderen Gesellschafter oder eines neu eintretenden Gesellschafters (vgl. Wortlaut: „...auf die anderen Gesellschafter...“). Es gilt dann § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (u. U. gemischte Schenkung je nach Gegenleistung).
- (4) § 7 Abs. 7 ErbStG ist die Parallele zu § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG für den Todesfall.

### Fall 9

Max, dessen Frau Berta und sein Sohn Carlo sind Gesellschafter einer GmbH zu gleichen Teilen. Geschäftsführer sind Max und Berta. Tatsächlich führt nur Max die Geschäfte, da Berta sich mit Zahlen nicht so auskennt und außerdem lieber nicht wissen möchte, womit Max das Geld verdient. Dennoch erhält neben Max auch Berta ein Bruttogehalt von 120.000 € (netto: 60.000 €).

Außerdem überträgt Max ein Grundstück, das er vor 20 Jahren billig gekauft hat, unentgeltlich der GmbH, damit sich niemand in der Familie beschwert, er bunkere seine Reichtümer bei sich. Teilwert: 1.000.000 €, Grundbesitzwert nach § 151 BewG: 900.000 €.

Lösung (Problem: Schenkung, § 7 Abs. 1, 7 ErbStG)

### I. Geschäftsführergehalt

Das Gehalt an Berta mindert den Gewinn der GmbH, ist fremdunüblich und daher im Gesellschaftsverhältnis veranlasst und stellt somit ertragsteuerlich eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG dar. Das Einkommen wird somit um 120.000 € (= Aufwand) außerbilanziell erhöht. Berta bezieht in dieser Höhe Einkünfte aus Kapitalvermögen, nicht aus nichtselbständiger Arbeit.

## ErbSt Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

Es liegt zusätzlich eine Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von Max und Carlo an Berta vor. Denn nur Berta hat tatsächlich das (überhöhte) Gehalt bezogen, so dass eine Schenkung der anderen Gesellschafter an Berta vorliegt. Also: 1/3 Erwerb von Max, 1/3 Erwerb von Carlo. Für den letztgenannten Erwerb fiele damit Erbschaftsteuer an, denn Schenkungen der Kinder an ihre Eltern fallen unter die Steuerklasse II.

Vgl. dazu auch Oberste Finanzbehörden der Länder in Beck Erl 250 § 7/2.

### II. Grundstück

Ertragsteuerlich handelt es sich um eine verdeckte Einlage, da ein Gesellschafter der Gesellschaft unter nicht fremdüblichen Bedingungen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet. Das Grundstück ist mit dem Teilwert von 1.000.000 € anzusetzen (R 8.9 Abs. 4 KStR), bei Max erhöhen sich die Anschaffungskosten seiner Beteiligung um diesen Betrag. Ein privates Veräußerungsgeschäft hat er wegen Überschreitung der Zehnjahresgrenze nicht zu versteuern (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, S. 5 Nr. 2 EStG).

Ob auch dieser Fall eine Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellen kann, braucht nicht geprüft zu werden, denn er wird – anders als der Fall der verdeckten Gewinnausschüttung – von der Spezialvorschrift des § 7 Abs. 8 ErbStG erfasst. Damit handelt es sich um eine Schenkung von Max an Berta und Carlo, soweit diese an der GmbH beteiligt sind. Max wendet mittelbar je 1/3 des Grundstücks Max und Berta zu. Maßgeblich für die Bewertung ist nicht der Teilwert, sondern der Grundbesitzwert nach § 12 Abs. 3 ErbStG. Also: Schenkung von Max an Berta und Carlo je 300.000 €, beide Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 ErbStG), Freibeträge nach § 16 ErbStG reichen somit aus. Es entsteht keine Schenkungsteuer (aber Berücksichtigung bei späteren Erwerben nach § 14 ErbStG!).

### Fall 10

Peter ist seit Jahren überzeugter Junggeselle. Um sich hin und wieder aussprechen zu können, hat er sich die beiden Hunde PICO und BELLO gekauft. Peter vermacht per Testament sein Geld 133.000 € an seinen Freund Martin. Martin soll aber die beiden Hunde pflegen, wofür 33.000 € vorgesehen sind.

Lösung (Problem: Zweckzuwendung, § 8 ErbStG)

#### I. Grundsätze

- (1) Zweckzuwendungen können von Todes wegen (wie hier) oder unter Lebenden erfolgen.
- (2) Eine bestimmte Person (bzw. bestimmte Personen) darf nicht vorliegen (dann Erbschaft/Schenkungen).
- (3) Meist gilt § 13 Abs. 1 Nr. 15 und 17 ErbStG, so dass Zweckzuwendungen in der Praxis keine Rolle spielen.
- (4) Es liegt kein Vermächtnis vor (setzt bestimmte Person voraus), sondern eine Auflage.
- (5) Es gilt grundsätzlich Steuerklasse III (§ 15 Abs. 1 ErbStG).

ErbSt  
Teil 2 Sachliche Steuerpflicht

- (6) Es gelten § 9 Abs. 1 Nr. 3, § 16 Abs. 1 Nr. 7 (Freibetrag 20.000 €), § 20 Abs. 1 und Abs. 4 (analog) ErbStG.

II. Folgen

- (1) Es liegt eine Zweckzuwendung vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, § 8 ErbStG).
- (2) Martin kann vom Erwerb 133.000 € die Zweckzuwendung 33.000 € gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abziehen. Also 100.000 € ./. 20.000 € Freibetrag (§ 15 Abs. 1, § 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG) = 80.000 €. Darauf 30 % gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG = 24.000 €.
- (3) Für die Zweckzuwendung selbst gilt: 33.000 € ./. 20.000 € Freibetrag = 13.000 €. Darauf (Klasse III) 30 % = 3.900 €. Martin kann die 3.900 € von den 33.000 € entnehmen (§ 20 Abs. 4 ErbStG gilt auch hier).

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

## Teil 3 Wertermittlung

### A. Steuerpflichtiger Erwerb

#### I. Grundsatz

- (1) Nach § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht nach § 5 ErbStG (Zugewinnausgleich), § 13 ErbStG (Steuerbefreiungen), § 16 ErbStG (persönliche Freibeträge), § 17 ErbStG (Versorgungs-Freibetrag) und § 18 ErbStG (Mitgliederbeiträge) steuerfrei ist.
- (2) Dies gilt u. a. auch für Schenkungen, für die in § 10 Abs. 1 ErbStG keine Sonderregelung getroffen ist.
- (3) Der steuerpflichtige Erwerb ist auf volle 100 € abzurunden, § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG.
- (4) Bei der Zweckzuwendung besteht der steuerpflichtige Erwerb in der Verpflichtung des Beschwerten abzüglich der abzugsfähigen Verbindlichkeiten (§ 10 Abs. 1 S. 5 ErbStG).

#### II. Bei Erwerb von Todes wegen

##### 1. Grundsatz

Nach § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG gilt als Bereicherung bei Erwerben von Todes wegen der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem (nach § 12 ErbStG zu ermittelnden) Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung unterliegt, die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten (mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert) abgezogen werden.

##### 2. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der Erbschaftsteuer (R E 10.1 ErbStR)

In R E 10.1 ErbStR ist die Systematik vorgegeben, wie die Erbschaftsteuer zu ermitteln ist. In Klausuren ist es sinnvoll, sich bei Erwerben von Todes wegen streng an diese Reihenfolge zu halten.

1. Steuerwert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
  - + Steuerwert des Betriebsvermögens
  - + Steuerwert der Anteile an KapitalgesellschaftenZwischensumme
- ./ Bewertungsschlag und Abzugsbetrag nach §§ 13a-13c ErbStG
  - + Steuerwert des Grundvermögens
- ./ Bewertungsschlag nach § 13d ErbStG
  - + Steuerwert des übrigen Vermögens
- = Vermögensanfall nach Steuerwerten

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

2. Steuerwert der Nachlassverbindlichkeiten, soweit nicht vom Abzug ausgeschlossen, mindestens Pauschbetrag für Erbfallkosten (einmal je Erbfall)  
= abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten
3. Vermögensanfall nach Steuerwerten (1.)  
./. abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten (2.)  
./. Befreiungen nach § 13 ErbStG z. B. Hausrat und körperliche Gegenstände (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) sowie Familienheime § 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG  
= Bereicherung des Erwerbers
4. Bereicherung des Erwerbers (3.)  
./. ggf. steuerfreier Zugewinnausgleich § 5 Abs. 1 ErbStG  
+ ggf. hinzuzurechnende Vorerwerbe § 14 ErbStG  
./. persönlicher Freibetrag § 16 ErbStG  
./. besonderer Versorgungsfreibetrag § 17 ErbStG  
= steuerpflichtiger Erwerb (abzurunden auf volle hundert €)

Die festzusetzende Erbschaftsteuer ist wie folgt zu ermitteln:

1. Tarifliche Erbschaftsteuer nach § 19 ErbStG  
./. Abzugsfähige Steuer nach § 14 Abs. 1 ErbStG  
./. Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG  
= Summe 1
2. ./. Ermäßigung nach § 27 ErbStG (dabei Steuer laut Summe 1 nach § 27 Abs. 2 ErbStG aufzuteilen und zusätzlich Kappungsgrenze nach § 27 Abs. 3 ErbStG zu beachten)  
./. Erlass nach § 28a ErbStG der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Steuer bei Erwerben von begünstigtem Vermögen nach § 13b ErbStG über 26 Mio. €  
./. Anrechenbare Steuer nach § 6 Abs. 3 ErbStG  
= Summe 2
3. ./. Anrechenbare Steuer nach § 21 ErbStG (dabei Steuer laut Summe 2 nach § 21 Abs. 1 S. 2 ErbStG aufzuteilen)  
= Summe 3  
höchstens nach § 14 Abs. 3 ErbStG begrenzte Steuer (Hälfte des Werts des weiteren Erwerbs)  
= Festzusetzende Erbschaftsteuer

3. Gesamter Vermögensanfall

- (1) Gesamter Vermögensanfall ist alles, was anlässlich des Erbfalls auf den Erwerber übergeht.

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

- (2) Zur Bereicherung im Sinne des § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG gehören auch die laufenden Gewinnansprüche eines Erblassers aus einem Gesellschaftsverhältnis mit dem auf seine Lebenszeit entfallenden Teil (nach Abzug der dafür von den Erben zu zahlenden Einkommensteuer für den Erblasser).
- (3) Nach § 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG sind auch Steuererstattungsansprüche noch vor deren Festsetzung zu erfassen.
- (4) Der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft oder Gesamthandsgemeinschaft, die nicht unter § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG fällt, gilt als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter und die dabei übergehenden Schulden und Lasten der Gesellschaft sind bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers wie eine Gegenleistung zu behandeln sind.
- (5) § 10 Abs. 3 ErbStG bestimmt entgegen BGB, dass die infolge des Vermögensanfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse steuerlich als nicht erloschen gelten. (A hat Forderung gegen B. A stirbt. B ist Alleinerbe. Nach BGB erlischt Forderung. Nach ErbStG nicht: B ist bereichert, da er Schuld nicht zurückzahlen muss).
- (6) Der Nacherbe erwirbt nach BGB bereits mit dem Erbfall ein Anwartschaftsrecht, das veräußerlich und (bei Tod des Nacherben vor Eintritt des Nacherbfalls) vererblich ist. Das ErbStG sieht eine Bereicherung des Nacherben aber erst beim Eintritt der Nacherbfolge (vgl. auch § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. h ErbStG). Daher regelt § 10 Abs. 4 ErbStG, dass die Anwartschaft des Nacherben nicht zu seinem Nachlass gehört. Im Nacherbfall tritt allerdings der Erbe des Nacherben an dessen Stelle und wird also mit der auf ihn übergehenden Nacherbschaft steuerpflichtig.

### 4. Abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten

#### a) *Schulderlöschen*

Nach § 10 Abs. 3 ErbStG gelten Schulden des Erblassers dem Erben gegenüber, die nach dem bürgerlichen Recht mit dem Erbfall erlöschen, erbschaftsteuerlich als nicht erloschen. (A hat Schuld gegen B. A stirbt. B ist Alleinerbe. Schuld erlischt gemäß BGB. Für Erbschaftsteuer kann B Nachlassverbindlichkeit abziehen.)

#### b) *Schulden des Erblassers*

- (1) Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind die vom Erblasser herrührenden Schulden von dem Erwerb als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen.
- (2) Das gilt nicht, soweit sie mit einem zum Erwerb gehörenden landwirtschaftlichen Betrieb oder einem gewerblichen Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und damit bereits nach § 12 Abs. 3, 5 und 7 ErbStG berücksichtigt worden sind.
- (3) Abzugsfähig sind auch Steuerschulden des Erblassers. Hierzu gehören nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch die Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen (BFH v. 4.7.2012, II R 15/11, BStBl II 2012, 790). Die Steuer muss allerdings spä-

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

ter auch tatsächlich festgesetzt werden, andernfalls ist sie nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehbar, auch wenn sie gesetzlich entstanden ist (BFH vom 28.10.2015, II R 46/13, BStBl. II 2016, 477 zum Fall einer hinterzogenen Einkommensteuer, die wegen Verjährung aber nicht mehr festgesetzt werden konnte). Spiegelbildlich sind die vom Erblasser herührenden Steuererstattungsansprüche bei der Ermittlung der Bereicherung zu berücksichtigen, auch wenn sie rechtlich erst nach dem Tod des Erblassers entstanden sind (§ 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG).

Bei Zusammenveranlagung ist die gesamte Einkommensteuer in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem das Einkommen der Ehegatten zueinandersteht; nur der danach auf den Erblasser entfallende Anteil ist abzugsfähig.

Nicht abzugsfähig ist eine latente Ertragssteuerbelastung (z. B. aus betrieblichen stillen Reserven, die bei Auflösung den zukünftigen Gewinn erhöhen).

*c) Vermächtnisse usw.*

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG sind als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig: Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen.

*d) Bestattung, Grabstein, Grabpflege*

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG (vgl. H E 10.7 ErbStH) sind abzugsfähig:

- (1) Kosten der Bestattung des Erblassers (z. B. Kosten des Erwerbs der Grabstätte, Todesanzeigen, Überführungskosten, Kosten für den Leichenschmaus).
- (2) Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal. Die Frage der Angemessenheit richtet sich nach der Lebensstellung des Erblassers und nach der Höhe des Nachlasses. Sie spielt dann keine Rolle, wenn der Erblasser eine entsprechende Auflage getroffen hat (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG).
- (3) Kosten für die übliche Grabpflege (Mittelpreis Friedhofsgärtner) sind mit ihrem Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer (nach § 13 Abs. 2 BewG also Jahreswert  $\times$  9,3) anzusetzen. Entstehen die Kosten durch eine Auflage, sind sie dagegen mit ihrem tatsächlichen Wert abzugsfähig.

*e) Abwicklung*

Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen (z. B. Kosten für Erbschein, Kosten einer Erbauseinandersetzung, Kosten der Testamentsvollstreckung, soweit sie nicht (langfristige) Nachlassverwaltungskosten sind, Kosten für Rechtsanwälte und Steuerberater zur Feststellung des Nachlasses und Aufteilung auf die Erben und für die Erbschaftsteuer-Erklärung, Prozesskosten bei Streitereien).

*f) Pauschbetrag (R E 10.9 ErbStR)*

- (1) Für die nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähigen Kosten ist insgesamt ein Betrag von 15.000 € (bis 2024: 10.300 €) ohne Nachweis abzugsfähig.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

- (2) Sofern höhere Kosten angefallen sind, müssen sie, damit sie abgezogen werden können, nachgewiesen werden.
- (3) Der Pauschbetrag bezieht sich auf den gesamten Erbfall und kann demzufolge von den Beteiligten insgesamt auch nur einmal in Anspruch genommen werden.
- (4) Treffen die Kosten nur Erben, ist der Pauschbetrag vom Nachlass abzuziehen und verteilt sich somit entsprechend der Erbquote. Im Übrigen ist der Pauschbetrag auf die Beteiligten im Zweifel entsprechend den übernommenen Kosten aufzuteilen.
- (5) Der Pauschbetrag ist auch abzugsfähig, wenn keine Kosten anfallen.

### III. Nichtabzugsfähige Verbindlichkeiten

- (1) Kosten für die Verwaltung des Nachlasses sind nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG).
- (2) Nicht abzugsfähig sind nach § 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG Schulden und Lasten, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegen.
- (3) Schulden und Lasten sind grundsätzlich nicht abzugsfähig, soweit die Vermögensgegenstände, mit denen diese in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, steuerbefreit sind (§ 10 Abs. 6a S. 1 ErbStG). Diese Vorschrift erfasst sowohl Vermögensgegenstände, deren Erwerb vollständig steuerbefreit ist, als auch teilweise Steuerbefreiungen (z. B. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG oder § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG [Begrenzung der Steuerbefreiung auf 200 m<sup>2</sup> Wohnfläche], vgl. auch § 13 Abs. 3 ErbStG; ebenso § 13d ErbStG). Ist der Gegenstand, mit dem die Schuld in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, ganz oder teilweise steuerfrei, weil für ihn der Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzuwenden ist (z. B. Hausrat auf Kredit), so ist die Schuld voll abzugsfähig. (R E 10.10 Abs. 2 ErbStR – noch zu § 10 Abs. 6 ErbStG i.d.F. bis 31.12.2024).
- (4) Beschränkt sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG: beschränkte Steuerpflicht; § 19 Abs. 2 ErbStG: eingeschränkte Steuerpflicht wegen Doppelbesteuerungsabkommen), so sind nur die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig (§ 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG). Schulden und Lasten, die nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen des Erwerbs stehen, sind in Fällen der beschränkten Steuerpflicht anteilig im Verhältnis des steuerpflichtigen Vermögens zum Gesamtvermögen abzugsfähig (§ 10 Abs. 6 S. 3 und 4 ErbStG).
- (5) Schulden und Lasten, die mit dem nach §§ 13a-13c ErbStG begünstigten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung der §§ 13a-13c ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung der §§ 13a-13c ErbStG entspricht (§ 10 Abs. 6a S. 2 ErbStG).

Beispiel:

V hinterlässt in O3 seinem Sohn S als Alleinerben eine 100%ige GmbH-Beteiligung im gemeinen Wert nach § 11 Abs. 2 i. V. m. §§ 199 ff. BewG von 3,5 Mio. € (annahmegemäß vollständig begünstigtes Vermögen). Aus der Anschaffung der Beteiligung besteht noch eine Schuld von 2.000.000 €, Regelverschönerung.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Lösung:

Ansatz Beteiligung nach § 13a Abs. 1 ErbStG:  $3.500.000 \text{ €} \times 15 \% = 525.000 \text{ €}$ . Der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG entfällt. Die Schuld ist nur zu 15 % (= 300.000 €) abzugsfähig.

- (6) Alle übrigen Schulden und Lasten, die nicht einzeln Vermögensgegenständen zugerechnet werden können, sind anteilig allen Vermögensgegenständen zuzurechnen und entsprechend nicht abzugsfähig, soweit diese Vermögensgegenstände steuerbefreit sind (§ 10 Abs. 6 S. 3–8 ErbStG).
- (7) Schulden und Lasten, die bereits bei der Bewertung eines Vermögensgegenstandes abgezogen worden sind, dürfen nicht (nochmals) als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden (Verbot des Doppelabzugs, § 10 Abs. 6b ErbStG).
- (8) Die von dem Erwerber zu entrichtende eigene Erbschaftsteuer ist nach § 10 Abs. 8 ErbStG nicht abzugsfähig.
- (9) Schließlich sind auch Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugutekommen, nach § 10 Abs. 9 ErbStG nicht abzugsfähig (A vererbt Grundstück mit Auflage es zu bebauen).

#### IV. Zuwendung der Erbschaftsteuer

- (1) Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Erbschaftsteuer einem anderen auferlegt, oder hat der Schenker die Entrichtung der vom Beschenkten geschuldeten Steuer selbst übernommen oder einem anderen auferlegt, so gilt als Erwerb der Betrag, der sich bei einer Zusammenrechnung des Erwerbs nach § 10 Abs. 1 ErbStG mit der aus ihm errechneten Steuer ergibt (§ 10 Abs. 2 ErbStG).
- (2) Der andere, dem der Erblasser die Entrichtung der Steuer auferlegt hat, kann die von ihm zu übernehmende Steuer ggf. nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG von seinem Erwerb abziehen.
- (3) § 10 Abs. 2 ErbStG ist dann nicht anwendbar, wenn ein Dritter freiwillig die Steuer entrichtet. Es liegt dann eine eigene Schenkung eines Dritten nach § 7 ErbStG vor.

### B. Bewertung

#### I. Bewertungsstichtag

Für die Wertermittlung ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend (§ 11 ErbStG).

Bei Erwerb von Todes wegen und bei Schenkung hat also eine Bewertung des Erwerbes zum Zeitpunkt des Todes bzw. der Schenkung bzw. der anderen Entstehungszeitpunkte zu erfolgen (vgl. § 9 ErbStG).

#### II. Bewertungsgrundsätze

- (1) Gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG gelten für die Bewertung des Nachlasses, soweit sich aus den Absätzen 2 bis 7 nichts anderes ergibt, die allgemeinen Bewertungsvorschriften (§§ 1-16 BewG).

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

- (2) Anteile an Kapitalgesellschaften sind mit dem nach § 151 Abs. 1 Nr. 3 BewG festgestellten gemeinen Wert anzusetzen (§ 12 Abs. 2 ErbStG, § 11 Abs. 2 BewG).  
Im Übrigen gelten die Ausführungen zur Anteilsbewertung im Kapitel BewG.
- (3) Grundbesitz ist für Erbschaft- und Schenkungssteuerzwecke mit dem Grundbesitzwert (§§ 157 ff. BewG) anzusetzen. Bei Grundbesitz im Ausland sind die Verkehrswerte maßgebend.
- (4) Befindet sich im Nachlass ein Gewerbebetrieb oder ein Mitunternehmeranteil, so ist der Wert des Betriebsvermögens maßgebend für die Erbschaftsteuer. Nach § 12 Abs. 5 ErbStG finden die Vorschriften der §§ 95-99, 103, und 109 Abs. 1 und 2 BewG mit Verweis auf die §§ 199 ff. BewG Anwendung.

## C. Steuerbefreiungen

### I. Allgemeines

- (1) § 13 ErbStG regelt die sachlichen Steuerbefreiungen.
- (2) Jede der in § 13 ErbStG vorgesehenen Befreiungsvorschriften ist für sich anzuwenden (§ 13 Abs. 3 S. 1 ErbStG).
- (3) Nach § 13 Abs. 3 S. 2 ErbStG besteht in den Fällen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung zu verzichten und somit den Schuldenabzug (insbesondere, wenn er höher ist als der Grundbesitz) zu erreichen.

### II. Wichtige Einzelbefreiungen

#### 1. Hausrat, Kunstgegenstände, Sammlungen usw.

- (1) Für Hausrat (einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke) sowie andere körperliche Gegenstände sieht § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b ErbStG in Steuerklasse I und für eingetragene Lebenspartnerschaften unterschiedliche Freibeträge vor (bitte nachlesen).
- (2) In Steuerklasse II und III gibt es für Hausrat und andere körperliche Gegenstände nur einen zusammengefassten Freibetrag von 12.000 € je Erbe (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG).
- (3) Zum Hausrat gehören z. B. nicht Gebrauchsgegenstände, die auch außerhalb eines Haushalts Verwendung finden (z. B. Fotoapparat, Armbanduhr).
- (4) Für andere bewegliche körperliche Gegenstände sieht § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG extra Freibeträge vor (bitte nachlesen). Andere bewegliche körperliche Gegenstände sind z. B. Armbanduhr, Kraftfahrzeug, Schmuck, Kunst, Sammlungen.
- (5) Die Steuerbefreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, b und c ErbStG gelten nicht für Gegenstände, die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, zum Grundvermögen oder zum Betriebsvermögen gehören; weiterhin gelten sie nicht für Zahlungsmittel, Wertpapiere, Münzen (also auch Münzensammlungen), Edelmetalle (unverarbeitet), Edelsteine (also auch Edelsteinsammlungen) und Perlen (ungefasst).

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

2. Zuwendung einer Familienwohnung (R E 13.3 ErbStR)

*a) Gemeinsame Voraussetzung Eigentumsübertragung*

§ 13 Abs. 1 Nr. 4a–4c ErbStG befreit unter verschiedenen Voraussetzungen den Erwerb von Grundvermögen, das zu Wohnzwecken selbst genutzt wird (Familienheim).

Allen drei Befreiungsvorschriften ist gemein, dass sie die Übertragung des Eigentums voraussetzen. Damit ist die Übertragung des im Grundbuch eingetragenen Eigentums vorausgesetzt. Der Erwerb eines ggf. auch durch eine Auflassungsvormerkung gesicherten Anspruchs auf Verschaffung des Eigentums ist damit nicht begünstigt. Erfolgt die Übertragung somit nach Abschluss des notariellen Kaufvertrags und ggf. auch nach Besitzübergang und Einzug in das Familienheim, aber vor Eintragung des Eigentums im Grundbuch, kommt eine Steuerbefreiung nicht in Betracht, da nur der Erwerb des Eigentums begünstigt ist. Vgl. BFH v. 29.11.2017, II R 14/16, DStR 2018, 671.

*b) Steuerfreie Übertragung des Familienheims zu Lebzeiten auf Ehegatten oder Lebenspartner (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG)*

Begünstigt ist die Übertragung einer selbstgenutzten Wohnung (Familienwohnheim) – zu Lebzeiten – auf den Ehegatten oder Lebenspartner, unabhängig davon in welchem Objekt sich diese Wohnung befindet. Darüber hinaus muss die Wohnung im Inland oder dem EU- bzw. EWR-Raum belegen sein.

Der Anwendungsbereich von § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG umfasst neben der Übertragung des gesamten Familienheims auch:

- (1) die Übertragung eines Familien-Grundstücksanteils auf den Ehe- oder Lebenspartner,
- (2) die gezielte Geldzuwendung an den Ehe- oder Lebenspartner für den Kauf (Herstellung) eines Familien-Grundstücks (-anteils) => mittelbare Grundstückszuwendung,
- (3) die Darlehenstilgung für ein Familienwohnheim des Ehe- oder Lebenspartners,
- (4) die Begleichung nachträglichen Herstellungs- oder Erhaltungsaufwandes an einem Familienwohnheim des Ehe- oder Lebenspartners.

*c) Steuerfreiheit des Familienheims bei Erwerb von Todes wegen (Ehegatten oder Lebenspartner, § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG)*

Die Regelung zur Steuerfreistellung von Wohneigentum für Ehegatten und Lebenspartner entspricht weitgehend dem Recht der Steuerbefreiung für die lebzeitige Zuwendung eines Familienheims unter Ehegatten nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG.

Die Steuerfreiheit ist an bestimmte Voraussetzungen der Selbstnutzung gebunden:

- (1) Der Erblasser muss bis zum Erbfall in dem Eigentum eine zu eigene Wohnzwecke genutzte Wohnung unterhalten haben (Familienheim). Soweit er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert war (z.B. Krankheit, auswärtige Arbeit), ist dies unschädlich, wenn die Wohnung beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist.
- (2) Hat der Erwerber das begünstigte Vermögen an einen Dritten zu übertragen, so kann die Steuerbefreiung nicht gewährt werden. Das gleiche gilt, wenn das Familienheim i. R. d.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Teilung des Nachlasses auf einen Miterben übertragen wird. Ggf. ist der Miterbe nach § 13a Abs. 1 Nr. 4b ErbStG begünstigt.

- (3) Der Ehepartner oder Lebenspartner muss das Familienheim über einen Zeitraum von zehn Jahren zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Gibt er die eigene Wohnnutzung auf, so entfällt die Steuerbefreiung vollständig mit Wirkung für die Vergangenheit. Unschädlich ist aber die Aufgabe der Selbstnutzung, wenn er aus zwingenden Gründen daran gehindert ist (z. B. Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Tod).

- d) *Steuerfreiheit des Familienheims bei Erwerb von Todes wegen (Kinder, § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG)*

Unter grundsätzlich identischen Voraussetzungen ist zudem der Erwerb von Todes wegen von vom Erblasser zu eigenen Wohnzwecken genutzten Grundstücken durch Kinder oder Enkel, deren Eltern vorverstorben sind, steuerfrei. Die Steuerbefreiung gilt aber nicht für lebzeitige Zuwendungen an Kinder. Auch hier führt eine Aufgabe der eigenen Wohnnutzung innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb unter den oben geschilderten Voraussetzungen rückwirkend zum vollständigen Verlust der Steuerbefreiung. Die Steuerbefreiung für Kinder ist darüber hinaus an weitere Voraussetzungen geknüpft. So wird die Steuerbefreiung nicht gewährt, soweit

- (1) die Wohnfläche 200 m<sup>2</sup> übersteigt und/oder
- (2) der Erwerber verpflichtet ist, das begünstigt erworbene Grundstück auf Dritte zu übertragen (z. B. aufgrund eines Vermächnisses oder einer Teilungsanordnung), oder es im Rahmen der Teilung des Nachlasses (z.B. bei der Erbauseinandersetzung) auf Miterben überträgt.

Führt eine Teilung dazu, dass der Erbe begünstigtes Vermögen auf einen Dritten übertragen muss, soll nach dem Willen des Gesetzgebers der Dritte, der für den Erwerb des begünstigten Vermögens anderes aus demselben Nachlass stammendes Vermögen hingibt, so gestellt werden, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erhalten.

Beispiel:

Tochter T und Sohn S erben von ihrem Vater V ein von diesem gemeinsam mit seinen Kindern zu eigenen Wohnzwecken genutztes Hausgrundstück (gemeiner Wert 600.000 €, Wohnfläche 400 m<sup>2</sup>) je zur Hälfte. Im Rahmen der Erbauseinandersetzung einigen sich T und S, dass T die Wohnung weiter bewohnt und S 300.000 € erhält und auszieht.

Lösung:

S kann die Befreiung mangels eigener Wohnnutzung nicht in Anspruch nehmen. T ist im Gesamtergebnis nur zu 25 % (150.000 €) befreit: Ihr Erwerbsanteil am Hausgrundstück beträgt 50 %, die begünstigte Wohnfläche beträgt ebenfalls nur 50 % (200/400) => 25 %.

Abwandlung:

Hätte V die T als Alleinerbin eingesetzt und S etwa mit einem Geldvermächtnis bedacht, wäre T zu 50 % (200/400) befreit.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

*e) Zusammenfassendes Beispiel:*

Eine am Bodensee belegene Villa gehört seit Jahren dem Ehemann Max. Der steuerliche Wert der Villa, die 300 m<sup>2</sup> Wohnfläche hat, wurde zutreffend mit 6 Mio. € ermittelt, der Wert veränderte sich auch nicht kurzfristig. Im Januar 01 schenkt Max seiner Ehefrau Berta, die Hälfte der Villa. Im Dezember 01 verstirbt Max, Berta ist Alleinerbin nach ihrem Mann und bewohnt die Villa weiterhin selbst. Im März 02 verstirbt auch die Berta und hinterlässt ihr gesamtes Vermögen dem einzigen Sohn S, der nach dem Tod der Mutter unverzüglich in die Villa einzieht.

Lösung:

Die Schenkung zwischen Max und Berta ist steuerbefreit nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG, da es sich um ein Familienheim handelt. Eine Frist der Selbstnutzung im Anschluss der Übertragung ist nicht gegeben. Mit dem Erwerb von Todes wegen im Dezember 01 erhält Berta auch die andere Hälfte der Villa. Eine Einbeziehung der steuerfreien Schenkung über § 14 ErbStG erfolgt nicht. Da Berta die Villa weiterhin selbst nutzt, ist der Erwerb insoweit steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG. Die Steuerbefreiung entfällt auch nicht durch den Tod der Berta im März 02, obwohl sie die Villa nicht zehn Jahre selbst genutzt hat, da sie insoweit aus zwingenden Gründen, den Tod, an der Selbstnutzung verhindert ist.

Der Erwerb von Todes wegen durch den Sohn ist ebenfalls steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG, da er die Villa unverzüglich selbst nutzt. Allerdings ist die Steuerbefreiung bei ihm begrenzt, da die Wohnfläche 200 m<sup>2</sup> übersteigt. Da die insoweit unschädliche Wohnfläche von 200 m<sup>2</sup> um 100 m<sup>2</sup> überschritten wird, unterliegt der Steuerwert der Villa von 6 Mio. € nur zu 2/3 der Steuerbefreiung. In dem steuerpflichtigen Erwerb des Sohnes gehen damit (2/3 von 6 Mio. €) 2 Mio. € ein. Sollte der Sohn die Villa nicht zehn Jahre selbst nutzen, würde – soweit keine zwingenden Gründe für die Aufgabe der Selbstnutzung vorliegen – die Steuerbefreiung rückwirkend vollständig entfallen.

3. Schuldbefreiung

- (1) Werden Zahlungen für angemessenen Unterhalt oder Ausbildung ohne Rückzahlungsverpflichtung geleistet, so sind diese Zuwendungen steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG.
- (2) Wird später jemand von einer (Darlehens-)Schuld gegenüber dem Erblasser befreit, so ist der darin liegende Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG ebenfalls steuerfrei, wenn die Schuld
  - (a) durch Gewährung von Mitteln zum Zweck des angemessenen Unterhalts oder
  - (b) zur Ausbildung des Bedachten begründet worden ist oder
  - (c) wenn die Schuld aus anderen Gründen entstanden ist und vom Erblasser erlassen wird, weil sich der Schuldner in einer Notlage befindet, die selbst durch den Erlass der Schuld nicht beseitigt wird.
- (3) Angemessen gemäß (a) ist eine Zuwendung, die den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entspricht. Eine dieses Maß übersteigende Zuwendung ist nicht nur mit dem übersteigenden Teil, sondern voll steuerpflichtig (§ 13 Abs. 2 ErbStG).
- (4) Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG entfällt, soweit die Erbschaftsteuer aus der Hälfte einer (gleichzeitig) neben der erlassenen Schuld dem Bedachten anfallenden Zuwendung gedeckt werden kann.

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

### 4. Erwerbe erwerbsunfähiger Eltern und Voreltern

- (1) Ein Erwerb, der Eltern (auch Adoptiv- und Stiefeltern) oder Großeltern des Erblassers anfällt, ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 ErbStG steuerfrei, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
  - (a) Der Erwerber ist infolge körperlicher oder geistiger Gebrechen (Ursache: z. B. Altersschwäche) und unter Berücksichtigung seiner bisherigen Lebensstellung als erwerbsunfähig anzusehen, oder er ist durch die Führung eines gemeinsamen Hausstands mit erwerbsunfähigen oder in der Ausbildung befindlichen Abkömmlingen an der Ausübung einer Erwerbstätigkeit gehindert.
  - (b) Der Erwerb übersteigt zusammen mit dem übrigen Vermögen des Erwerbers nicht 41.000 €.
- (2) Wird der Betrag von 41.000 € überschritten, so wird die Steuer nur insoweit erhoben, als sie aus der Hälfte des die Wertgrenze übersteigenden Betrages gedeckt werden kann (A hinterlässt seiner erwerbsunfähigen vermögenslosen alten Mutter M 46.000 €. M zahlt 1/2 von 5.000 € (46.000 € ./ 41.000 €) = 2.500 € Erbschaftsteuer.

### 5. Pflegepauschbetrag

Den steuerfreien Pflegepauschbetrag i. H. v. 20.000 € (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG) erhalten Personen, die dem Erblasser ohne rechtliche Verpflichtung unentgeltlich oder geringes Entgelt Pflege oder Unterhalt haben zukommen lassen, sofern das diesen Personen Zugewendete als angemessenes Entgelt anzusehen ist. Das gilt unabhängig davon, ob die begünstigte Person mit dem Erblasser verwandt war.

### 6. Vermögensrückfall an Eltern und Voreltern (R E 13.6 ErbStR)

- (1) Schenken Eltern einem ihrer Kinder Vermögensgegenstände und gehen diese dann infolge Todes dieses Kindes wieder auf die Eltern über, so ist dieser Rückfall gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG steuerfrei. Rückschenkungen sind also nicht begünstigt.
- (2) Die rückfallenden Vermögensgegenstände müssen dieselben wie die seinerzeit zugewendeten Gegenstände sein. Surrogate erfüllen diese Voraussetzung, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als mit den zugewendeten Vermögensgegenständen noch identisch betrachtet werden können (wirtschaftliche Identität). Ein nur wertmäßiger Rückfall von Vermögen, bei dem die Identität der Vermögensgegenstände nicht gegeben ist, reicht nicht aus.
- (3) Wertsteigerungen der geschenkten Vermögensgegenstände, die ausschließlich auf der wirtschaftlichen Entwicklung beruhen, stehen der Steuerfreiheit des Rückfalls nicht entgegen. Hat aber der Bedachte den Wert der zugewendeten Vermögensgegenstände durch Einsatz von Kapital oder Arbeit erhöht (z. B. Kind macht Anbau bei geschenktem Gebäude), so ist der hierdurch entstandene Mehrwert steuerpflichtig.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

7. Zuwendungen für Unterhalt und Ausbildung

- (1) Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhalts oder der Ausbildung des Bedachten sind steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG (z. B. A zahlt Neffen während Studium monatlich 500 €).
- (2) Die Vorschrift gilt nur für Zuwendungen unter Lebenden, also nicht für Erwerbe von Todes wegen.
- (3) Nicht unter diese Vorschrift fallen Zuwendungen auf Grund gesetzlicher Unterhaltspflichten. In diesen Fällen handelt es sich schon begrifflich nicht um eine freigebige Zuwendung.
- (4) Die Steuerfreiheit wird nur für laufende Zuwendungen gewährt, die jeweils für einen kurzen überschaubaren Zeitraum erfolgen, innerhalb dessen nicht mit einer Änderung der Verhältnisse zu rechnen ist, welche für die Zuwendung maßgebend waren. Die Vorschrift gilt nicht für Leistungen eines einmaligen größeren Geldbetrages, der für die begünstigten Zwecke verwendet werden soll.

8. Übliche Gelegenheitsgeschenke

- (1) Steuerfrei sind auch die üblichen Gelegenheitsgeschenke (§ 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG). Anlässe: z. B. Taufe, Konfirmation, Kommunion, Verlobung, Hochzeit, Geburtstag, Weihnachten, bestandenes Steuerberater-Examen).
- (2) Was üblich ist, richtet sich nach dem Gesamtbild aller Umstände des jeweiligen Falles.
- (3) Gelegenheitsgeschenke, deren Wert das übliche Maß überschreitet, sind voll steuerpflichtig.

III. Verschonungsregelungen (§§ 13a-13c ErbStG)

1. Einleitung

Das geltende Verschonungssystem für betriebsgebundenes Vermögen nach den §§ 13a bis 13c, § 28 ErbStG basiert auf folgenden Grundsätzen:

- (1) Begünstigungsfähiges Vermögen ist Vermögen, das betrieblich gebunden ist und der betrieblichen Tätigkeit dient. Die Begünstigung setzt aber voraus, dass im zeitlichen Nachlauf nach dem Erwerb die Arbeitsplätze im Betrieb in einem bestimmten Umfang mindestens erhalten bleiben müssen.
- (2) § 13b Abs. 1 ErbStG regelt zunächst, welches Vermögen grundsätzlich für eine Begünstigung in Frage kommt (begünstigungsfähiges Vermögen). Hierzu zählen im Kern alle Wirtschaftsgüter, die einkommensteuerlich Betriebsvermögen darstellen (land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Einzelunternehmen sowie Mitunternehmeranteile einschließlich Sonderbetriebsvermögen) sowie Anteile an Kapitalgesellschaften von regelmäßig mehr als 25 %. (Siehe nachfolgend unter 2.)
- (3) Vom begünstigungsfähigen Vermögen abzuziehen ist das wegen seiner fehlenden Betriebsnotwendigkeit nicht begünstigte Vermögen (Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

ErbStG). Dazu bestimmt § 13b Abs. 4 ErbStG, welches Vermögen grundsätzlich Verwaltungsvermögen darstellt (insbesondere Geld, Wertpapiere, vermietete Grundstücke). Maßgeblich ist der Nettowert nach Abzug der zum Verwaltungsvermögen gehörenden Verbindlichkeiten (§ 13b Abs. 6 ErbStG). Da aber auch diese Wirtschaftsgüter in einem gewissen Maße oder in bestimmten Branchen zum betriebsnotwendigen Vermögen gehören können, werden Teile des Verwaltungsvermögens von mehreren Rückausnahmen wieder zum begünstigten Vermögen gewidmet. Diese Rückausnahmen befinden sich weitgehend in § 13b Abs. 4 ErbStG selbst, teilweise aber auch an anderen Stellen (z.B. § 13b Abs. 3, 5 und 7 ErbStG). (Siehe nachfolgend unter 3.)

- (4) Nach Abzug des schädlichen Nettowerts des Verwaltungsvermögens vom begünstigungsfähigen Vermögen ergibt sich das begünstigte Vermögen. Dieses wird begünstigt nach § 13a ErbStG, in Sonderfällen nach den §§ 13c, 28a ErbStG.
- (5) Vom begünstigten Vermögen ist zunächst ein Vorababschlag für Familienunternehmen abzuziehen, sofern die Satzung bestimmte Klauseln zur Gewinnausschüttungsbeschränkung, zur Beschränkung der Möglichkeit des Anteilsverkaufs und zur betragsmäßigen Beschränkung der Abfindungszahlung bei Ausscheiden eines Gesellschafters enthält (§ 13a Abs. 9 ErbStG). Für das anschließend verbleibende begünstigte Vermögen gelten zwei Arten von Verschonungsregimen:
  - Erwerbe von begünstigtem Vermögen bis 26 Mio. €: Wird diese Grenze nicht überschritten, bleiben vom begünstigten Vermögen grundsätzlich 85 % steuerfrei (Regelverschonung, § 13a Abs. 1 ErbStG). Darüber hinaus kann der Erwerber statt einer 85 %igen Steuerfreistellung auch eine vollständige Steuerfreistellung auf Antrag erhalten (Optionsverschonung, § 13a Abs. 10 ErbStG). Voraussetzung hierfür ist neben verlängerten Haltefristen und verschärften Lohnsummenanforderungen, dass das begünstigungsfähige Vermögen (= gesamtes betrieblich gebundenes Vermögen) die nicht zu mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen besteht.
  - Erwerbe von begünstigtem Vermögen von mehr als 26 Mio. €: Wird diese Grenze überschritten, wird die Begünstigung an zusätzliche Voraussetzungen geknüpft. Hintergrund ist die Rechtsprechung des BVerfG, das eine pauschale Verschonung von Betriebsvermögen im Fall des Erwerbs von Großunternehmen nicht mehr als gerechtfertigt angesehen hat. Vielmehr müsse dann für eine Verschonung hinzukommen, dass diese Verschonung auch notwendig ist, um den Weiterbestand des Betriebs nicht zu gefährden. Daher wird für solche Großerwerbe zunächst der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % schrittweise abgeschmolzen um jeweils 1 %-Punkt für jede 750.000 €, die der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens die Grenze von 26 Mio. € übersteigt (Abschmelzmodell, § 13c Abs. 1 ErbStG). Ab einem Erwerb von 90 Mio. € entfällt folglich die Verschonung. Alternativ zum Abschmelzmodell und für Erwerbe über diesen 90 Mio. € besteht zwar kein pauschaler Anspruch auf Begünstigung, jedoch ein Anspruch auf Begünstigung in Gestalt eines (teilweisen) Erlasses der Steuer nach einer Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG). Im Rahmen dieser Prüfung soll festgestellt werden, ob der Erwerber die Erbschaftsteuer auf das begünstigte Vermögen finanziell tragen kann. Ist dies nicht der Fall, wird die Steuer – nur auf das begünstigte Vermögen – (teilweise) erlassen.

Die Feststellung der Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 ErbStG ist Aufgabe des für die Bewertung zuständigen Finanzamts (§ 13a Abs. 9a ErbStG).

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

- (6) Alle Begünstigungen für das begünstigte Vermögen stehen unter dem Vorbehalt, dass innerhalb bestimmter Haltefristen keine Veräußerung des Vermögens erfolgt (§ 13a Abs. 6 ErbStG) sowie dass innerhalb bestimmter Fristen die Lohnsummen als Ausdruck des Arbeitsplatzerhalts nicht unter ein bestimmtes Niveau fallen (§ 13a Abs. 3 ErbStG).

2. Begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b ErbStG)

a) Grundsätze

Folgendes Vermögen ist begünstigungsfähig (§ 13b Abs. 1 ErbStG):

- inländisches Betriebsvermögen (Einzelunternehmen, Teilbetriebe, Anteile an gewerblichen Personengesellschaften, freiberufliche Praxen) sowie ausländisches Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in der EU/dem EWR dient. Der Erwerb von Anteilen an gewerblichen oder freiberuflichen Personengesellschaften ist nur begünstigt, wenn der Erwerber nach einkommensteuerlichen Maßstäben Mitunternehmer wird; die bloße Gesellschafterstellung reicht nicht aus (BFH v. 06.05.2015, II R 34/13, BStBl II 2015, 821). Der Erwerber muss somit Mitunternehmer werden. Eine Nießbrauchsbelastung steht dem nicht zwingend entgegen (BFH v. 06.11.2019, II R 34/16, BStBl. II 2020, 465). Zur Mitunternehmereigenschaft siehe Kapitel Bil Teil 4.
- unmittelbar gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland und in der EU/dem EWR, bei denen der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war.
- Anteile an Kapitalgesellschaften sind auch begünstigt, wenn sie zu Beteiligungen unter 25 % gehören, vorausgesetzt zusammen mit anderen Anteilseignern wird die 25%-Quote aufgrund gemeinsamer Stimmrechts- und Verfügungsbindungen erreicht (Pool).
- inländisches Vermögen von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie entsprechendes ausländisches Vermögen, das einer Betriebsstätte in der EU/dem EWR dient.
- Einzelheiten siehe R E 13b.3 bis R E 13b.6 ErbStR.

Drittlandsvermögen ist nicht begünstigt.

b) Besonderheiten bei Mitunternehmeranteilen im Nachlass

Befindet sich im Nachlass des Erblassers ein Mitunternehmeranteil, kommt es auf die jeweilige Klausel im Gesellschaftsvertrag an.

(1) Fortsetzungsklausel

Die Gesellschaft wird unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt, d. h. die Erben haben nur einen privaten Abfindungsanspruch. Die Begünstigungen nach den §§ 13a-13c ErbStG können von den Erben nicht in Anspruch genommen werden, wohl aber die verbleibenden Gesellschafter für den Anwachsungserwerb (R E 13b.1 Abs. 2 S. 4 ErbStR).

(2) Einfache Nachfolgeklausel

Alle Erben treten in die Mitunternehmerstellung ein und erhalten die Begünstigungen nach den §§ 13a-13c ErbStG entsprechend ihrer Erbquote.

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

### (3) Qualifizierte Nachfolgeklausel

Ertragssteuerlich wird nur der qualifizierte Erbe Mitunternehmer. Erbschaftsteuerlich ist die qualifizierte Nachfolgeklausel jedoch – wie die Teilungsanordnung – grundsätzlich nicht zu beachten (R E 13b.1 ErbStR in Verbindung mit BFH v. 10.11.1982, II R 85-86/78, BStBl II 1983, 329), d. h. das Nachlassvermögen wird den Erben im Verhältnis der Erbquote zugerechnet. Die Begünstigungen nach den §§ 13a-13c ErbStG stehen – wie bei der Teilungsanordnung – grundsätzlich allen Miterben zu.

### 3. Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen

#### a) Grundsätze

Dem Verwaltungsvermögen soll nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes das Vermögen zugerechnet werden, das nicht notwendigerweise zum Betrieb gehört. Dadurch soll verhindert werden, dass Inhaber von Betrieben privates Vermögen, dessen Übertragung unverschont der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegt, ihren betrieblichen Vermögen zuführen, um dieses anschließend begünstigt zu übertragen.

Folgerichtig enthält der Katalog des Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 4 ErbStG solches Vermögen, das üblicherweise Bestandteil privater Vermögensverwaltung ist (vermietete Grundstücke, unwesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder andere Wertpapiere, Kunstgegenstände, Sammlerstücke, Geld und Bankeinlagen etc.). Diese Gegenstände werden im Katalog des § 13b Abs. 4 ErbStG aufgeführt. Unternehmen bestimmter Branchen halten solche Gegenstände allerdings im Rahmen der Ausübung ihrer operativen Tätigkeit (Banken, Versicherungen, Kunsthändler etc.). Für diese Unternehmen werden daher entsprechende Rückausnahmen geregelt. Vgl. dazu auch R E 13b.20 ErbStR (Anteile an Kapitalgesellschaften), R E 13b.21 ErbStR (Kunstgegenstände) und R E 13b.22 ErbStR (Wertpapiere und Forderungen).

Darüber hinaus muss jedes Unternehmen in gewissem Umfang eine Geld- oder Vermögensvorsorge betreiben, so dass durch eine weitere Rückausnahme solches Verwaltungsvermögen in gewissem Umfang (§ 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG) kein schädliches Verwaltungsvermögen ist.

Verwaltungsvermögen (sowie junges Verwaltungsvermögen, Finanzmittel, junge Finanzmittel und Schulden) aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft werden dem Gesellschafter nach dem Wert der Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft zum gemeinen Wert des Vermögens der Gesellschaft zugerechnet. In Abhängigkeit davon, ob der Anteil am Gesellschaftsvermögen und das Gesellschaftsvermögen positiv, negativ oder 0 € ist sowie die Feststellungen bei der Gesellschaft auf der obersten Stufe oder in nachgeordneten Beteiligungsstufen zu treffen sind, können sich unterschiedliche Auswirkungen auf die jeweils weiteren festzustellenden Werte ergeben. Es gelten daher Ausnahmen gemäß gleichlautendem Erlass vom 11.02.2021, BStBl. I 2021, 355.

Nachfolgend werden die wesentlichen Rückausnahmen, also die Regelungen zur Unschädlichkeit von Verwaltungsvermögen, erläutert. Bitte „überfliegen“ Sie aber zunächst § 13b Abs. 4 ErbStG.

#### b) Deckungsvermögen (§ 13b Abs. 3 ErbStG)

Nicht zum Verwaltungsvermögen gehört Vermögen, das der Deckung von Altersversorgungsverpflichtungen dient, und zwar nur dann, wenn es dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

solchen Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen ist (Insolvenzschutz). Die Rückausnahme ist betragsmäßig begrenzt auf den gemeinen Wert der Altersversorgungsverpflichtungen. Dieses Vermögen ist mit der Schuld (Altersversorgungsverpflichtung = Pensionsrückstellung) zu saldieren. Dabei stellt das Gesetz auf den gemeinen Wert ab, es ist also nicht der Wert der Pensionsrückstellung gemäß Steuerbilanz nach § 6a EStG abzuziehen, sondern der sich aus dem Barwert der Verpflichtung ergebende gemeine Wert, wie sie sich etwa aufgrund des Handelsrechts ergibt. Die Saldierung dürfte also in aller Regel derjenigen des § 246 Abs. 2 S. 2 HGB entsprechen.

Vgl. dazu R E 13b.11 ErbStR.

*c) Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG)*

(1) Grundstücke in Betriebsaufspaltungsfällen

Dritten überlassene Grundstücke zählen nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn der Erblasser/Schenker sowohl im überlassenden als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist. Dies gilt, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt. Durch die Einbeziehung der sog. Personengruppentheorie sind alle Fälle, die einkommensteuerrechtlich eine Betriebsaufspaltung darstellen, von der Begünstigung mit umfasst. Vgl. R E 13b.14 Abs. 1 ErbStR.

Beispiel:

Vater und Mutter sind sowohl an der ein Grundstück überlassenden als auch an der das Grundstück nutzenden Gesellschaft je zur Hälfte beteiligt. Sie übertragen jeweils ihre Anteile an beiden Gesellschaften schenkweise auf ihre zwei Kinder.

Lösung:

Die Grundstücke sind nicht als Verwaltungsvermögen einzustufen, § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a ErbStG.

Grundstücke i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a ErbStG sind auch dann kein Verwaltungsvermögen, wenn sie einkommensteuerlich nicht Betriebsvermögen einer Besitz-Gesellschaft, sondern Sonderbetriebsvermögen sind (R E 13b.14 Abs. 2 ErbStR).

(2) Grundstücke bei Betriebsverpachtungen

Grundstücke, die im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen an einen Dritten überlassen werden, zählen nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn die Überlassung beim Verpächter zu Gewinneinkünften geführt hat und

- der Verpächter den Pächter zum Erben eingesetzt hat oder
- der Betrieb an einen Dritten verpachtet wird, weil ihn der Beschenkte im Zeitpunkt der Schenkung noch nicht führen kann und die Verpachtung auf höchstens zehn Jahre ab Vollendung des 18. Lebensjahres des Beschenkten befristet ist.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Dies gilt jedoch nicht insoweit die verpachteten Betriebe vor Verpachtung ihrerseits kein begünstigtes Vermögen hatten, d. h. soweit ihr Vermögen aus nicht begünstigtem Verwaltungsvermögenbestand oder sie zuvor auch im steuerlichen Sinne vermögensverwaltend tätig waren und damit erst gar kein begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG vorlag.

Vgl. dazu R E 13b.15 ErbStR.

(3) Grundstücksvermietung im Konzern

Vermietet eine Konzerngesellschaft Grundstücke an andere Konzerngesellschaften, ohne in erheblichem Umfang anderen (betrieblichen) Tätigkeiten nachzugehen (z. B. eine Grundstücksholding), führt dies nicht dazu, dass die Grundstücke bei der vermietenden Gesellschaft Verwaltungsvermögen darstellen. Für den Begriff des Konzerns wird dabei auf die Regelungen zur Zinsschranke (§ 4h EStG) verwiesen.

Vgl. dazu R E 13b.16 ErbStR.

(4) Grundstücke von Wohnungsbauunternehmen

Eine weitere Ausnahme der Grundregel, dass an Dritte überlassene Grundstücke dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen sind, besteht für (gewerbliche) Wohnungsbauunternehmen. Dies sind Einzelunternehmen, Personen- oder Kapitalgesellschaften,

- deren Hauptzweck in der Vermietung von Wohnungen besteht, und
- hierfür einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne von § 14 AO erfordert.

Vgl. dazu R E 13b.17 ErbStR.

(5) Grundstücksüberlassung im Rahmen von Lieferverträgen

Kein Verwaltungsvermögen sind Grundstücke, die vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen. Damit sind insbesondere Gaststätten, die von Brauereien an Pächter vermietet werden, begünstigt.

Vgl. dazu R E 13b.18 ErbStR.

(6) Grundstücksüberlassung zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung

An Dritte überlassene Grundstücke sind nicht als Verwaltungsvermögen einzustufen, wenn sie zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden.

Vgl. dazu R E 13b.19 ErbStR.

*g) Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG)*

Verwaltungsvermögen sind Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 % oder weniger, sofern sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes, eines Wertpapierinstituts oder eines Versicherungsunternehmens sind. Anteile von mehr als 25 % sind selbst begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

Vgl. dazu R E 13b.20 ErbStR. Zu Anteilen im Sonderbetriebsvermögen vgl. H E 13b.20 ErbStH.

*f) Kunstgegenstände u.ä. (§ 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG)*

Vgl. dazu R E 13b.21 ErbStR.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

*g) Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen (§ 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG)*

- (1) Zum Begriff s. R E 13b.22 Abs. 1 ErbStR. Wertpapiere und vergleichbare Forderungen gehören nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind (R E 13b.22 Abs. 2) ErbStR.
- (2) Abzugsgrenzen sind Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen von den Finanzmitteln gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG (dazu H E 13b.22 ErbStH).
- (3) Geleistete Anzahlungen sind nicht als vergleichbare Forderungen zum Verwaltungsvermögen zu zählen, wenn sie nicht für den Erwerb von Verwaltungsvermögen geleistet wurden (BFH v. 1.2.2023 – II R 36/20, DStR 2023, 934).

*h) Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG)*

- (1) Zum Verwaltungsvermögen gehören grundsätzlich Finanzmittel (Bestand an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen). Wie bei allen Gegenständen des Verwaltungsvermögens gilt dies zunächst nicht, wenn diese Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 3 ErbStG).
- (2) Bei allen anderen Betrieben ist der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibende Bestand an Finanzmitteln ist nur insoweit kein Verwaltungsvermögen, als er einen Finanzmittelfreibetrag von 15 % des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 3 ErbStG). Voraussetzung dafür ist allerdings, dass der Betrieb des Einzelunternehmens, der Personengesellschaft oder der Kapitalgesellschaft einer originär land- und fortwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit nachgeht. Eigentlich vermögensverwaltende Gesellschaften, die nur gewerblich infiziert (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) oder Kraft Rechtsform gewerblich sind (§ 8 Abs. 2 KStG) erhalten somit keinen Freibetrag für Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 und 5 ErbStG).
- (3) Keine Finanzmittel, aber gleichwohl Verwaltungsvermögen, sind sog. junge Finanzmittel, also der positive Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel, welche dem Betrieb im Zeitpunkt des Erwerbs weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG). Es ist somit nicht möglich, kurz vor dem Erwerb Finanzmittel einzulegen, um eine noch nicht ausgeschöpfte 15 %-Grenze ausnutzen zu können.
- (4) Beispiel:  
Der Wert eines originär gewerblichen Einzelunternehmens beträgt 1,6 Mio. €. Darin enthalten sind 1 Mio. € Forderungen, Bankguthaben und Kassenbestand sowie 600.000 € Verbindlichkeiten. In den letzten zwei Jahren wurden Geldbeträge in Höhe von 300.000 Euro eingelegt und 200.000 € entnommen.

ErbSt  
 Teil 3 Wertermittlung

Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen beträgt:

Vermögensgegenstände	1.000.000		
./.. Schulden	<u>600.000</u>		
= gemeiner Wert	400.000		
./.. junge Finanzmittel			
Einlagen	300.000		
./.. Entnahmen	<u>200.000</u>		
= Saldo (mindestens 0)	100.000	./.. 100.000	100.000
= Finanzmittel	300.000		
./.. Freibetrag 15 % x 1,6 Mio. €	<u>240.000</u>		
= Schädliche Finanzmittel (mind. 0)	60.000		<u>60.000</u>
Verwaltungsvermögen (vor § 13b Abs. 7 ErbStG)			160.000

In diesem Beispiel zeigt die Regelung zum jungen Verwaltungsvermögen keine Wirkung, weil der Freibetrag von 15 % bereits ausgeschöpft ist. Der Finanzmittelbestand beträgt insgesamt 400.000 €, zieht man davon den Freibetrag von 15 % des Gesamtwerts (hier: 240.000 €) ab, erhält man ebenso 160.000 € nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen.

(5) Alternative:

Der Wert von Forderungen, Bankguthaben und Kassenbestand beträgt lediglich 800.000 €, alle anderen Angaben sind unverändert. Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen beträgt:

Vermögensgegenstände	800.000		
./.. Schulden	<u>600.000</u>		
= gemeiner Wert	200.000		
./.. junge Finanzmittel			
Einlagen	300.000		
./.. Entnahmen	<u>200.000</u>		
= Saldo (mindestens 0)	100.000	./.. 100.000	100.000
= Finanzmittel	100.000		
./.. Freibetrag 15 % x 1,6 Mio. €	<u>240.000</u>		
= Schädliche Finanzmittel (mind. 0)	0		<u>0</u>
Verwaltungsvermögen (vor § 13b Abs. 7 ErbStG)			100.000

Nun zeigt die Regelung zum jungen Verwaltungsvermögen eine Wirkung. Obwohl der Finanzmittelbestand netto 200.000 € beträgt und damit unterhalb der 15 %-Grenze liegt, beträgt das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen in Gestalt der jungen Finanzmittel dennoch 100.000 €.

(6) Vgl. dazu R E 13b.23 ErbStR.

*i) Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG)*

Um unbillige Härten auf Grund des strengen Stichtagsprinzips der Erbschaftsteuer abzumildern, regelt § 13b Abs. 5 ErbStG – allerdings nur für Erwerbe von Todes wegen, nicht für Schenkungen – eine Investitionsklausel, die es dem Erben binnen einer Frist von zwei Jahren nach dem Erbfall erlaubt, nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen umzuwandeln und in begünstigtes Vermögen zu investieren.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Voraussetzung ist allerdings, dass die Investition aufgrund eines vorgefassten Plans des Erblassers erfolgt. Diese Regelung kann nur bei solchen Erwerben greifen, bei denen der Erblasser Einzelunternehmer ist oder entscheidendes Mitglied der Geschäftsführung, denn nur dann kann er überhaupt einen Plan zur Investition von Vermögen des Betriebs fassen. Die Beweislast trägt ausdrücklich der Erbe (§ 13b Abs. 5 S. 5 ErbStG). Dieser Beweislast wird man wohl nur anhand von Gremienprotokollen oder anderen Gesprächsnotizen, im schlechtesten Fall durch Zeugenaussagen nachkommen können.

Für Finanzmittel von Betrieben mit Saisongeschäft gilt eine Besonderheit. Sie werden rückwirkend im Rahmen der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel nicht berücksichtigt, wenn sie binnen einer Frist von zwei Jahren nach dem Erbfall zur Zahlung der Löhne der Beschäftigten eingesetzt werden. Voraussetzung ist, dass es sich um einen Betrieb mit wiederkehrend saisonal schwankenden Einnahmen handelt, z. B. Vergnügungsparks, Skiliftbetreiber etc.

Vgl. dazu R E 13b.24 ErbStR.

*j) Sog. „Schmutzklausel“ (§ 13b Abs. 7 ErbStG)*

Der Nettowert des verbleibenden Verwaltungsvermögens wird wie begünstigtes Vermögen behandelt, soweit er 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigt (unschädliches Verwaltungsvermögen). Es handelt sich somit um einen Freibetrag.

Wie schon bei den Finanzmitteln, wird auch beim unschädlichen Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG das sog. junge Verwaltungsvermögen ausgenommen, d.h. jenes Verwaltungsvermögen, das weniger als zwei Jahre dem Betrieb zuzurechnen war. Dieses junge Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG sind kein unschädliches Verwaltungsvermögen.

Zum Zwecke der Zweijahresfrist werden auch verbundene Unternehmen einbezogen, sofern eine Verbundvermögensaufstellung vorgenommen wird (R E 13b.29, siehe unten unter g).

Einzelheiten siehe R E 13b.27 ErbStR.

*k) Ausschluss jeglicher Begünstigungen bei hohem Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG)*

Nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG ist das begünstigungsfähige Vermögen von der Verschonung gänzlich ausgenommen, wenn es nahezu ausschließlich, nämlich zu mindestens 90 %, aus Verwaltungsvermögen besteht. Dies verhindert, dass in solchen Fällen Teilverschonungen wie z. B. für Finanzmittel i. H. v. 15 % des Werts des begünstigungsfähigen Vermögens greifen.

Maßgeblich ist das Verwaltungsvermögen vor der Verrechnung der Finanzmittel mit den Schulden und der Kürzung um den 15%igen Freibetrag (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG, R E 13b.10 ErbStR) vor der quotalen Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 6 ErbStG) und vor dem Ansatz von unschädlichem Verwaltungsvermögen von 10 % (§ 13b Abs. 7 ErbStG). Die Verwaltungsvermögensquote für Zwecke des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG kann somit deutlich höher liegen als die Netto-Verwaltungsvermögensquote.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Vorschrift zum sog. 90%-Einstiegstest dahingehend verfassungskonform einschränkend auszulegen, dass bei Handelsunternehmen, deren Hauptzweck eine gewerbliche Tätigkeit ist, auch die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanz-

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

mitteln in Abzug zu bringen sind (BFH v. 13.9.2023, II R 49/21, BStBl II 2024, 566). Die Finanzverwaltung wendet das Urteil allgemein an und hat klargestellt, dass es nicht nur auf Handelsunternehmen beschränkt ist, sondern für sämtliche Betriebe gilt, die nach ihrem Hauptzweck einer Tätigkeit i.S.d. § 13 Abs. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG dienen (gleichlautender Erlass v. 19.6.2024, BStBl I 2024, 1081 Rn. 3).

Beispiel:

Der Wert eines Handelsunternehmens beträgt 1.250.000 €. Finanzmittel bestehen i.H.v. 2.500.000 €. Der Bestand der Schulden beträgt 3.100.000 €. Nach Ansicht der Finanzverwaltung würde das Handelsunternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote von 200 % gemäß § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG kein begünstigtes Vermögen darstellen. Nach dem BFH wären die betrieblich veranlassten Schulden abzuziehen, sodass das Verwaltungsvermögen negativ und die Quote von 90 % unterschritten wäre.

### *l) Konsolidierte Verwaltungsvermögensermittlung (§ 13b Abs. 9 ErbStG)*

Bei Unternehmensgruppen ist das Verwaltungsvermögen konsolidiert zu ermitteln und in einer sog. Verbundvermögensaufstellung zusammenzufassen (§ 13b Abs. 9 ErbStG), was letztlich einer Art Konzernbilanz entspricht.

Durch die Zusammenfassung soll die Nutzung von mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen, um Verwaltungsvermögen zusammen mit begünstigtem Vermögen steuerfrei übertragen zu können (sog. Kaskadeneffekt), verhindert werden.

Vgl. dazu R E 13b.29 ErbStR.

### *m) Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 6 ErbStG)*

- (1) Schulden, die im begünstigungsfähigen Vermögen enthalten sind, vermindern den (Brutto-)wert des Verwaltungsvermögens, soweit sie dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen sind.
- (2) § 13b Abs. 6 ErbStG erlaubt eine solche Zurechnung allerdings nur in zwei Fällen unmittelbar, nämlich bei der Verrechnung von Altersversorgungsverpflichtungen mit dem Deckungsvermögen (§ 13b Abs. 3 ErbStG) oder bei der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG).
- (3) Im Übrigen werden die Schulden anteilig vom gemeinen Wert des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens abgezogen, selbst wenn sie wirtschaftlich ausschließlich durch den Erwerb von Verwaltungsvermögen oder von begünstigtem Vermögen veranlasst sind (R E 13b.25 S. 2 ErbStR). Der Anteil der Schulden entspricht dabei dem Anteil des Wertes des Verwaltungsvermögens am begünstigungsfähigen Vermögen zzgl. der verbleibenden Schulden. Nach Abzug der anteiligen Schulden vom Verwaltungsvermögen ergibt sich das Nettoverwaltungsvermögen, das für die Bestimmung des begünstigten Vermögens maßgeblich ist.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

(4) Beispiel a:

Der gemeine Wert des Betriebsvermögens beträgt 1 Mio. €. Darin enthalten sind Finanzmittel i. H. v. 500.000 € und Schulden i. H. v. 300.000 €. Nach vorrangiger Verrechnung der Schulden mit den Finanzmitteln verbleiben Nettofinanzmittel von 200.000 €. Hiervon werden gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG 15 % von 1 Mio. € = 150.000 € nicht als Verwaltungsvermögen eingeordnet. Es verbleiben 50.000 € nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen. Dieses ins Verhältnis gesetzt zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens nach Abzug des Nettowerts des Verwaltungsvermögens (50.000/950.000) unterschreitet die 10 %-Grenze des § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG. Das gesamte Betriebsvermögen ist somit begünstigt.

Beispiel b:

Der gemeine Wert des Betriebsvermögens beträgt 1 Mio. €. Darin enthalten sind Finanzmittel i. H. v. 300.000 €, sonstiges Verwaltungsvermögen von 300.000 € und Schulden i. H. v. 500.000 €. Nach vorrangiger Verrechnung der Schulden mit den Finanzmitteln verbleiben Schulden von 200.000 € und Verwaltungsvermögen von 300.000 €. Die Schulden werden nach § 13b Abs. 6 S. 1 ErbStG anteilig vom verbleibenden Verwaltungsvermögen abgezogen. Der Anteil bestimmt sich gemäß § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG nach dem gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens zum Betriebsvermögen zuzüglich Schulden, somit  $300 / (1.000 + 200) = 25 \%$ . Vom Verwaltungsvermögen von 300.000 € werden somit 25 % der Schulden = 50.000 € abgezogen. Es verbleibt ein Verwaltungsvermögen von 250.000 €. Davon werden  $10 \% \times (1.000.000 € - 250.000 €) = 75.000 €$  nach § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG wie begünstigtes Vermögen behandelt. Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen beträgt somit 175.000 €, das begünstigte Vermögen 825.000 €. Vgl. auch H 13b.25 ErbStH.

(5) Keine Schuldensaldierung findet in folgenden Fällen statt (§ 13b Abs. 8 ErbStG):

- bei jungen Finanzmitteln (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG) und jungem Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG) – deren Nettowert ist gleichzeitig der Mindestwert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 8 S. 3 ErbStG) – und
- bei wirtschaftlich nicht belastenden Schulden, soweit die Summe der Schulden den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt des Erwerbs übersteigt, wobei dies wiederum nicht gilt, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist.

Vgl. R E 13b.28 ErbStR.

*n) Zusammenfassende Übersicht*

Eine Übersicht über die Ermittlung des begünstigten Vermögens enthält R E 13b.9 ErbStR.

4. Überblick über die Steuerverschonungen für begünstigtes Vermögen

Für das begünstigte Vermögen (§ 13a Abs. 1 ErbStG) gelten folgende – vorbehaltlich einiger Behaltens- und Fortführungsfristen – Vergünstigungen:

- Ein Vorababschlag für Familienunternehmen mit bestimmten Anforderungen an die Satzung (§ 13a Abs. 9 ErbStG). (Siehe nachfolgend unter 5.)

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

- Für Erwerbe von begünstigtem Vermögen von bis zu 26 Mio. € ein Verschonungsabschlag, der in zwei Varianten (Regelverschonung 85 %, ggf. danach gleitender Abzugsbetrag von 150.000 €, § 13a Abs. 2 ErbStG, oder Optionsverschonung 100 %) ausgestaltet ist (§ 13a Abs. 1 und 10). (Siehe nachfolgend unter 6.)
- Für Erwerbe von begünstigtem Vermögen ab 26 Mio. € entweder der abgeschmolzene Verschonungsabschlag (bei Erwerben bis 90 Mio. €, danach Abschmelzung auf null, § 13c ErbStG) oder ein (Teil-)Erlas nach § 28a ErbStG, sofern dies eine Verschonungsbedarfsprüfung ergibt. (Siehe nachfolgend unter 7.)
- Ein Entlastungsbetrag § 19a ErbStG für Erwerber der Steuerklassen II und III. (siehe Teil 4 unter E. III.)
- Eine Stundungsmöglichkeit nach § 28 ErbStG für die Erbschaftsteuer, die auf begünstigtes Vermögen entfällt. (Siehe unten unter VII.)

### 5. Vorababschlag für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG)

Der gemeine Wert des begünstigungsfähigen Vermögens wird – entsprechend der Legaldefinition in § 9 Abs. 2 S. 3 BewG – von ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse nicht beeinflusst. Zu den persönlichen Verhältnisse zählen dabei insbesondere gesellschaftsvertragliche Beschränkungen in der Verfügung über Gesellschaftsanteile oder eine Ausschüttungsbeschränkung. Dadurch ist der für den Erwerber realisierbare Wert der erworbenen Beteiligung häufig deutlich niedriger als der prozentual auf ihn entfallende Anteil am Wert des begünstigungsfähigen Vermögens. Dieses durch § 9 BewG hervorgerufene Missverhältnis, das insbesondere Familienunternehmen betrifft, durch Gewährung eines max. 30%igen Vorababschlags gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG kompensiert.

Zur Erlangung des Vorababschlags muss der Gesellschaftsvertrag kumulativ die folgenden Beschränkungen vorsehen und diese Bestimmungen müssen zudem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen:

- (1) Die Entnahme oder Ausschüttung darf höchstens 37,5 % des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns beschränken. Die Steuern können analog zu § 202 Abs. 3 BewG mit 30 % pauschal ermittelt werden (R E 13a.20 Abs. 3 ErbStR).

Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt. Mit dem „steuerrechtlichen Gewinn“ ist der Gewinn lt. Steuerbilanz gemeint, nicht die Höhe der Einkünfte, also eine Position ohne Berücksichtigung außerbilanzieller Zu- oder Abrechnungen. Ebenso unberücksichtigt bleiben nach R E 13a.20 Abs. 2 Nr. 1 ErbStR Sonder- und Ergänzungsbilanzen, wobei dies bezogen auf die Ergänzungsbilanzen sehr kritisch zu sehen ist, da diese in den „Gewinnanteil“ i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG eingehen und es daher keinen Grund gibt, sie aus dem „Gewinnanteil“ i.S.d § 13a Abs. 9 Nr. 1 ErbStG herauszuhalten.

- (2) Die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft muss „in der Familie bleiben“, ist also auf Mitgesellschafter, auf Angehörige i. S. d. § 15 AO oder auf eine Familienstiftung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG beschränkt.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

- (3) Für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft muss eine Abfindung vorgesehen sein, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt. Der Umfang dieser Abfindungsbeschränkung ist entscheidend für den Umfang des Vorababschlags. Wird als Abfindung ein Wert von höchstens 70 % des Verkehrswertes der entsprechenden Beteiligung zugrunde gelegt, wird der volle Abschlag i. H. v. 30 % gewährt. Wird ein höherer Anteil des Verkehrswertes als Abfindung gewährt, vermindert sich der Abschlag entsprechend.

Diese Voraussetzungen müssen zwei Jahre vor dem Erwerb vorliegen. Der Vorababschlag von max. 30 % entfällt zudem rückwirkend, wenn die drei Beschränkungen nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Erwerb eingehalten werden. § 13b Abs. 9 S. 5 ErbStG sieht zwecks Überwachung entsprechende Meldepflichten und Verjährungshemmungen vor.

Einzelheiten in R E 13a.20 ErbStR.

6. Verschonung für Erwerbe bis 26 Mio. €

*a) Regelverschonung (§ 13a Abs. 1 ErbStG)*

Der Steuerpflichtige kann einen Verschonungsabschlag in Höhe von 85 % beanspruchen. Diese Verschonung gilt nur für das begünstigte Vermögen, also das begünstigungsfähige Vermögen abzüglich dem nicht begünstigten Verwaltungsvermögen (§ 13a Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG). Entscheidend für die Prüfung der 26-Mio.-Grenze ist somit weder der Gesamterwerb noch der gemeine Wert des erworbenen Betriebsvermögens oder Anteils, sondern nur der Wert des im Gesamterwerb enthaltenen begünstigten Vermögens von derselben Person. Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Wird die 26-Mio-Grenze innerhalb der zehn Jahre überschritten, entfällt die 85 %- oder 100 %-Steuerbefreiung für die bisherigen Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit (§ 13a Abs. 1 S. 2 und 3 ErbStG).

Voraussetzung für die Regelverschonung ist ferner, dass

- (1) der Betrieb, Mitunternehmeranteil oder Anteil an der Kapitalgesellschaft für fünf Jahre nicht veräußert wird (§ 13a Abs. 6 Nr. 1 ErbStG),
- (2) über den gesamten Fünf-Jahres-Zeitraum eine Lohnsumme i. H. v. 400 % der Ausgangslohnsumme erreicht wird (§ 13a Abs. 3 ErbStG). Auf dieses Kriterium wird jedoch verzichtet bei einer Ausgangslohnsumme von 0 oder nicht mehr als 5 Beschäftigte. An die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 % tritt bei 6-10 Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 250 % und bei 11-15 Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 300 %; und
- (3) insgesamt im Fünf-Jahres-Zeitraum keine Überentnahmen von mehr als 150.000 € getätigt werden (§ 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG).

Zu den Folgen der Verletzung dieser Kriterien (Nachversteuerung) siehe unter IV.

*b) Gleitender Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)*

Neben dem 85%igen Abschlag wird ein weiterer gleitender Abzugsbetrag gewährt, der nach Anwendung des Verschonungsabschlags zum Abzug kommt. Der Abzugsbetrag von 150.000 € soll

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

eine Wertermittlung und Überwachung der Lohnsummen von Klein- und Kleinstfällen unterhalb des Grenzwerts ersparen. Der Abzugsbetrag ist deshalb abzuschmelzen. Beträgt der nach Abzug des 85%igen Verschonungsabschlags verbleibende Wert des Betriebsvermögens nicht mehr als 150.000 € (= unschädlicher Betrag) wird der Abzugsbetrag ungeschmälert bis auf 0 € gewährt. Wird die unschädliche Grenze von 150.000 € überschritten, vermindert sich der Abzugsbetrag des § 13a Abs. 2 ErbStG um 50 % des den unschädlichen Betrag übersteigenden Wertes. Ab einem gemeinen Restwert des Betriebsvermögens von 450.000 € beträgt der Abzugsbetrag 0 €. Für mehrere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren von derselben Person kann jedoch der Erwerber die Freigrenze nur einmal beanspruchen, und zwar auch dann, wenn er im Zweifel sogar bis 0 € abgeschmolzen wurde (BFH v. 23.02.2021, II R 34/19, BStBl. II 2021, 619).

Beispiel:

Max ist verstorben und hinterlässt seinen zwei Söhnen einen Schreinereibetrieb, den sie zu gleichen Teilen erben. Der gemeine Wert gemäß § 199 ff BewG des Betriebes beträgt 300.000 €. Seit mehreren Jahren ist Verwaltungsvermögen darin i. H. v. 6.000 €, enthalten.

Lösung:

Das gesamte begünstigungsfähige Vermögen ist auch tatsächlich begünstigt. Das Verwaltungsvermögen liegt unter der sog. „Schmutzklausel“ des § 13b Abs. 7 ErbStG. Die Berechnung und Vergünstigung ist für jeden Erben einzeln durchzuführen, der Abzugsbetrag ist dabei nicht aufzuteilen.

Gemeiner Wert des anteiligen Betriebsvermögens § 12 Abs. 5 ErbStG, § 199 BewG	150.000 €
Verschonungsabschlag 85 % ist zu gewähren =>	././ <u>127.500 €</u>
verbleibender stpfl. Betriebsvermögensanteil vor Abzugsbetrag	22.500 €
gleitender Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG), keine Kürzung, da stpfl. Wert unter 150.000 €	././ <u>22.500 €</u>
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	0 €

Vgl. R E 13a.3 ErbStR.

### *c) Optionsverschonung (§ 13a Abs. 10 ErbStG)*

Alternativ kann der Erwerber auch eine vollständige Verschonung des begünstigten Vermögens erreichen, wenn

- (1) das begünstigungsfähige Vermögen zu nicht mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen besteht (die Verschonung ist dennoch nur auf das begünstigte Vermögen beschränkt),
- (2) der Betrieb oder der Anteil für sieben Jahre nicht veräußert oder anderweitig übertragen wird,
- (3) über den gesamten Sieben-Jahres-Zeitraum die Lohnsumme 700 % der Ausgangslohnsumme erreicht wird und
- (4) insgesamt im Sieben-Jahres-Zeitraum keine Überentnahmen von über 150.000 € getätigt werden.

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

Die Verwaltungsvermögensquote für Zwecke der Anwendbarkeit des § 13a Abs. 10 ErbStG bestimmt sich nach § 13a Abs. 10 S. 3 ErbStG nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 3 und 4 zum gemeinen Wert des Betriebs. Bei der Berechnung dieser Quote ist folglich nicht das schädliche Netto-Verwaltungsvermögen in den Zähler zu setzen, denn die Anwendung des Schuldenabzugs nach § 13b Abs. 6 ErbStG und des Freibetrags nach § 13b Abs. 7 ErbStG ist ausgeschlossen (R E 13a.21 Abs. 3 ErbStR).

Diese Verwaltungsvermögensquote entspricht allerdings auch nicht der Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG (Ausschluss jeglicher Begünstigungen). Denn dort ist neben dem Schuldenabzug nach § 13b Abs. 6 ErbStG und dem Freibetrags nach § 13b Abs. 7 ErbStG explizit auch die Schuldenverrechnung und der Freibetrag nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG (Finanzmittel) ausgeschlossen. Die Berechnungsschritte für Finanzmittel sind aber nicht ausgeschlossen für Zwecke des § 13a Abs. 10 S. 3 ErbStG (vgl. das Beispiel in H 13a.20 ErbStH).

Wird eine Erklärung zur Vollverschonung für eine wirtschaftliche Einheit abgegeben, die die Anforderungen an die Vollverschonung nicht erfüllt, so ist nach der Rechtsprechung des BFH zur früheren Fassung der Vollverschonung für diese wirtschaftliche Einheit ersatzweise keine Regelverschonung zu gewähren; der Erwerb ist dann mithin in vollem Umfang steuerpflichtig (BFH vom 26.7.2022, II R 25/20, BStBl. II 2024, 21). Aufgrund der ähnlichen Gestaltung der geltenden Fassung des § 13a Abs. 10 ErbStG hinsichtlich der unwiderruflichen Erklärungsausübung und der Notwendigkeit der Ermittlung einer Verwaltungsvermögensquote gelten die Grundsätze dieses Urteils auch für die aktuelle Fassung der Vollverschonung (gleichlautender Erlass v. 22.12.2023, BStBl I 2024, 69).

### 7. Verschonung für Erwerbe ab 26 Mio. €

#### a) Abschmelzmodell bei Erwerben bis 90 Mio. € (§ 13c ErbStG)

Grundsätzlich gelten die Verschonungen des § 13a Abs. 1 (Regelverschonung) und Abs. 10 (Optionsverschonung) nur für Erwerbe von begünstigtem Vermögen bis zu 26 Mio. €. Es kommt nicht darauf an, wie hoch

Für Erwerbe ab 26 Mio. € begünstigten Vermögens von derselben Person wird jedoch ohne Prüfung weiterer Voraussetzungen die bekannte Regel- bzw. Optionsverschonung gewährt, allerdings mit abschmelzenden Abschlägen (Abschmelzmodell, § 13c Abs. 1 ErbStG). Der Verschonungsabschlag verringert um jeweils 1 % je 750.000 €, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Mio. € übersteigt. Für die Regelverschonung bedeutet das, dass ab einem Wert von 89,75 Mio. € keine Abschmelzung mehr erfolgt. Wählt der Erwerber demgegenüber die Optionsverschonung gemäß § 13a Abs. 10 ErbStG, wird ab einem Wert von 90 Mio. € kein Verschonungsabschlag mehr gewährt.

Beispiel:

Erwerber S erhält einen Familienbetrieb (Wert 50 Mio. €) unentgeltlich übertragen. Er verfügt zudem über erhebliches Privatvermögen und wählt das Abschmelzmodell.

Lösung:

Nach dem Abschmelzmodell werden im Falle der Optionsverschonung (100 %) noch 68 % des begünstigten Vermögens verschont. Der Verschonungsabschlag verringert sich um 32 %

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

$[(50 \text{ Mio. €} - 26 \text{ Mio. €}) / 750.000 \text{ €}]$ . Im Ergebnis hat S einen Betrag von 16 Mio. € zu versteuern  $[50 \text{ Mio. €} - (50 \text{ Mio. €} \times 68 \%)]$ .

Im Falle der Regelverschonung (85 %) beträgt der Verschonungsabschlag dementsprechend 53 %, weshalb S einen Betrag von 26,5 Mio. € zu versteuern hat.

Durch die Wahl des Abschmelzmodells wird ein möglicher Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung (siehe nachfolgend *b*) ausgeschlossen (§ 13c Abs. 2 S. 4 ErbStG).

Vgl. auch R E 13c.1–5 ErbStR.

### *b) Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG)*

Alternativ zum Abschmelzmodell – für Erwerbe über 90 Mio. € somit die einzige Verschonung – besteht zwar kein pauschaler Anspruch auf Begünstigung, jedoch ein Anspruch auf Begünstigung in Gestalt eines (teilweisen) Erlasses der Steuer nach einer Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG).

Danach ist bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen im Wert von über 26 Mio. € von derselben Person die auf dieses begünstigte Vermögen entfallende Steuer auf Antrag zu erlassen, soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Dieser Erlass ist – wie die Verschonung nach § 13a ErbStG – an das Fortführen des Betriebsvermögens sowie an das Einhalten der Lohnsumme und der Behaltensfrist geknüpft und steht ferner unter der auflösenden Bedingung, dass der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb weiteres verfügbares Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen erhält.

Im Einzelnen (ebenso auch R E 28a.1–6 ErbStR):

#### (1) Verfügbares Vermögen

Nach § 28a Abs. 2 ErbStG zählen 50 % der Summe der gemeinen Werte des mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangen Vermögens und des dem Erwerber im Zeitpunkt des Erwerbs gehörenden Vermögens zum „verfügbaren Vermögen“, soweit solches Vermögen nicht zum begünstigten Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG gehört bzw. gehören würde. Die Belastung mit Erbschaftsteuer auf den steuerpflichtigen Erwerb selbst mindert nach R E 28.2 Abs. 2 S. 6 ErbStR das verfügbare Vermögen nicht.

Beispiel:

Max erbt neben einem Familienbetrieb (Wert 50 Mio. €) ein Aktienportfolio (Wert 10 Mio. €, stille Reserven 5 Mio. €). Die Steuer auf den Gesamterwerb von 60 Mio. € beträgt in der Steuerklasse I 30 % = 18 Mio. € (Freibetrag annahmegemäß durch Vorerwerbe ausgeschöpft).

Max selbst verfügt im Zeitpunkt des Erbfalls über Hausrat, einen Pkw und ein Familienheim im Wert von insgesamt 1 Mio. € sowie über einen kleinen, aber wertvollen Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft (Gesamtwert 500 Mio. €, Anteil des Max 10 Mio. €, anteiliges nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen 1 Mio. €). Da der Wert des Familienbetriebs die Freigrenze von 26 Mio. € übersteigt, beantragt Max einen Erlass der Steuer gemäß § 28a ErbStG.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Lösung:

Steuer auf den Familienbetrieb (30 % von 50 Mio. €)	15,0 Mio. €
Verfügbares Vermögen:	
1. Zugleich übergegangenes Vermögen (50 % x 10 Mio. €):	5,0 Mio. €
2. Dem Erwerber gehörendes Vermögen:	
a) Hausrat/Pkw und Familienheim (50 % x 1 Mio. €):	0,5 Mio. €
b) Gewerbliche Beteiligung (50 % x 1 Mio. €, da restliches Vermögen begünstigt):	0,5 Mio. €
3. Verfügbares Vermögen:	6,0 Mio. €
Steuererlass:	9,0 Mio. €
Verbleibende Steuer nach Verschonungsbedarfsprüfung:	6,0 Mio. €
Steuer auf zugleich übergegangenes Vermögen (30 % x 10 Mio. €):	3,0 Mio. €
Fällige Erbschaftsteuer:	9,0 Mio. €

(2) Vermögensermittlung

Für die Ermittlung des verfügbaren Vermögens sind keine sonst üblichen Freibeträge (z. B. für den Hausrat oder das Familienwohnheim) anzusetzen. Jeder theoretisch kleinste Vermögensgegenstand ist somit einzubeziehen.

Verfügt der Erwerber bereits über begünstigungsfähiges Vermögen (Betrieb, Mitunternehmeranteil, wesentlicher Anteil an EU/EWR-Kapitalgesellschaft), muss die komplette erbschaftsteuerliche Bewertung für dieses Vermögen (Bewertung des Betriebs, Bewertung des Verwaltungsvermögens, Finanzmittelprüfung, quotaler Schuldenabzug etc.) durchgeführt werden, obwohl dieses Vermögen nicht Gegenstand des Erwerbs ist und daher eine Bewertung nicht ohnehin vorgenommen wird.

(3) Stundung

In Härtefällen kann die nach erfolgter Verschonungsbedarfsprüfung verbleibende Steuer für sechs Monate gestundet werden (§ 28a Abs. 3 ErbStG).

(4) Auflösende Bedingung

Der Erlass der Steuer steht unter der auflösenden Bedingung der Einhaltung der Behaltensfrist und der Lohnsummenregelung, wobei die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen eine oder beide dieser Bedingungen analog gelten (§ 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG). Zusätzlich ist der Erlass der Steuer auflösend bedingt durch weitere Schenkungen oder Erbfälle, die der Steuerpflichtige innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach dem Erwerb erhält, soweit diese zum verfügbaren Vermögen gehören, d. h. soweit sie kein begünstigtes Vermögen darstellen (§ 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 ErbStG), sowie wenn nachträglich für die Erlasshöhe entscheidende Wertansätze erstmalig durch Feststellungsbescheid zum Ansatz kommen oder geändert werden (§ 28 Abs. 4 S. 1 Nr. 4 ErbStG), wenn die dem Erlass zugrundeliegende Steuerfestsetzung geändert wird und dabei von den dem Erlass zugrunde gelegten Werten abgewichen wird (§ 28 Abs. 4 S. 1 Nr. 5 ErbStG) oder wenn begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG aufgrund einer Verpflichtung an Dritte weiterübertragen wird (§ 28 Abs. 4 S. 1 Nr. 6 ErbStG).

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

### (5) Anzeigepflicht

Verstöße gegen die Lohnsummenregelung sowie gegen die Behaltensfrist sind bereits für die Verschonung nach § 13a ErbStG anzuzeigen (§ 13a Abs. 7 ErbStG). Für Erwerber, die vom Erlass nach § 28a ErbStG profitieren, wird diese Anzeigepflicht auf jedwede Schenkung innerhalb der Zehnjahresfrist erweitert (§ 28a Abs. 5 ErbStG). Übliche Gelegenheitsgeschenke i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG (Weihnachten, Geburtstag) können allerdings unberücksichtigt bleiben (R E 28a.4 Abs. 2 S. 3 ErbStR).

### 8. Weitergabe des begünstigten Vermögens

Müssen Erwerber begünstigtes Vermögen aufgrund eines Vermächtnisses oder einer Auflage des Erblassers auf einen Dritten übertragen, kann der Dritte die Verschonungsregeln beanspruchen, sofern er die Behaltens- und Fortführungsfristen einhält, nicht aber der Erwerber. Diesem Umstand Rechnung tragend soll der Dritte, der im Rahmen einer Teilung nicht begünstigendes Vermögen aus dem Nachlass hingibt um begünstigendes Vermögen zu erhalten, nach dem Willen des Gesetzgebers so gestellt werden, als habe er von Anfang an begünstigtes Betriebsvermögen erhalten (§ 13a Abs. 5 ErbStG).

## IV. Nachversteuerung

### 1. Allgemeines

Werden die Behaltens- und Fortführungspflichten nicht eingehalten, führt dies grundsätzlich zum rückwirkenden Verlust der gewährten Verschonungen.

Es bestehen folgende Behaltens- und Fortführungspflichten:

- Fünfjährige Behaltensfrist (bei Optionsverschonung sieben Jahre) – § 13a Abs. 6 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG,
- Lohnsummenklausel i. H. v. 400 % über den Fünf-Jahres-Zeitraum (bei Optionsmodell 700 % über sieben Jahre) bei Betrieben mit mehr als 15 Beschäftigten bzw. abgemilderte Lohnsummenklauseln von 250 % bei 6-10 Beschäftigten (500 % bei Optionsverschonung) und 300 % bei 11-15 Beschäftigten (565 % bei Optionsverschonung) – § 13a Abs. 3 ErbStG,
- Keine Überentnahmen von mehr als 150.000 € in dem Fünf-Jahres-Zeitraum (bei Optionsmodell in sieben Jahren) für Erwerber von Einzelunternehmen oder Mitunternehmeranteilen – § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG.

Die Rücknahme der Verschonungen bei Verstoß gegen die vorstehenden Behaltens- und Fortführungspflichten erfolgt nicht „fallbeilartig“, sondern anteilig:

- Wird die maßgebende Mindestlohnsumme unterschritten, vermindert sich der Verschonungsabschlag rückwirkend in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird (§ 13a Abs. 3 S. 5 ErbStG).
- Bei Verstoß gegen die Behaltensfristen beschränkt sich der rückwirkende Wegfall des Verschonungsabschlags auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist entspricht (§ 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG).

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Dem Erwerber obliegen hierfür Anzeigepflichten § 13a Abs. 7 ErbStG. Soweit eine Nachversteuerung durchzuführen ist, ist der bisherige Steuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

2. Behaltensfrist

*a) Reinvestitionsklausel*

- (1) Ein Verstoß gegen die Behaltensregelung (§ 13a Abs. 6 Nr. 1, 2 und 4 ErbStG) liegt nicht vor, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird, das kein Verwaltungsvermögen ist. Hierunter fällt neben der Anschaffung von neuen Betrieben, Betriebsteilen oder Anlagegütern, die das veräußerte Vermögen ersetzen, auch die Tilgung betrieblicher Schulden oder die Erhöhung von Liquiditätsreserven. Die Reinvestition muss dabei stets innerhalb derselben Vermögensart erfolgen (§ 13a Abs. 6 S. 3 ErbStG).
- (2) Kein Verstoß gegen die Behaltensfristen liegt vor, wenn das begünstigte Vermögen – unabhängig von der Vermögensart – weiter vererbt oder verschenkt wird, denn das Gesetz erfasst nur Veräußerungen und vergleichbare Vorgänge. Eine gemischte Schenkung ist dementsprechend nur hinsichtlich des entgeltlichen Teils schädlich. Siehe R E 13a.12 Abs. 2 ErbStR.
- (3) Unschädlich ist auch die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteile in eine Kapital- oder Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen sowie die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (R E 13a.13 Abs. 3 und R E 13a.16 Abs. 3 ErbStR).

*b) Behaltensfrist bei begünstigtem Betriebsvermögen*

- (1) Der Verschonungsabschlag (§ 13b Abs. 1 oder 10 ErbStG) und der Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren gegen die Behaltensregeln des § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 ErbStG verstößt. Ein Verstoß liegt vor bei Veräußerung/Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder wesentlicher Betriebsgrundlagen. Die bloße Insolvenzeröffnung führt indes nicht zum Wegfall des Verschonungsabschlags (BFH v. 01.07.2020, II R 19/18, DStR 2020, 2599).
- (2) Der Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist ergibt (§ 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG). Dies bewirkt, dass der nachträglich eintretende Wegfall des Verschonungsabschlags bei einer schädlichen Verfügung nur zeitanteilig erfolgt.

Beispiel:

E erbt Betriebsvermögen im gemeinen Wert (§ 199 BewG) von 8 Mio. €. Das Verwaltungsvermögen (kein junges Verwaltungsvermögen) beträgt weniger als 10 % des um das Verwaltungsvermögen gekürzten Betriebsvermögens. Damit ist das gesamte Betriebsvermögen begünstigt (§ 13b Abs. 7 ErbStG). E optiert nach § 13a Abs. 10 ErbStG und es wird Erbschaftsteuer von 0 € festgesetzt. Nach fünf Jahren und neun Monaten muss E den Einzelbetrieb verkaufen, eine Reinvestition innerhalb dieser Vermögensart erfolgt nicht.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Lösung:

Es ergibt sich eine Nachversteuerung, da E innerhalb der verlängerten Behaltensfrist § 13a Abs. 6 Nr. 1 und Abs. 10 Nr. 6 ErbStG den Betrieb veräußert. Dabei gelten  $\frac{2}{7}$  des Vermögens als nicht begünstigtes Vermögen. E muss damit ( $\frac{2}{7}$  von 8 Mio. €) 2.285.714 € besteuern. Hätte E nicht nach § 13a Abs. 10 ErbStG optiert, wäre nach Ablauf von fünf Jahren keine steuerschädliche Verfügung erfolgt. E hätte aber – zum Besteuerungszeitpunkt – als nicht begünstigtes Vermögen (15 % von 8 Mio. €) 1,2 Mio. € besteuern müssen. Der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG ist aufgrund der Höhe des Betriebsvermögens jeweils nicht zu gewähren.

(3) Vgl. R E 13a.13 ErbStR.

*c) Behaltensfrist bei begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften*

Folgende Vorgänge führen nach § 13a Abs. 6 Nr. 4 u. 5 ErbStG zum Verstoß gegen die Behaltensfrist:

- vollständige oder teilweise Veräußerung der erworbenen Anteile,
- verdeckte Einlage der Anteile in eine andere KapG,
- Herabsetzung des Stammkapitals,
- Verkauf wesentlicher Betriebsgrundlagen und Auskehrung des Erlöses,
- Auflösung der Gesellschaft (einschl. Insolvenz),
- Wegfall von Stimmrechtsbündelungen oder Verfügungsbeschränkungen.

Vgl. R E 13a.16 ErbStR.

*d) Behaltensfrist bei begünstigtem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen*

- (1) Bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen liegt ein Verstoß gegen die Behaltensfristen nach § 13a Abs. 6 Nr. 2 ErbStG vor, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen i. S. d. § 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG und/ oder selbst bewirtschaftete Grundstücke i. S. d. § 159 des BewG veräußert werden. Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke i. S. d. § 159 BewG nicht mehr selbst bewirtschaftet werden. Bezüglich der weiteren Folgen siehe unter *b) Behaltensfrist bei begünstigtem Betriebsvermögen*.
- (2) Unabhängig hiervon ist nachträglich die Bewertung mit dem Liquidationswert vorzunehmen, wenn innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren nach dem Bewertungsstichtag der land- und forstwirtschaftliche Betrieb veräußert wird und keine Reinvestition erfolgt, § 162 Abs. 3 und 4 BewG.

Vgl. R E 13a.14 ErbStR.

3. Lohnsummenklausel

- (1) Die Lohnsummenklausel gilt sowohl für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, Betriebsvermögen und auch für Anteile an Kapitalgesellschaften.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

- (2) Der gleitende Abzugsbetrag ist von der Einhaltung des Lohnsummenkriteriums ausgenommen, da in § 13a Abs. 3 S. 5 ErbStG nur der Verschonungsabschlag angeführt wird.
- (3) Ausgenommen von der Lohnsummenregelung sind Betriebe ohne bzw. mit bis zu 5 Beschäftigten (§ 13a Abs. 3 S. 3 ErbStG). Für Betriebe mit 6-10 Beschäftigten gilt eine Mindestlohnsumme von 250 %, für Betriebe von 11-15 Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 300 % (§ 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG).
- (4) Die Nichteinhaltung der Lohnsummengrenze löst Nachsteuern aus, insoweit wie die Lohnsummenvorgabe (im Regelmodell 250 %, 300 % oder 400 % und bei Option 500 %, 565 % oder 700 %) nicht eingehalten wird. Bezugsgröße ist die (nicht indexierte) Ausgangslohnsumme, die aus dem Durchschnitt der Lohnsummen der letzten vor dem Steuerentstehungszeitpunkt endenden fünf Wirtschaftsjahren zu ermitteln ist. Die Verschonung erlischt nur in dem Maße, in dem die tatsächliche Gesamtlohnsumme die Lohnsummenvorgabe unterschreitet.

Beispiel:

Der Erbe E führt den geerbten Betrieb (gemeiner Wert = begünstigtes Vermögen 4 Mio. €, mehr als 15 Beschäftigte) im Rahmen der Regelverschonung fort. Nach fünf Jahren hat er 300 % der Ausgangslohnsumme erreicht, weil er in wirtschaftlich schwierigen Zeiten Mitarbeiter entlassen musste.

Lösung:

Die Verschonung entfällt in diesem Fall i. H. v.  $\frac{100}{400}$  bezogen auf 85 % von 4 Mio. €, d. h. in Höhe von 850.000 € tritt eine Nachversteuerung ein (= rd. 21,25 % bezogen auf 4 Mio. €). Auf die nachträglich um 850.000 € erhöhte Steuerbemessungsgrundlage ist Erbschaftsteuer nachzuentrichten (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO).

- (5) Die Bestimmung der maßgebenden jährlichen Lohnsumme ist in § 13a Abs. 3 S. 6 ff. ErbStG erläutert und umfasst alle Vergütungen (Löhne, Gehälter u. a. Bezüge und Vorteile), die an Beschäftigte gezahlt wurden, einschließlich aller Sachleistungen. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Betriebsstätte im Inland oder EU-/EWR-Raum befindet. Nach R E 13a.5 kann im Regelfall von dem in der GuV ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter nach § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB ausgegangen werden. Kurzarbeitergeld darf dabei trotz Erstattung von der Bundesagentur für Arbeit als Teil der Lohnsumme berücksichtigt werden (gleichlautender Erlass v. 14.10.2020, BStBl. I 2020, 1163). Überhöhte Gehälter, die ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert werden, sind indessen nicht zu berücksichtigen (H E 13a.5 ErbStH).
- (6) Gehören zum begünstigten Vermögen (a) mittel- oder unmittelbar Beteiligungen an inländischen bzw. EU-/EWR-Personengesellschaften oder (b) Anteile an inländischen bzw. EU-/EWR-Kapitalgesellschaften mit einer mittel- oder unmittelbaren Beteiligungsquote vom mehr als 25 %, so ist deren anteilige Lohnsumme in die maßgebliche Lohnsumme einzubeziehen, § 13a Abs. 3 S. 11 ErbStG. Vgl. hierzu Ländererlass in Beck Erl 250 § 13a/2.

Beispiel:

Das zu bewertende Großhandelsunternehmen des A hält seit Jahren eine 20%ige Beteiligung an eine Personengesellschaft in Lyon/Frankreich sowie einen 30%igen Gesellschaftsanteil an eine englische Limited-Gesellschaft.

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

Lösung:

Die maßgebliche jährliche Lohnsumme des Unternehmens A ist um 20 % bzw. 30 % der maßgeblichen jährlichen Lohnsummen der beiden Beteiligungsgesellschaften zu erhöhen.

(7) Vgl. R E 13a.4–10 ErbStR.

### 4. Überentnahmen

Ein Erwerber verstößt gegen die Entnahmebegrenzung bei gewerblichen Betrieben oder Mitunternehmeranteilen, wenn und soweit er bis zum Ende des letzten in die Fünf-Jahres-Frist (bzw. Sieben-Jahres-Frist) fallenden Wirtschaftsjahrs Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150.000 € übersteigen (Überentnahmen); Verluste bleiben unberücksichtigt (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG). Dies gilt sinngemäß auch für Anteile an Kapitalgesellschaften. Einzelheiten vgl. R E 13a.15 ErbStR.

Berechnungsformel:

Summe der Gewinne seit Erwerb (ohne Verluste)  
 + Summe der Einlagen seit Erwerb  
 + unschädlicher Entnahmebetrag von 150.000 €  
 maximal zulässiger Entnahmebetrag

Wird der maximal zulässige Entnahmebetrag am Ende des 5-Jahres-Zeitraums überschritten, verfällt insoweit rückwirkend die Verschonung.

Beispiel:

Der Vater V überträgt seinem Sohn S einen Einzelbetrieb mit einem festgestellten (§ 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG) gemeinen Wert gemäß § 199 ff. BewG von 5 Mio. €. Nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen liegt i. H. v. 30 % vor. Bis zum Ende des fünften, in den Behaltenszeitraum fallenden Wirtschaftsjahrs sind in der Summe Gewinne von 600.000 € und Verluste von 150.000 € angefallen. Neben Einlagen von 80.000 € hat S wegen des Baus seines Einfamilienhauses insgesamt 1.230.000 € entnommen.

Lösung:

Da die Verwaltungsquote über 20 % liegt, ist eine Begünstigung des begünstigten Vermögens gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG nur i. H. v. 85 % (Regelverschonung) möglich. Es unterliegen somit der Besteuerung:

Begünstigungsfähiges Vermögen:		5.000.000 €
./. Verwaltungsvermögen	1.500.000 €	
./. 10 % von (5.000.000 – 1.500.000)		
(§ 13b Abs. 7 ErbStG)	350.000 €	
= nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen		./. 1.150.000 €
= begünstigtes Vermögen		3.850.000 €
Verschonungsabschlag 85 %		3.272.500 €
Steuerpflichtiger Erwerb		1.727.500 €

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Der unschädlich in dem Behaltenszeitraum zu entnehmende Betrag ermittelt sich aus der Summe der Gewinne (600.000 €), Einlagen (von 80.000 €) und dem unschädlichen Entnahmebetrag von 150.000 €. Die in einzelnen Jahren angefallenen Verluste spielen keine Rolle. Insgesamt hätte S somit 830.000 € unschädlich entnehmen können. Da der Sohn aber insgesamt 1.230.000 € entnommen hat, liegen schädliche Überentnahmen i. H. v. 400.000 € ergeben. Das bisher begünstigte Vermögen von 3.850.000 € vermindert sich um diesen schädlichen Entnahmebetrag und liegt dann nur noch bei 3.450.000 €. Steuerpflichtig vom Gesamterwerb von 5 Mio. € ist somit nach Abzug des Verschonungsabschlags von 85 % von 3.450.000 € ein Betrag von 2.067.500 €. Da der S schon einen Erwerb 1.727.500 € besteuert hat, sind 340.000 € (entspricht 85 % von 400.000 €) nachzuersteuern.

V. Verschonungsregelung für zu Wohnzwecken vermieteten Grundbesitz  
(§ 13d ErbStG)

- (1) Für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke oder Grundstücksteile wurde in § 13d ErbStG eine Teilsteuerbefreiung geschaffen (wohnungspolitische Überlegungen).
- (2) Die Steuervergünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke besteht in einem 10%-Abschlag vom Grundstückswert, das heißt Begünstigungsobjekte werden nach § 13d Abs. 1 ErbStG lediglich mit 90 % ihres Werts in die Besteuerung einfließen. Der verminderte Wertansatz gilt für bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die
  - zu Wohnzwecken vermietet werden,
  - im Inland, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind und
  - nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13a ErbStG gehören.
- (3) Die Vermietung zu Wohnzwecken muss tatsächlich im Zeitpunkt des Erwerbs erfolgen. Die bloße Vermietungsabsicht reicht demnach nicht (BFH vom 11.12.2014, II R 24/14 BStBl II 2015, 340). Ebenfalls nicht begünstigt ist ein Grundstück im Zustand der Bebauung zwecks Vermietung zu Wohnzwecken (BFH v. 11.12.2014, II R 30/14, BStBl II 2015, 344).
- (4) Eine Haltefrist, eine Dauer der Vermietung oder eine Objektbeschränkung ist nicht gegeben. Bei gemischt genutzten Grundstücken kann der Abschlag nur anteilig für die Wohnzwecke gewährt werden.
- (5) Nach § 13d Abs. 2 S. 1 ErbStG kann der Erwerber den verminderten Wertansatz nicht in Anspruch nehmen, soweit er erworbene Grundstücke auf einen Dritten übertragen muss. Dieselbe Rechtsfolge tritt ein, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses Vermögen im Sinne des § 13d Abs. 3 ErbStG auf einen Miterben überträgt. Da der durch die Weitergabeverpflichtung beschwerte Erwerber die daraus resultierende Last bereicherungsmindernd abziehen kann, entsteht diesem insoweit kein Nachteil. Nach Erfüllung der Weitergabeverpflichtung durch den Erwerber kann der „tatsächlich“ Erwerbende seinerseits die Verschonung in Anspruch nehmen. Gleiches gilt, wenn im Rahmen einer Teilung, wenn der übernehmende Miterbe ihm zustehendes, nicht begünstigtes Nachlassvermögen zum Ausgleich auf den anderen Erben überträgt.

Beispiel:

Erbe E hat zu Wohnzwecken vermieteten Grundbesitz an den Vermächtnisnehmer V herauszugeben.

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

Lösung:

Den verminderten Wertansatz für den Grundbesitzwert (90 %) kann nur V in Anspruch nehmen.

Beispiel:

Miterbe A überträgt im Rahmen einer Erbauseinandersetzung zu Wohnzwecken vermieteten Grundbesitz gegen eine Ausgleichszahlung auf den Mieterben B. A und B sind je hälftig am Nachlass beteiligt.

Lösung:

Es handelt sich um eine freie, d. h. ohne Einfluss des Erblassers vollzogene Erbauseinandersetzung mit der Folge, dass nur der tatsächlich erwerbende B berechtigt ist, den wertmindernden Ansatz in Höhe seiner Erbquote (50 %) zu beanspruchen. Für A entfällt der 10%-Abschlag nach Maßgabe des § 13d Abs. 2 S. 2 ErbStG. Hätte B seinerseits anstatt der Ausgleichszahlung, selbst erworbenes, nicht begünstigtes Nachlassvermögen dem A als Ausgleich überlassen, hätte B bezogen auf den erhaltenen Grundstücksanteil auch insoweit den 10%-Abschlag erhalten können.

## VI. Begrenzung des Schuldenabzugs bei verschontem Vermögen (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

### 1. Allgemeines

Schulden, die mit nach §§ 13, 13a, 13b, 13c und 13d ErbStG steuerverschontem Vermögen zusammenhängen und nicht bereits bei der Bewertung desselben abgesetzt werden, sind gemäß § 10 Abs. 6a S. 1 ErbStG gar nicht bzw. gemäß § 10 Abs. 6a S. 2 und 3 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dessen Wert vor Anwendung des Verschonung entspricht. Betroffen sind alle „Gegenleistungen“ und Auflagen, z. B. Versorgungsleistungen, Ausgleichsleistungen und Gleichstellungsgelder.

### 2. Abzug von Schulden für begünstigtes Betriebsvermögen (§ 10 Abs. 6 ErbStG)

Schulden und Lasten, die in Zusammenhang mit steuerbefreitem Betriebsvermögen stehen, sind nach § 10 Abs. 6 S. 2 und 3 ErbStG stets nur anteilig abzugsfähig. Grundsätzlich werden Schulden bei Personenunternehmen jedoch bereits im Rahmen der Gesamtbewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigt (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Ist jedoch das übergehende Vermögen mit einem Nießbrauch belastet, kommt die Vorschrift des § 10 Abs. 6a ErbStG zur Anwendung.

Beispiel:

Max erhält im Wege der Übertragung einen 20%igen inländischen OHG-Anteil mit einem gemeinen Wert von 7 Mio. € (enthält nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen 2 Mio. €). Mit dem Erwerb wurde auch die Verpflichtung zur Einräumung eines Nießbrauchs am Betriebsvermögen zugunsten des Vaters übernommen. Der Kapitalwert des Nießbrauchs (§ 14 BewG) beträgt 1 Mio. €.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Lösung:

Bei dem OHG-Anteil handelt es sich um begünstigungsfähiges Vermögen gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Der steuerpflichtige Erwerb beträgt:

Begünstigungsfähiges Vermögen:		7.000.000 €
./. Verwaltungsvermögen	2.000.000 €	
./. 10 % von (7.000.000 – 2.000.000)		
(\$ 13b Abs. 7 ErbStG)	500.000 €	
= nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen		./. 1.500.000 €
= begünstigtes Vermögen		5.500.000 €
Verschonungsabschlag 85 %		4.675.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb		2.325.000 €

Die Optionsverschonung kommt wegen § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG nicht in Betracht. Der gleitende Abzugsbetrag des § 13a Abs. 2 ErbStG entfällt aufgrund der Höhe des gemeinen OHG-Wertes.

Die Nießbrauchlast ist außerhalb der Bewertung des Betriebsvermögens im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung anteilig abzugsfähig (§ 10 Abs. 6a ErbStG). Der Anteil wird in einer Verhältnisrechnung ermittelt, in der das Betriebsvermögen vor der Befreiung zum Anteil nach Befreiung gegenübergestellt wird.

Der steuerpflichtige Anteil beträgt danach  $2.325.000 / 7.000.000$ , somit sind auch nur 332.143 € der Last von 1 Mio. € als Nachlassverbindlichkeit abziehbar.

### 3. Abzug von Schulden für Wohngebäude (§ 10 Abs. 6a ErbStG)

Bei Wohngebäuden sind zwei Arten von Verschonungen möglich, nämlich eine vollständige Steuerbefreiung z. B. nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a-4c ErbStG oder eine Steuerbefreiung von 10 % nach § 13d ErbStG.

Beispiel:

Der Ehemann Max hatte im Jahr 01 ein Haus für 1,2 Mio. € erworben und dies mit 800.000 € fremdfinanziert. Nach der Heirat in 02 bewohnen Max und seine Frau Berta das Haus gemeinsam. Bei einem Verkehrsunfall verstirbt Max Anfang 05. Zum Bewertungsstichtag ist der Verkehrswert des Grundstücks auf 700.000 € gesunken. Eine Tilgung des Darlehens erfolgte bisher nur i. H. v. 100.000 €.

Lösung:

Nutzt die Ehefrau das Haus zehn Jahre nach dem Bewertungsstichtag für eigene Wohnzwecke, ist der Erwerb von Todes wegen von ihrem Ehemann Max steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG. Allerdings sind die Schulden nach § 10 Abs. 6a S. 1 ErbStG insgesamt auch nicht zu berücksichtigen.

Bei zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken, die mit einem Verschonungsabschlag von 10 % begünstigt wurden, sind in wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Schulden ebenfalls nur zu 90 % abzugsfähig.

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

Haben sich Nutzungsrechte als Grundstücksbelastungen bei der Ermittlung des gemeinen Wertes von Anteilen eines Grundstücks ausgewirkt, wird deren Abzug bei der Erbschaftsteuer in § 10 Abs. 6b ErbStG ausgeschlossen.

### VII. Stundungsregelung (§ 28 ErbStG)

Neben Betriebs- und land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gilt auch für begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13d ErbStG sowie selbstgenutztes Wohneigentum eine Steuerstundungsregelung. Die Stundung ist vom Erwerber zu beantragen.

#### 1. Stundung für begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG

Die Stundung gilt für begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG ohne weitere Voraussetzungen, jedoch nur in den Fällen des Erwerbs von Todes wegen (§ 28 Abs. 1 ErbStG). Sie endet,

- spätestens nach Ablauf von sieben Jahren,
- sobald der Erwerber gegen die Mindestlohnsummenklausel (§ 13a Abs. 3 ErbStG) oder die Behaltensfristen (§ 13a Abs. 6 ErbStG) verstößt, oder
- der Erwerber das begünstigte Vermögen veräußert.

#### 2. Stundung für begünstigtes Vermögen nach § 13d ErbStG

Die Stundung für begünstigtes Vermögen nach § 13d ErbStG oder selbstgenutztes Wohneigentum wird nur gewährt, soweit der Erwerber die auf den Erwerb anfallende Steuer nur durch Veräußerung des Grundstücks aufbringen kann (§ 28 Abs. 3 ErbStG). Sie endet, wenn

- sie für nicht gewerblich vermietete Wohnimmobilien gewährt wird, spätestens nach Ablauf von zehn Jahren,
- sie für zu eigenen Wohnzwecken genutztes Immobilienvermögen gewährt wird, spätestens mit Aufgabe der Selbstnutzung; wird die zuvor selbstgenutzte Immobilie anschließend nicht gewerblich vermietet, kann die Stundung bis zu zehn Jahre verlängert werden,
- das Grundstück Gegenstand einer Schenkung ist.
- die Stundung erfolgt bei Erwerb von Todes wegen zinslos, ansonsten (also bei Schenkung) gilt die Regelverzinsung (§ 28 Abs. 3 S. 5 ErbStG).

## D. Testfragen

Frage 1:

Ist ein Marmorengel abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit?

Antwort:

Ja, wenn entweder entsprechende Auflage oder der Lebensstellung des Erblassers entsprechend (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG).

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Frage 2:

Wird das Betriebsvermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer bevorzugt besteuert?

Antwort:

Ja, es gibt folgende Vergünstigungen:

- (1) Verschonungsregelungen gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG, d. h. grundsätzlich wird vom Betriebsvermögenswert nach Abzug des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens – unter den weiteren Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 und § 13b ErbStG – ein Verschonungsabschlag i. H. v. 85 % gewährt. Nur 15 % unterliegen der Erbschaftsteuer. Alternativ kann auch – unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 10 ErbStG – ein Verschonungsabschlag i. H. v. 100 % gewährt werden.
- (2) Diese Begünstigungen gelten nur für Erwerbe bis 26 Mio. €. Danach werden entweder die Verschonungsabschläge linear bis zu Erwerben von 90 Mio. € abgeschmolzen (§ 13c ErbStG) oder es kommt ein Erlass in Frage, wenn die Steuer nicht tragbar ist (Näheres § 28a ErbStG).
- (3) Die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG kann darüber hinaus bis zu sieben Jahre gestundet werden (§ 28 Abs. 1 ErbStG).
- (4) Betriebsvermögen wird nach § 19a ErbStG bei Personen der Steuerklassen II und III nur begrenzt, nämlich stets nach Steuerklasse I besteuert.

Frage 3:

Was ist bei Inanspruchnahme der §§ 13a, 19a ErbStG zu beachten?

Antwort:

- (1) Die im Besteuerungszeitpunkt maßgebliche Lohnsumme darf innerhalb von fünf (bzw. sieben) Jahren insgesamt nicht unter 400 % (bzw. 700 %) dieser Ausgangslohnsumme sinken (§ 13a Abs. 3 bzw. Abs. 10 ErbStG). Dies gilt für Betriebe mit mehr als 15 Beschäftigten. Betriebe bis zu 5 Beschäftigte müssen die Lohnsummenregelung nicht beachten. Für Betriebe zwischen 6 und 15 Beschäftigten bestehen geminderte Mindestlohnsummengrenzen.
- (2) Das begünstigte Vermögen muss mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen mindestens fünf Jahre (bzw. sieben Jahre) nach dem Erbfall oder der Schenkung beim Erwerber bleiben. Auch dürfen nur in begrenztem Umfang Entnahmen erfolgen. Auch Umwandlungen innerhalb der Frist können schädlich sein. Siehe § 13a Abs. 6 ErbStG.

Frage 4:

Gilt der Versorgungs-Freibetrag nach § 17 ErbStG auch bei Schenkungen?

Antwort:

Nein, nur im Todesfall.

Frage 5:

Gibt es Grundstücksschenkungen an den Ehegatten, die steuerfrei sind?

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

Antwort:

Ja. Nach § 13 Abs. 4a ErbStG ist die Schenkung eines selbstgenutzten Familienwohnheims an den Ehegatten steuerfrei. Gleiches gilt für die Befreiung von Schulden im Zusammenhang mit einer selbstgenutzten Wohnung.

Für den Erbfall ist § 13 Abs. 4b ErbStG zu beachten. Hier gilt grundsätzlich eine Fortführung der Selbstnutzung für mindestens zehn Jahre.

Frage 6:

Kann man Privatvermögen in einen Betrieb einlegen und dann begünstigt übertragen?

Antwort:

Grundsätzlich nein. Die Systematik der §§ 13a, 13b ErbStG ist so ausgelegt, dass dies verhindert werden soll, auch wenn es in Einzelfällen gleichwohl begrenzt möglich bleibt.

Gesetzlich wird die Mitübertragung von nicht originär betriebsnotwendigem Vermögen durch mehrere Regelungen verhindert. Zum einen ist sog. Verwaltungsvermögen, also nicht betriebsnotwendiges Vermögen, per se nicht begünstigt (§ 13b Abs. 2 ErbStG). Zum Verwaltungsvermögen siehe § 13b Abs. 4 ErbStG. Im Rahmen dieses Katalogs ist es aber möglich, bestimmtes Verwaltungsvermögen doch als begünstigtes Vermögen zu erhalten z. B. einen Teil der Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) oder im Fall des Erwerbs von Todes wegen nach der Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG. Bis zu 10 % darf der Betrieb ohnehin aus Verwaltungsvermögen bestehen; für junges Verwaltungsvermögen gilt dieser Freibetrag allerdings nicht (§ 13b Abs. 7 ErbStG).

## E. Aufgaben und Lösungen

Fall 1

A hat vor Jahren per Testament seinen Sohn S (42 Jahre) zum Alleinerben bestimmt. Die langjährige Haushaltsgelhilfin H ist als Vermächtnisnehmerin mit einem Geldanspruch von 40.000 € vorgesehen. Die von H zu zahlende Erbschaftsteuer soll S tragen.

A verstirbt. Folgen für S und H? Der Reinnachlass von S ist 447.400 € (40.000 € also schon abgezogen).

Lösung (Problem: Zuwendung der Steuer, § 10 Abs. 2 ErbStG)

I. Grundsatz

- (1) Hat ein Erblasser die Bezahlung der vom Erwerber geschuldeten Erbschaftsteuer einem anderen auferlegt (so wie hier) oder hat der Schenker die Bezahlung der vom Beschenkten geschuldeten Schenkungsteuer selbst übernommen oder einem anderen auferlegt, so löst dies nach § 10 Abs. 2 ErbStG wiederum Schenkungsteuer aus (die Steuer für die Steuer wird als Erwerb allerdings nur einmal erfasst: übernommene Steuer ist nicht erneut eine mit Steuer zu belegene Schenkung).

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

- (2) Der Beschwerter kann die übernommene Steuer nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG von seinem Erwerb abziehen.

II. Folgen

1. Vermächtnisnehmer

- (1) Die Steuer für H ist: Erwerb 40.000 € plus die daraus errechnete Steuer (so § 10 Abs. 2 ErbStG) von 6.000 € (40.000 € ./ 20.000 € Freibetrag = 20.000 €. 30 % = 6.000 €, vgl. §§ 15 Abs. 1, 16 Abs. 1 Nr. 7, 19 Abs. 1 ErbStG) = 46.000 €. 46.000 € ./ 20.000 € Freibetrag = 26.000 € (bereits abgerundet) steuerpflichtiger Erwerb; 30 % = 7.800 €.
- (2) Steuerschuldner ist H. Lediglich im Innenverhältnis entrichtet S die Steuer (vergleiche § 20 Abs. 1 ErbStG).

2. Alleinerbe

Steuerpflichtiger Erwerb: 447.400 € ./ 7.800 € gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG ./ 400.000 € Freibetrag (§§ 15 Abs. 1, 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) = 39.600 € (bereits abgerundet). Satz nach § 19 Abs. 1 ErbStG 7 % = 2.772 €.

Fall 2

P stirbt. Er hinterlässt 519.000 €. In seinem Testament hat er angeordnet, dass er einen marmornen Engel auf sein Grab bekommt. Kosten 12.500 €. Der Erbe S (Sohn) gibt für das Begräbnis aus: Grabstätte (ohne Engel) 500 €, Todesanzeigen 2.500 €, Leichenschmaus 1.500 €, Begräbnis 1.000 €, Sarg 3.000 €.

Außerdem kauft sich S erstmals in seinem Leben einen schwarzen Anzug (Kosten 750 €).

Schließlich pflegt S regelmäßig das Grab. Ein normaler Friedhofsgärtner würde dafür im Jahr 250 € nehmen.

Kosten für Erbschaftsteuer-Berechnung und Nachlassberatung durch Rechtsanwalt und Steuerberater 675 €.

Wie hoch ist die Erbschaftsteuer für S?

Lösung (Problem: Nachlassverbindlichkeiten, § 10 Abs. 5 ErbStG)

- (1) Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG sind – da Pauschbetrag von 15.000 € überschritten wird – alle Kosten abzugsfähig bis auf den Anzug (kann S auch anderweitig tragen).
- (2) Der Wert für die Grabpflege ist 250 € x 9,3 (§ 13 Abs. 2 BewG) = 2.325 €.
- (3) Auch der Engel ist abzugsfähig, da eindeutig Auflage des P vorliegt, weshalb die Angemessenheit nicht zu prüfen ist (vgl. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG).
- (4) Also: 12.500 € + 500 € + 2.500 € + 1.500 € + 1.000 € + 3.000 € + 2.325 € + 675 € = 24.000 € Nachlassschulden.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

- (5) 519.000 € Nachlass ./. 24.000 € ./. 400.000 € Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) = 95.000 €. Davon gemäß § 15 Abs. 1 (Klasse I) und § 19 Abs. 1 ErbStG: 11 % = 10.450 € Erbschaftsteuer.

Fall 3

- (1) Max verschenkt an seinen Sohn Hausrat (Wert 40.000 €), einen PKW (Wert 10.000 €), Wertpapiere (Wert 300.000 €). Folge?
- (2) Max erlässt bei seinem Tod seiner Schwester Sabine ein Ausbildungsdarlehen von 22.000 € und vermacht ihr außerdem noch 1.000 €. Folge?
- (3) Max schenkt seiner vermögenslosen und erwerbsunfähigen alten Mutter Eva 42.500 €. Folge?
- (4) Max schenkt seinem Sohn S ein Grundstück (Steuerwert = gemeiner Wert: 70.000 €) und Aktien (Kurswert 80.000 €). S kommt beim Drachenfliegen um. Alleinerbe ist Max. Am Grundstück hatte S einen Anbau errichtet (Steuerwert = gemeiner Wert jetzt: 133.000 €). Kurswert Aktien bei Tod S 105.000 €. Folge?

Lösung (Problem: Steuerbefreiungen, § 13 ErbStG)

I. Hausrat

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG ist der Erwerb des Hausrats steuerfrei (FB Stkl. I 41.000 €), der PKW ist steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG (FB Stkl. I 12.000 €), die Wertpapiere sind steuerfrei wegen Freibetrags i. H. v. 400.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

II. Schuldbefreiung

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG ist der Erlass von Todes wegen grundsätzlich steuerfrei. Wegen der gleichzeitig gewährten 1.000 € ist die Erbschaftsteuer 500 € (50 % gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 ErbStG). Normalerweise wäre sie (Steuerklasse II) 15 % von (23.000 € ./. 20.000 € Freibetrag) = 3.000 € = 450 €.

III. Erwerb bei erwerbsunfähigen Eltern und Voreltern

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 ErbStG muss Eva 750 € (= 1/2 von 1.500 €: 42.500 € übersteigt im Gesetz genannte Grenze von 41.000 € um 1.500 €) Erbschaftsteuer zahlen.

IV. Vermögensrückfall an Eltern und Voreltern

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG ist der Rückfall der Aktien steuerfrei. Die Wertsteigerung ist dabei egal, da auf der wirtschaftlichen Entwicklung beruhend. Da der Mehrwert beim Anbau durch Einsatz von Kapital/Arbeit des S verursacht ist, ist die Differenz zwischen 233.000 € und 70.000 € = 163.000 € bei Max steuerpflichtig; abzgl. Erbfall-Pauschale § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG 15.000 € = 148.000 €. Erbschaftsteuer: 7 % von (148.000 € ./. 100.000 € Freibetrag) = 48.000 € = 3.360 €.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

Fall 4

A ist verstorben. Erbin des Einzelbetriebes ist seine Ehefrau B. Der zutreffende Ertragswert § 199 ff. BewG (gemeine Wert) des geerbten Gewerbebetriebs beträgt 1 Mio. €. Die gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter zum Zeitpunkt des Bewertungsstichtags betragen:

Aktiva:	gemeinen Werte	
Sachanlagevermögen	600.000 € *	
Vorratsvermögen	100.000 €	
Wertpapiere	550.000 €	Erworben vor 5 Jahren.
Kundenforderungen	<u>300.000 €</u>	
Summe	1.550.000 €	
Passiva:		
Eigenkapital	350.000 €	
Rückstellungen	300.000 €	
Bankverbindlichkeit	200.000 €	Darlehen zur Finanzierung des Wertpapierkaufs
Lief.-Verbindlichkeiten	<u>50.000 €**</u>	
Summe	900.000 €	

\* Davon wurden betriebsnotwendige Maschinen im gemeinen Wert von 100.000 € erst neun Monate vor dem Bewertungsstichtag angeschafft. Des Weiteren wurde im laufenden Jahr ein Mercedes SL in das Betriebsvermögen eingelegt, der zu 40 % betrieblich genutzt wird (gemeiner Wert 50.000 €).

\*\* Die Verbindlichkeiten sind ausschließlich durch die Betriebstätigkeit veranlasst.

Annahmegemäß liegen keine jungen Finanzmittel vor. Mit welchem Wert ist der geerbte Betrieb in der Erbschaftsteueranlage steuerpflichtig?

Lösung (Problem: Steuerverschonung, §§ 13a, 13b ErbStG)

Die Erbin übernimmt begünstigungsfähiges Vermögen gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (= ganzer Betrieb). Ob und in welcher Höhe Steuerverschonungen gewährt werden können, ist abhängig vom Nettowert des Verwaltungsvermögens.

Die Wertpapiere (550.000 €) stellen Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG dar. Die Verbindlichkeit ist hiervon nicht abzuziehen; Verbindlichkeiten werden zunächst bei den Finanzmitteln abgezogen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) und sodann – quotal – vom Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 6 ErbStG.

Ebenso zum Verwaltungsvermögen zählen die Finanzmittel, also die Kundenforderungen (300.000 €), von denen die Verbindlichkeiten (200.000 € + 50.000 € = 250.000 €) vorrangig abzuziehen sind. Der verbleibende Betrag von 50.000 € fällt unter die 15 %-Grenze des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG. Die Finanzmittel stellen somit kein Verwaltungsvermögen dar.

Bei den erst kurz vorher erworbenen Maschinen handelt es sich nicht um Verwaltungsvermögen. Die 2-Jahres-Grenze hat nur Bedeutung für Verwaltungsvermögen. Auch der Mercedes stellt bzgl. seiner Art (Pkw) kein Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1-5 ErbStG dar,

ErbSt  
 Teil 3 Wertermittlung

somit ist hier ebenfalls die 2 Jahres-Grenze bedeutungslos. Es handelt sich insbesondere nicht um einen Oldtimer bzw. einen typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstand, da es üblich ist, einen Pkw auch betrieblich zu nutzen.

Das Verwaltungsvermögen beträgt somit 550.000 €. Davon sind grundsätzlich die Schulden quoten nach § 13b Abs. 6 ErbStG abzuziehen, was hier aber entfällt, da die Schuldenverrechnung bereits vollständig bei den Finanzmitteln erfolgte. Es verbleibt demnach ein Nettowert des Verwaltungsvermögens von 550.000 €. Davon ist abzuziehen nach § 13b Abs. 7 ErbStG 10 % von (1.000.000 € ./ 550.000 €) = 45.000 €. Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen beträgt demnach 505.000 €.

Das Brutto-Verwaltungsvermögen vor Schuldenverrechnung, Finanzmittelberechnung und Freibetrag nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG beträgt 550.000 € (Wertpapiere) + 300.000 € Kundenforderungen = 850.000 €, also 85 %. Das ist (knapp) unter 90 %, so dass kein Fall des Komplettausschlusses nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG vorliegt.

*Hinweis zum Mercedes: Es handelt sich um nicht betriebsnotwendiges Vermögen i. S. d. § 200 Abs. 2 BewG; etwaige Erträge und Aufwendungen sind zur Ermittlung des Betriebsergebnisses (§ 202 BewG) zu neutralisieren. Annahmegemäß wurde dies bereits bei der Bewertung gemacht.*

Die Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 Satz 3 ErbStG beträgt 550.000 € / 1.000.000 € = 55 % und liegt damit über dem Wert von 20 % des § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG; damit kommt die Optionsverschönerung nicht in Betracht. Der steuerpflichtige Erwerb beträgt folglich:

Begünstigungsfähiges Vermögen:	1.000.000 €	
./ Netto-Verwaltungsvermögen	550.000 €	
./ 10 % von (1.000.000 – 550.000) (§ 13b Abs. 7 ErbStG)	45.000 €	
= nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	505.000 €	505.000 €
= begünstigtes Vermögen	495.000 €	
Verschönerungsabschlag 85 %	420.750 €	
= verbleiben	74.250 €	
./ gleitender Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG	74.250 €	
= verbleiben	0 €	0 €
Steuerpflichtiger Erwerb		550.000 €

Die Verschönerung steht unter dem Vorbehalt der Einhaltung der Lohnsummenregelung nach § 13a Abs. 3 ErbStG und der Behaltensfrist bzw. Entnahmebeschränkung nach § 13a Abs. 6 ErbStG.

Fall 5

U überträgt seinem Sohn S einen begünstigten Einzelbetrieb. S wählt die Regelverschönerung (§ 13a Abs. 1 ErbStG). Für den Gewerbebetrieb wurde folgendes begünstigte Vermögen festgestellt:

- (a) 1.000.000 €.
- (b) 1.250.000 €.
- (c) 3.000.000 €.

Das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen betrage jeweils 400.000 €. Welchen Wert muss S versteuern, wenn er nicht gegen die Auflagen innerhalb der fünf Jahre verstößt?

ErbSt  
 Teil 3 Wertermittlung

Lösung (Problem: Freibetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG)

I. Allgemeines

Der Teil des begünstigten Vermögens, welcher nicht der 85%igen Verschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG unterliegt (also die verbleibenden 15 %), soll grds. besteuert werden. Bei der Regelverschonung kommt für diesen stpfl. Teil jedoch noch ein gleitender Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG zur Anwendung. Dieser ist für Kleinfälle gedacht und baut sich dementsprechend mit steigenden stpfl. Werten ab. Soweit das unverschonte Vermögen (= stpfl. Teil) einen Wert von 150.000 € übersteigt, mindert die Hälfte des übersteigenden Wertes den maximalen Abzugsbetrag von (ebenfalls) 150.000 €. Der verbleibende Abzugsbetrag mindert dann den stpfl. Teil.

II. Berechnung zu Variante (a)

Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	1.000.000 €	
./. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG	<u>./.</u> 850.000 €	
= unverschonter Teil/stpfl. Teil des begünstigten Vermögens		150.000 €
vorläufiger Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG		150.000 €
Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 1 ErbStG	1.000.000 €	
./. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG	<u>./.</u> 850.000 €	
= unverschonter Teil/stpfl. Teil des begünstigten Vermögens		150.000 €
./. unschädlichen Festbetrag von	<u>./.</u> 150.000 €	
= schädlicher Betrag (100 %)		0 €
Kürzung des Abzugsbetrags um schädlichen Betrag zu ½	<u>./.</u> 0 €	
= verbleibender Abzugsbetrag		<u>./.</u> 150.000 €
endgültig stpfl. begünstigtes Vermögen		0 €
+ Verwaltungsvermögen		400.000 €
endgültig stpfl. Erwerb		400.000 €

ErbSt  
 Teil 3 Wertermittlung

III. Berechnung zu Variante (b)

Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	1.250.000 €	
./.. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. a ErbStG	<u>./.. 1.062.500 €</u>	
= unverschonter Teil/stpfl. Teil des begünstigten Vermögens		187.500 €
vorläufiger Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG	150.000 €	
Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 1 ErbStG	1.250.000 €	
./.. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. a ErbStG	<u>./.. 1.062.500 €</u>	
= unverschonter Teil/stpfl. Teil des begünstigten Vermögens	187.500 €	
./.. unschädlichen Festbetrag von	<u>./.. 150.000 €</u>	
= schädlicher Betrag (100 %)	37.500 €	
Kürzung des Abzugsbetrags um schädlichen Betrag zu ½	<u>./.. 18.750 €</u>	
= verbleibender Abzugsbetrag		<u>./.. 131.250 €</u>
endgültig stpfl. begünstigtes Vermögen		56.250 €
+ Verwaltungsvermögen		400.000 €
endgültig stpfl. Erwerb		456.250 €

IV. Berechnung zu Variante (c)

Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	3.000.000 €	
./.. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG	<u>./.. 2.550.000 €</u>	
= unverschonter Teil /stpfl. Teil des begünstigten Vermögens		450.000 €
vorläufiger Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG	150.000 €	
Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 1 ErbStG	3.000.000 €	
./.. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG	<u>./.. 2.550.000 €</u>	
= unverschonter Teil/stpfl. Teil des begünstigten Vermögens	450.000 €	
./.. unschädlichen Festbetrag von	<u>./.. 150.000 €</u>	
= schädlicher Betrag (100 %)	300.000 €	
Kürzung des Abzugsbetrags um schädlichen Betrag zu ½	<u>./.. 150.000 €</u>	
= verbleibender Abzugsbetrag		<u>./.. 0 €</u>
endgültig stpfl. begünstigtes Vermögen		450.000 €
+ Verwaltungsvermögen		400.000 €
endgültig stpfl. Erwerb		850.000 €

Fall 6

S hat von seinem Vater am 1.7.01 einen Betrieb mit über 30 Mitarbeitern geerbt. Der gemeine Wert wurde im Ertragswertverfahren auf 6 Mio. € festgestellt. Die Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Abs. 10 S. 3 ErbStG beträgt dabei 30 %. Das begünstigte Vermögen nach Abzug des Nettowerts des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2 ErbStG beträgt 4 Mio. €. Im Rahmen der Erbschaftsteueranlagung wurde ihm daher die 85%ige Steuerbefreiung gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG gewährt.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

- (1) Die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor der Erbschaft betrug 2 Mio. €. Nach Ablauf der Lohnsummenfrist am 30.6.06 beläuft sich auf 7,2 Mio. €.
- (2) S entnahm bis zum Ende der Behaltensfrist von fünf Jahren Gelder, die seine Einlagen und die Gewinne seit dem Erwerb um 450.000 € überstiegen.
- (3) Im März 04 veräußert S den gesamten geerbten Betrieb. Den Käuferlös verspielt er anschließend im Casino.
- (4) Die Erbschaft von S bestand aus einer 30%igen Beteiligung an einer Familien-GmbH (alle Angaben beziehen sich nun auf den Anteil an der GmbH und nicht auf den gesamten Betrieb). S hatte schon vorher eine Beteiligung von 20 %. Drei Jahre nach dem Erwerb veräußert er eine Beteiligung von 30 %.

Lösung (Problem: Nachversteuerung, § 13b Abs. 4 und 5 ErbStG)

I. Allgemeines zu Nachversteuerung

Werden die Behaltens- und Fortführungspflichten nicht eingehalten, führt dies grundsätzlich zum rückwirkenden Verlust der gewährten Verschonungen. Allerdings wird nur eine anteilige Abschmelzung der Vergünstigung vorgenommen.

Es bestehen folgende Behaltens- und Fortführungspflichten:

- Fünfjährige Behaltensfrist (bei Optionsverschonung sieben Jahre)
- Lohnsummenklausel i. H. v. 400 % über den Fünf-Jahres-Zeitraum (bei Optionsverschonung 700 % über sieben Jahre); dies gilt nur für Betriebe mit mehr als 15 Beschäftigten
- Keine Überentnahmen vom mehr als 150.000 € in dem Fünf-Jahres-Zeitraum (bei Optionsverschonung sieben Jahre)

Dem Erwerber obliegen hierfür Anzeigepflichten § 13a Abs. 7 ErbStG. Soweit eine Nachversteuerung durchzuführen ist, ist der bisherige Steuerbescheid gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu ändern (R E 13a.12 Abs. 1 ErbStR).

II. Fall 1

Die Mindestlohnsumme nach Ablauf der fünf Jahre müsste bei 8 Mio. € liegen (2 Mio. x 400 %). Tatsächlich wurden jedoch nur 7,2 Mio. € erreicht, die Mindestlohnsumme wird damit um 10 % unterschritten. Dies führt zum Fortfall der 85%igen Verschonung in Höhe von ebenfalls 10 %.

## ErbSt Teil 3 Wertermittlung

### Berechnung:

Berechnung im Jahr 01 des Erwerbs:

Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	4.000.000 €	
./.. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG	./.. <u>3.400.000 €</u>	
= unverschonter Teil/stpfl. Teil des begünstigten Vermögens		600.000 €
Prüfung Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG		<i>entfällt aufgrund der Höhe</i>
+ nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen		2.000.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb		2.600.000 €

Berichtigte Berechnung (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) für Jahr 01 aufgrund der Nachversteuerung

Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	4.000.000 €	
berichtigter Verschonungsabschlag: 90 % von 85 %	./.. <u>3.060.000 €</u>	
= berichtigter unverschonter Teil des begünstigten Vermögens		940.000 €
Prüfung Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG		<i>entfällt aufgrund der Höhe</i>
+ nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen		2.000.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb		2.940.000 €

Es kommt zu einer Nachversteuerung von 340.000 €.

### III. Fall 2

Ein Erwerber verstößt gegen die Entnahmebegrenzung bei gewerblichen Betrieben, wenn und soweit er bis zum Ende des letzten in die Fünf-Jahres-Frist fallenden Wirtschaftsjahrs Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150.000 € übersteigen (Überentnahmen); Verluste bleiben unberücksichtigt (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG).

Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren.

### Berechnung:

Das Betriebsvermögen ist in Höhe der Überentnahmen nicht als begünstigtes Betriebsvermögen zu behandeln (450.000 € ./.. unschädlichen Betrag von 150.000 € = 300.000 €).

ErbSt  
 Teil 3 Wertermittlung

Berechnung im Jahr 01 des Erwerbs:

Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	4.000.000 €
./. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG	./. <u> 3.400.000 €</u>
= unverschonter Teil/stpfl. Teil des begünstigten Vermögens	600.000 €
Prüfung Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG	<i>entfällt aufgrund der Höhe</i>
+ nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	2.000.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb	2.600.000 €
Berichtigte Berechnung (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) für Jahr 01 aufgrund der Nachversteuerung	
Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 1 ErbStG	4.000.000 €
berichtigter Verschonungsabschlag: 85 % von 3.700.000 €	./. <u> 3.145.000 €</u>
= berichtigter unverschonter Teil des begünstigten Vermögens	855.000 €
Prüfung Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG	<i>entfällt aufgrund der Höhe</i>
berichtigter Wert des Betriebsvermögens	855.000 €
+ nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	2.000.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb	2.855.000 €

Es kommt zu einer Nachversteuerung von 255.000 € (= 85 % von 300.000 €).

IV. Fall 3

Die Behaltensfrist von fünf Jahren wurde nicht eingehalten. Es kommt zur zeitanteiligen Nachversteuerung. Eine unterjährige Betrachtung ist nicht möglich. Zwei volle Jahre der Behaltensfrist sind abgelaufen.

Berechnung:

Berechnung im Jahr 01 des Erwerbs:

Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	4.000.000 €
./. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG	./. <u> 3.400.000 €</u>
= unverschonter Teil/stpfl. Teil des begünstigten Vermögens	600.000 €
Prüfung Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG	<i>entfällt aufgrund der Höhe</i>
+ nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	2.000.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb	2.600.000 €
Berichtigte Berechnung (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) für Jahr 01 aufgrund der Nachversteuerung	
Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	4.000.000 €
berichtigter Verschonungsabschlag: 2/5 von 85 %	./. <u> 1.360.000 €</u>
= berichtigter unverschonter Teil des begünstigten Vermögens	2.640.000 €
Prüfung Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG	<i>entfällt aufgrund der Höhe</i>
+ nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	2.000.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb	4.640.000 €

Es kommt zu einer Nachversteuerung von 2.040.000 €.

ErbSt  
 Teil 3 Wertermittlung

V. Fall 4

Bei dem Verkauf der Beteiligung ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass es sich dabei im Umfang von 20 % um die Anteile handelt, mit denen S schon vor dem Erbfall beteiligt war (kein Verstoß gegen Behaltensregelung), und im Umfang von 10 % um Anteile, die S durch Erbanfall erworben hatte (Verstoß gegen Behaltensregelung).

Die Behaltensfrist von fünf Jahren wurde folglich für 1/3 des begünstigten Vermögens nicht eingehalten. Es kommt zur zeitanteiligen Nachversteuerung.

Berechnung:

Berechnung im Jahr 01 des Erwerbs:

Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	4.000.000 €
./.. 85%igen Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG	./.. <u>3.400.000 €</u>
= unverschonter Teil/stpfl. Teil des begünstigten Vermögens	600.000 €
Prüfung Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG	<i>entfällt aufgrund der Höhe</i>
+ nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	2.000.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb	2.600.000 €
Berichtigte Berechnung (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) für Jahr 01 aufgrund der Nachversteuerung	
Wert des begünstigten Vermögens i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG	4.000.000 €
unveränderter Verschonungsabschlag für 2/3 von 3.400.000 €	2.266.667 €
berichtigter Verschonungsabschlag: 1/3 x 2/5 von 3.400.000 €	<u>453.333 €</u>
<u>berichtigter Verschonungsabschlag</u>	<u>./.. 2.720.000 €</u>
= berichtigter unverschonter Teil des begünstigten Vermögens	1.280.000 €
Prüfung Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG	<i>entfällt aufgrund der Höhe</i>
+ nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	2.000.000 €
= steuerpflichtiger Erwerb	3.280.000 €

Es kommt zu einer Nachversteuerung von 680.000 €.

ErbSt  
Teil 3 Wertermittlung

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

## Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

### A. Entstehung der Steuer

#### I. Grundsätze

- (1) Der Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer ist für viele Fragen von Bedeutung, z. B. für die Entscheidung über die persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG), für die Wertermittlung (§§ 11, 12 ErbStG), für die Zusammenrechnung mehrerer Zuwendungen (§ 14 ErbStG), für die Beurteilung der Steuerklasse (§ 15 ErbStG), für die Vergünstigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG) usw.
- (2) Die Spezialvorschrift des § 9 ErbStG erläutert zum Teil § 38 AO, zum Teil trifft sie abweichende Sonderregelungen.
- (3) Grundgedanke von § 9 ErbStG ist, die Erbschaftsteuer erst dann entstehen zu lassen, wenn die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich (wirtschaftlich) eingetreten ist.

#### II. Einzelfälle

- (1) Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entsteht die Steuer bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers. Mit diesem Zeitpunkt geht sein Vermögen (Erbchaft) auch bürgerlich-rechtlich als Ganzes auf den Erben über. § 9 Abs. 1 Nr. 1 a-j ErbStG beschreiben eine Reihe von Sonderfällen (bitte überfliegen).
- (2) Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Die Zuwendung ist dann ausgeführt, wenn der Bedachte über das betreffende Wirtschaftsgut die tatsächliche Herrschaft ausüben kann. Zum Zeitpunkt der Ausführung einer Grundstücksschenkung vergleiche RE 9.1 ErbStR.
- (3) Bei Zweckzuwendungen entsteht die Steuer bereits mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtung des Beschwerten (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) und nicht erst mit der Ausführung der Auflage durch den Beschwerten zugunsten des Zwecks.
- (4) In den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (Familienstiftung, Familienverein) entsteht die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Stiftung oder den Verein.

### B. Berücksichtigung früherer Erwerbe

#### I. Grundsatz

Für Schenkungen (und Erbschaften) von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden die Freibeträge insgesamt nur einmal gewährt. Auch für die Berechnung des Steuersatzes wird der Vermögenserwerb zusammengerechnet.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Ist die tatsächlich gezahlte ursprüngliche Steuer höher, so ist diese abzuziehen (= Meistbegünstigung). Nach einem neuen § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG darf die Steuer, die sich für den letzten Erwerb ohne Zusammenrechnung mit früheren Erwerben ergibt, durch den Abzug der Steuer nach Satz 2 oder 3 nicht unterschritten werden.

Einzelheiten hierzu ergeben sich R E 14.1-14.3 ErbStR.

Beispiel:

V übertrug vor neun Jahren Wertpapiere zum Steuerwert von umgerechnet 1.533.875 € auf seinen Sohn S. Nach damaliger Rechtslage zahlte S Schenkungsteuer i. H. v. 178.543 € (z.B. wegen niedrigerer Freibeträge).

Nun überträgt V ein schuldenfreies Geschäftsgrundstück zum Steuerwert = gemeiner Wert nach §§ 182 ff. BewG von 2.000.000 € auf S.

Lösung:

Die Schenkungsteuer ist wie folgt zu ermitteln:

früherer Erwerb	1.533.875 €
<u>aktueller Erwerb</u>	<u>2.000.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb insgesamt	3.533.875 €
<u>./. Freibetrag</u>	<u>400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	3.133.800 €
Schenkungssteuer 19 %	595.422 €
<u>./. fiktive Steuer früherer Erwerb</u>	<u>215.422 €</u>
festzusetzende Schenkungssteuer	380.000 €
früherer Erwerb	1.533.800 €
<u>./. Freibetrag aktuell</u>	<u>400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	1.133.800 €
fiktive Schenkungssteuer aktuell 19 %	215.422 € (anrechenbar)
tatsächliche Schenkungssteuer	
früherer Erwerb	178.543 € (also niedriger, daher nicht anrechenbar)

ErbSt  
 Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Prüfung Mindeststeuer § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG:

aktueller Erwerb	2.000.000 €	
<u>./. Freibetrag</u>	<u>400.000 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb	1.600.000 €	
Schenkungsteuer 19 %	304.000 €	(kein Ansatz, da niedriger als 380.000 €)

Abwandlung 1:

Der Steuerwert des aktuell übertragenen Grundstücks beträgt nur 50.000 €.

Lösung:

Die Schenkungsteuer ist wie folgt zu ermitteln:

früherer Erwerb	1.533.875 €	
<u>aktueller Erwerb</u>	<u>50.000 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb insgesamt	1.583.800 €	
<u>./. Freibetrag</u>	<u>400.000 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb	1.183.800 €	
Schenkungsteuer 19 %	224.922 €	
<u>./. fiktive Steuer früherer Erwerb (s. o.)</u>	<u>215.422 €</u>	(anrechenbar, da tatsächl. Steuer niedriger)
festzusetzende Schenkungsteuer	9.500 €	

Prüfung Mindeststeuer § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG:

aktueller Erwerb	50.000 €	
<u>./. Freibetrag</u>	<u>400.000 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb	0 €	
Schenkungsteuer 19 %	0 €	(kein Ansatz, da niedriger als 380.000 €)

Abwandlung 2:

Der frühere Vermögenserwerb betrug nur 30.000 € (Schenkungsteuer = 4.216 €); zum damaligen Zeitpunkt hatte V den S noch nicht als Kind adoptiert; Vermögenserwerb aktuell: 420.000 €.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Lösung:

Summe Erwerbe	450.000 €
<u>./. Freibetrag</u>	<u>400.000 €</u>
verbleiben	50.000 €
Schenkungsteuer 7 %	3.500 €
fiktive Steuer früherer Erwerb	0 €
tatsächliche Schenkungsteuer <u>früherer Erwerb</u>	<u>4.216 €</u>
festzusetzende Schenkungsteuer	0 €
früherer Erwerb	30.000 €
<u>./. Freibetrag</u>	<u>400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	0 €
Schenkungsteuer	0 €
tatsächliche Steuer früherer Erwerb	4.216 € (anrechenbar, da fiktive Steuer niedriger)

Prüfung Mindeststeuer § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG:

aktueller Erwerb	420.000 €
<u>./. Freibetrag</u>	<u>400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	20.000 €
Schenkungsteuer 7 %	1.400 € Ansatz

## II. Zweck der Zusammenrechnung

Durch die Zusammenrechnung soll gewährleistet werden, dass die Freibeträge innerhalb des Zehnjahreszeitraums nur einmal zur Anwendung kommen und sich für die mehreren Erwerbe gegenüber einer einheitlichen Zuwendung in gleicher Höhe kein Progressionsvorteil ergibt.

Eine vergleichbare Zusammenrechnung findet auch nach § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG bei Erwerben von begünstigtem Vermögen von derselben Person innerhalb von zehn Jahren statt.

## III. Zusammenrechnungsfragen

### 1. Zwischenzeitliche Änderung der Besteuerungsgrundlagen

- (1) Während die früheren Erwerbe mit ihrem früheren Wert zuzurechnen sind (wichtig z. B. für Wertpapiere), kommt es für die übrigen Besteuerungsgrundlagen auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des letzten Erwerbs an. Dies ist z. B. wichtig für Freibeträge: wenn sich Verwandtschaftsverhältnis Schenker – Beschenkte ändert (Mann schenkt an Freundin, die er vor der 2. Schenkung heiratet).

## ErbSt Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

- (2) Gleiches gilt im umgekehrten Fall (1. Schenkung bei bestehender Ehe, 2. Schenkung nach der Scheidung). Eine während bestehender Ehe geleistete Schenkung bleibt also danach bei Bemessung der Steuer für eine Zuwendung an die geschiedene Ehefrau nicht deshalb außer Betracht, weil sie unter den Ehegatten-Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) fiel.

### 2. Negative Vorschenkungen

- (1) Liegt der steuerliche Wert unterhalb des gemeinen Werts, kann bürgerlich-rechtlich eine Bereicherung vorliegen, steuerlich aber ein negativer Wert vorliegen, wenn zusammen mit dem Gegenstand auch eine Verbindlichkeit mitübertragen wird, die den Steuerwert überschreitet, den gemeinen Wert jedoch nicht. Dies kam nach früheren Erbschaftsteuergesetzen häufig vor, ist allerdings mittlerweile beinahe ausgeschlossen, weil Bewertungsmaßstab (auch) für Betriebe, Grundstücke und Anteile an Gesellschaften der gemeine Wert ist.
- (2) Bei solchen Erwerben findet keine Saldierung statt. Die Zuwendung mit negativem Wert bleibt unberücksichtigt (§ 14 Abs. 1 S. 5 ErbStG).
- (3) Die Regelung gilt nur für zeitlich getrennt ausgeführte Schenkungen. Mit einheitlichem Schenkungsvertrag ausgeführte Schenkungen mit positivem und negativem Wert sind auszugleichen.

## IV. Höchstbetrag der Steuer

Nach § 14 Abs. 3 ErbStG darf die durch jeden weiteren Erwerb veranlasste Steuer nicht mehr betragen als 50 % (= höchster Steuersatz, vgl. § 19 ErbStG) dieses Erwerbs. Diese für den letzten Erwerb veranlasste Steuer ist die unter Beachtung des § 14 Abs. 1 ErbStG ermittelte Steuer.

## C. Steuerklassen

### I. Vorbemerkung

Die Höhe der Erbschaftsteuer ist nicht nur von der Höhe der Bereicherung abhängig, sondern auch vom Verwandtschaftsverhältnis der Beteiligten und der daran anknüpfenden Einteilung in drei Steuerklassen (§ 15 ErbStG).

### II. Steuerklasse I

- (1) Zur Steuerklasse I gehört nach § 15 Abs. 1 ErbStG der Ehegatte und der Lebenspartner. Verlobte fallen unter Klasse III.
- (2) Zur Steuerklasse I gehören nach Nr. 2 weiterhin die Kinder und Stiefkinder. Kinder sind die ehelichen und nichtehelichen Kinder sowie Adoptivkinder. Das Adoptivkind bleibt für die Erbschaftsteuer aber auch gegenüber seinen leiblichen Eltern Kind (§ 15 Abs. 1a ErbStG). Pflegekinder sind erbschaftsteuerlich keine Kinder.
- (3) Zur Steuerklasse I gehören nach Nr. 3 die Abkömmlinge der in Steuerklasse I Nr. 2 genannten Kinder (Enkel, Urenkel).

## ErbSt

### Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

- (4) Zur Steuerklasse I gehören nach Nr. 4 auch die Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen. Schenken Kinder ihren Eltern etwas, so gilt grundsätzlich Steuerklasse II. Eltern sind hier die leiblichen Eltern und Adoptiveltern, nicht die Stiefeltern und Schwiegereltern (vgl. Steuerklasse II Nr. 4 und 6).

### III. Steuerklasse II

- (1) Zur Steuerklasse II gehören nach Nr. 1 die Eltern und Voreltern (dazu gehören auch der nichteheliche Vater und seine Eltern), soweit sie nicht (bei Erwerben von Todes wegen) zur Steuerklasse I gehören.
- (2) Ferner gehören zur Steuerklasse II nach Nr. 2 und 3 die Geschwister und die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern. Geschwister sind nicht nur vollbürtige (solche, die dasselbe Elternpaar haben), sondern auch halbbürtige (solche, die einen Elternteil gemeinsam haben). Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern sind die Geschwisterkinder, also z. B. Onkel – Nefte.
- (3) Zur Steuerklasse II gehören nach Nr. 4 die Stiefeltern.
- (4) Zur Steuerklasse II gehören ferner nach Nr. 5 und 6 die Schwiegerkinder und die Schwiegereltern. Schwiegerkind ist der eine Ehegatte im Verhältnis zu den Eltern des anderen Ehegatten; Schwiegereltern sind dementsprechend die Eltern des einen Ehegatten im Verhältnis zum anderen Ehegatten.
- (5) Zur Steuerklasse II gehört nach Nr. 7 auch der geschiedene Ehegatte bzw. getrennte Lebenspartner.

### IV. Steuerklasse III

Unter die Steuerklasse III fallen alle diejenigen Erwerber, die nicht unter die Steuerklassen I bis II fallen (z. B. entfernte Verwandte, Verlobte, juristische Personen) einschließlich der Zweckzuwendungen.

### V. Sonderregelung für Stiftungen

- (1) Beim Übergang vom Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG) und auch im Fall des Übergangs von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG) ist nach § 15 Abs. 2 ErbStG der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Schenker zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien im Inland errichtet ist.
- (2) Im Falle der Aufhebung einer Stiftung oder Auflösung eines Vereins gilt als Schenker der Stifter oder derjenige, der das Vermögen auf den Verein zu übertragen hat.
- (3) In den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG (Periodenbesteuerung der Familienstiftungen und -vereine) wird der doppelte Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gewährt. Die Steuer ist nach dem Prozentsatz der Steuerklasse I zu berechnen, der für die Hälfte des steuerpflichtigen Vermögens gelten würde.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

## VI. Berliner Testament

### 1. Begriff

Liegt eine gemeinschaftliche und gegenseitige letztwillige Verfügung von Ehegatten oder Lebenspartnern vor, wonach der Überlebende zum Alleinerben eingesetzt ist und nach dem Tode des Längstlebenden der beiderseitige Nachlass an einen oder mehrere Dritte (meist die Kinder) fallen soll, so spricht man von Berliner Testament (§ 2269 BGB). Der Dritte ist nicht Erbe des Erstverstorbenen, sondern nur Erbe (Schlusserbe) des Letztverstorbenen.

### 2. Steuerliche Sonderregelung

- (1) Soweit der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner an die Verfügung gebunden ist (vergleiche §§ 2270, 2271 BGB), trifft § 15 Abs. 3 ErbStG für das ErbStG in Abweichung vom bürgerlichen Recht eine Sonderregelung, wonach auf Antrag die mit dem zuerst verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartner näher verwandten Erben und Vermächtnisnehmer als seine (und nicht – wie im bürgerlichen Recht – des Letztverstorbenen) Erben anzusehen, soweit sein Vermögen beim Tode des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner noch vorhanden ist.
- (2) Ohne Antrag wird das Verhältnis zum Letztversterbenden zugrunde gelegt werden, wenn dieses für den Erwerber günstiger ist (§ 6 Abs. 2 S. 3-5 ErbStG zur Nacherbschaft gilt entsprechend).

### 3. Verfügungsbindungen

- (1) Haben Ehegatten oder Lebenspartner in einem Berliner Testament den Schlusserben bestimmt, dem überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner aber das Recht eingeräumt, die Schlusserbenbestimmung zu ändern, so bleibt § 15 Abs. 3 ErbStG anwendbar, wenn der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner von diesem Recht keinen Gebrauch gemacht hat.
- (2) § 15 Abs. 3 ErbStG findet jedoch keine Anwendung, wenn der zuletzt verstorbene Ehegatte oder Lebenspartner testamentarisch berechtigt war, über den Nachlass frei zu verfügen und durch letztwillige Verfügung die Erbfolge teilweise neu regelt.

## D. Freibeträge

### I. Allgemeines

- (1) Für die Gewährung der Freibeträge nach §§ 16, 17, 18 ErbStG sind jeweils die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend.
- (2) Die Freibeträge sind alle zehn Jahre erneut zu gewähren (vgl. § 14 ErbStG).

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

II. Freibeträge nach § 16 ErbStG

- (1) § 16 ErbStG gilt (im Gegensatz zu § 17 ErbStG) nicht nur für Erwerbe von Todes wegen, sondern auch für Schenkungen.
- (2) Der Lebenspartner ist dem Ehegatten – rückwirkend ab 1.8.2001 – vollends gleichgestellt. Lesen Sie bitte § 16 Abs. 1 ErbStG.
- (3) Bei beschränkter Steuerpflicht wird nach § 16 Abs. 2 ErbStG der jeweilige Freibetrag um einen Teilbetrag gemindert, der dem Verhältnis der in den letzten zehn Jahren nicht der deutschen Steuer unterliegenden Erwerben zu den Gesamterwerben von dieser Person entspricht.

Beispiel:

A lebt in Österreich und erbt von seinem Vater, der ebenso in Österreich lebt, ein Wertpapierdepot (600.000 €), ein Haus in Österreich (600.000 €) und ein Mehrfamilienhaus in Deutschland (800.000 €). Die angegebenen Klammerwerte sind die nach deutschem Recht ermittelten Werte (inkl. Steuerbefreiungen nach den §§ 13 ff. ErbStG).

Der Erwerb des A unterliegt der beschränkten Steuerpflicht bezüglich des Mehrfamilienhauses in Deutschland. Der Freibetrag von 400.000 € wird gemindert um 60 %, weil 60 % des Gesamterwerbs von 2 Mio. € nicht der deutschen Erbschaftsteuerpflicht unterliegen. Der Freibetrag beträgt somit 160.000 €, der steuerpflichtige Erwerb folglich 640.000 €.

III. Versorgungsfreibetrag (R E 17 ErbStR)

1. Versorgungsfreibetrag für Ehegatten und Lebenspartner

*a) Höhe*

Nach § 17 Abs. 1 ErbStG wird dem überlebenden (§ 17 ErbStG gilt also nur für Erwerbe von Todes wegen, nicht für Schenkungen) Ehegatten oder Lebenspartner neben dem Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein besonderer Versorgungsfreibetrag von 256.000 € gewährt.

*b) Versorgungsbezüge*

- (1) Der Freibetrag nach § 17 Abs. 1 ErbStG wird bei Ehegatten oder Lebenspartner, denen aus Anlass des Todes des Erblassers nicht der Erbschaftsteuer unterliegende Versorgungsbezüge zustehen (z. B. aus Sozialversicherung) um den nach § 14 BewG zu ermittelnden Kapitalwert dieser Versorgungsbezüge gekürzt.
- (2) Soweit die privaten Versorgungsbezüge nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegen, mindern sie den besonderen Versorgungsfreibetrag nicht.

## ErbSt Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

### 2. Versorgungsfreibetrag für Kinder

#### a) Staffelung

- (1) Nach § 17 Abs. 2 ErbStG wird Kindern im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2 (§ 15 Abs. 1 ErbStG – also nicht die Enkelkinder) für Erwerbe von Todes wegen neben dem Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ein besonderer Versorgungsfreibetrag gewährt.
- (2) Der Versorgungsfreibetrag ist nach dem Alter der Kinder zur Zeit der Entstehung der Steuer gestaffelt (lesen Sie bitte § 17 Abs. 2 ErbStG).

#### b) Versorgungsbezüge

- (1) Stehen dem Kind aus Anlass des Todes des Erblassers nicht der Erbschaftsteuer unterliegende Versorgungsbezüge zu, so wird nach § 17 Abs. 2 S. 2 ErbStG dieser Freibetrag um den nach § 13 Abs. 1 BewG zu ermittelnden Kapitalwert dieser Versorgungsbezüge gekürzt.
- (2) Bei der Berechnung des Kapitalwerts ist von der nach den Verhältnissen am Stichtag (§ 11 ErbStG) voraussichtlichen Dauer der Bezüge auszugehen.
- (3) Der Kapitalwert der Waisenbezüge ist hier (im Gegensatz zur Ermittlung des Kapitalwerts der Versorgungsbezüge nach § 17 Abs. 1 ErbStG) nicht nach § 14 BewG i. V. m. BMF in Beck Erl 200 § 14/1 sondern nach § 13 BewG (i. V. m. Anlage 9a) zu ermitteln, da bei Waisen von vornherein feststeht, dass die Versorgungsbezüge nur für eine bestimmte Zeit gezahlt werden.

### IV. Mitgliederbeiträge

- (1) Bei Vereinen, die lediglich die Förderung ihrer Mitglieder zum Zweck haben, sind die Beiträge, sofern die Mitglieder nur den Leistungen des Vereins entsprechende Beiträge als Gegenleistung zahlen, steuerfrei, da es insoweit an der Freigebigkeit mangelt.
- (2) Beiträge an Personenvereinigungen können nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 und Nr. 18 ErbStG (§ 18 S. 2 ErbStG) voll steuerfrei sein.
- (3) Soweit keine Steuerfreiheit in Betracht kommt, gewährt § 18 ErbStG für Beiträge an Personenvereinigungen einen Freibetrag von 300 € pro Mitglied und Kalenderjahr.

## E. Steuersätze

### I. Progression

Der Erbschaftsteuer-Tarif ist progressiv nach den Steuerklassen I-III gestaltet.

Lesen Sie bitte § 19 ErbStG.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

## II. Härteausgleich

Bei Überschreiten der jeweiligen Wertstufen kann es dann zu ungerechten Ergebnissen kommen, wenn die dadurch veranlasste Erhöhung der Steuer größer ist, als der die Wertstufe übersteigende Betrag. Zur Vermeidung dieser vom Gesetzgeber nicht gewollten Härte ist in § 19 Abs. 3 ErbStG ein Härteausgleich vorgesehen; danach wird der Unterschied zwischen der Steuer, die sich bei Anwendung des § 19 Abs. 1 ErbStG ergibt, und der Steuer, die sich berechnen würde, wenn der Erwerb die letztvorhergehende Wertgrenze nicht überstiegen hätte, nur insoweit erhoben, als er

- (1) bei einem Steuersatz bis zu 30 % aus der Hälfte,
- (2) bei einem Steuersatz über 30 % aus drei Vierteln

des die Wertgrenze übersteigenden Betrages gedeckt werden kann.

An der Tabelle in H E 19 ErbStH lässt sich erkennen, ob der Härteausgleich von § 19 Abs. 3 ErbStG in Betracht kommt.

Beispiel:

Vater V schenkt seinem Kind K 710.000 € Bargeld. Wie hoch ist die Erbschaftsteuer?

Lösung:

Die zu zahlende Erbschaftsteuer ist wie folgt zu ermitteln:

- (1) Ermittlung der Erbschaftsteuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG  
 $710.000 \text{ €} \cdot / . 400.000 \text{ €} = 310.000 \text{ €} \times 15 \% = 46.500 \text{ €}$
- (2) Ermittlung der Erbschaftsteuer auf die letztvorhergehende Wertgrenze  
 $300.000 \text{ €} \times 11 \% = 33.000 \text{ €}$
- (3) Ermittlung der Differenz zwischen (1) und (2)  
 $46.500 \text{ €} \cdot / . 33.000 \text{ €} = 13.500 \text{ €}$
- (4) Ermittlung des Bruchteils des die Wertgrenze übersteigenden Betrages nach § 19 Abs. 3 ErbStG  
 $310.000 \text{ €} \cdot / . 300.000 \text{ €} = 10.000 \text{ €} \times 1/2 = 5.000 \text{ €}$
- (5) Ist der Betrag nach (4) kleiner als der Betrag nach (3) findet § 19 Abs. 3 ErbStG Anwendung  
Die Erbschaftsteuer beträgt also  $33.000 \text{ €} + 5.000 \text{ €} = 38.000 \text{ €}$

## III. Tarifbegrenzung (§ 19a ErbStG, R E 19a.1-19a.3 ErbStR)

- (1) Geht begünstigtes Vermögen i. S. des § 13b Abs. 2 ErbStG (Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften mit mehr als 25 % Anteil abzüglich des nicht begünstigten Netto-Verwaltungsvermögens), welches nicht unter die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG fiel und somit zu 15 % steuerpflichtig bleibt, (gemäß § 19a Abs. 2 ErbStG) an Personen der Steuerklasse II oder III über, so ist dieses Vermögen nach § 19a ErbStG stets nach der Steuerklasse I zu besteuern.

ErbSt  
 Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

(2) § 19a ErbStG regelt, dass von der tariflichen Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer ein Entlastungsbetrag für das begünstigte Vermögen abzuziehen ist. Dieser Entlastungsbetrag ist nach § 19a Abs. 3 und 4 ErbStG zu ermitteln.

(3) Beispiel:

Der kinderlose, unverheiratete O überträgt in 01 seinem Neffen N im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinen Mitunternehmeranteil an der X-KG (Steuerwert: 2,5 Mio. €, kein schädliches Netto-Verwaltungsvermögen, aber Brutto-Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG 25 %, also keine Optionsverschönerung) sowie Grundbesitz im Steuerwert von 1 Mio. € und Kapitalvermögen von 0,2 Mio. €.

Lösung:

N fällt in die Steuerklasse II. Um die Progression in der ungünstigen Steuerklasse II sicherzustellen, gibt § 19a ErbStG hier folgenden Rechnungsweg vor:

Betriebsvermögen = begünstigtes Vermögen	2.500.000 €	
Verschönerung 85 %	./.. <u>2.125.000 €</u>	
verbleibender Restbetrag	375.000 €	
Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG	150.000 €	
verbleibender Restbetrag	375.000 €	
unschädlich	./.. <u>150.000 €</u>	
übersteigender Betrag	225.000 €	
übersteigender Betrag zu ½ =	./.. <u>112.500 €</u>	
gekürzter Abzugsbetrag	./.. <u>37.500 €</u>	
verbleiben endgültig stpfl. Betriebsvermögen		337.500 €
Grundbesitz		1.000.000 €
Kapitalvermögen		<u>200.000 €</u>
Bereicherung/Vermögensanfall		1.537.500 €
Freibetrag § 16 ErbStG		./.. <u>20.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb		1.517.500 €
Anwendung von § 19a Abs. 3 und 4 ErbStG:		
Steuer nach Steuerklasse II 30 %		455.250 €
davon begünstigtes Vermögen 337.500 € / 1.537.500 €	99.933 €	
Steuer nach Steuerklasse I 19 %		288.325 €
davon begünstigtes Vermögen 337.500 € / 1.537.500 €	./.. <u>63.291 €</u>	
Unterschiedsbetrag = Entlastungsbetrag		./.. <u>36.642 €</u>
Erbschaftsteuer insgesamt (455.250 € ./.. 36.642 €)		418.608 €

(4) Schulden in Zusammenhang mit dem Erwerb von begünstigten Vermögen werden bei der Verhältnisrechnung vom begünstigten Vermögen abgezogen, § 19a Abs. 3 ErbStG

(5) Bei einer Weitergabeverpflichtung des begünstigten Vermögens wird keine Tarifiermäßigung gewährt. Der Entlastungsbetrag wird neu berechnet bzw. fällt ganz gemäß

## ErbSt Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

§ 19a Abs. 5 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn gegen die Behaltensvoraussetzungen des § 13a ErbStG innerhalb der Fünf- bzw. Sieben-Jahres-Frist verstoßen wurde.

### IV. Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen (§ 23 ErbStG)

#### 1. Wahlrecht

- (1) Der Erwerb von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen ist nach § 12 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit den §§ 13 bis 16 BewG mit dem Kapitalwert (Jahreswert  $\times$  Vervielfältiger) zu bewerten.
- (2) Um Härten zu vermeiden, in denen der Berechtigte (der zum Eingriff in die Vermögenssubstanz nicht berechtigt ist) keine anderweitigen flüssigen Mittel hat, die Steuer aber so hoch ist, dass er sie aus dem Jahreswert nicht entrichten kann, gewährt § 23 Abs. 1 ErbStG dem Erwerber ein Wahlrecht, die Steuer entweder vom Kapitalwert oder jährlich im Voraus vom Jahreswert zu entrichten.

#### 2. Progression

Nach § 23 Abs. 1 S. 2 ErbStG wird die Steuer (um ungerechtfertigte Progressionsvorteile zu verhindern) nach dem Steuersatz erhoben, der sich nach § 19 ErbStG für den gesamten Erwerb einschließlich des Kapitalwerts der Rente oder anderen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen ergibt.

#### 3. Ablösung der Jahressteuer

§ 23 Abs. 2 ErbStG räumt dem Erwerber das Recht ein, die Jahressteuer zum jeweils nächsten Fälligkeitstermin mit ihrem Kapitalwert abzulösen. Der Antrag auf Ablösung ist bis zum Beginn des Monats zu stellen, der dem Monat vorausgeht, in dem die nächste Jahressteuer fällig wird.

#### 4. Vor- und Nachteile der jährlichen Versteuerung

- (1) Bei Renten auf bestimmte Zeit ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede zwischen Besteuerung nach dem Kapitalwert und dem Jahreswert, da die Summe der einzelnen Erbschaftsteuer-Jahresbeträge dem einmaligen Steuerbetrag für den Kapitalwert der Rente gleichsteht. Die jährliche Versteuerung bedeutet hier lediglich einen Zahlungs-(Zins-) Vorteil.
- (2) Bei Leibrenten kann es anders sein. Wird nach dem Kapitalwert besteuert, ist für die Höhe der Steuer die mittlere Lebenserwartung maßgebend. Wird nach dem Jahreswert besteuert, wird die Steuer nach der tatsächlichen Lebensdauer erhoben. Lebt jemand sehr lange, hat er (erbschaftsteuerlich) Pech gehabt.
- (3) Stirbt der Berechtigte innerhalb der Berichtigungsfrist des § 14 Abs. 2 BewG, ist auf Antrag der Erben eine Berichtigung der Steuerfestsetzung nach der tatsächlichen Bereicherung des Erwerbers durchzuführen. Auch die Jahressteuer ist hier nur entsprechend der tatsächlichen Lebensdauer zu zahlen.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

- (4) Ein Vorteil kann sich bei der Jahresbesteuerung daraus ergeben, dass die Zahlungspflicht erst einsetzt, nachdem die dem Erwerber zustehenden Freibeträge verbraucht sind. Stirbt der Berechtigte vor Verbrauch des Freibetrags, fällt keine Steuer an.
- (5) Der – in vielen Fällen wohl entscheidende – Vorteil der Besteuerung nach dem Jahreswert liegt bei der Einkommensteuer. Die jährlichen Steuerbeträge können unter bestimmten Voraussetzungen nämlich als Sonderausgaben (dauernde Lasten, § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) abzugsfähig sein, soweit sie vom Übernehmer für den Übergeber übernommen werden.

## V. Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG)

### 1. Zweck

- (1) Geht dasselbe Vermögen innerhalb kurzer Zeit mehrfach auf Personen des engsten Familienkreises über, so kann es zu einer ungerechtfertigten hohen Erbschaftsteuerbelastung kommen. § 27 ErbStG mindert diese Belastung dadurch, dass bei dem jeweils 2. Vermögensübergang die hierauf entfallende Steuer ermäßigt wird. Die Höhe der Ermäßigung ist danach gestaffelt, wie viel Zeit zwischen dem Letzterwerb und dem Vorerwerb liegt. Je kürzer der Zeitabstand, umso höher die Ermäßigung.
- (2) Lesen Sie bitte nun in aller Ruhe § 27 ErbStG ganz. Hilfreich sind auch R E 27 ErbStR und die Beispiele in H E 27 ErbStH.

### 2. Voraussetzungen

#### a) Erwerb von Todes wegen (10-Jahres-Zeitraum)

- (1) § 27 Abs. 1 ErbStG beschränkt die Anwendbarkeit der Steuerermäßigung auf die Fälle, in denen das Vermögen beim Letzterwerb von Todes wegen anfällt. Der Vorerwerb kann auch eine Schenkung sein („erwerben“).
- (2) Der Vorerwerb darf nicht länger als zehn Jahre vor dem Letzterwerb liegen.

#### b) Personenkreis

- (1) Sowohl der Vorerwerb als auch der Letzterwerb muss zwischen Personen der Steuerklasse I erfolgt sein. Nicht also erforderlich ist, dass der Letzterwerber im Verhältnis z. B. zum Schenker des ersten Steuerfalls unter Steuerklasse I fällt.
- (2) Liegen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 ErbStG vor (Berliner Testament mit Bindung des überlebenden Ehegatten) so kann der letzte Erwerber, der vom überlebenden Ehegatten erwirbt, auch im Rahmen des § 27 ErbStG als Erbe des erstverstorbenen Ehegatten angesehen werden, wenn das für ihn steuerlich günstig ist.

#### c) Übergang desselben Vermögens

- (1) Die Vergünstigung des § 27 ErbStG wird nur gewährt, wenn dasselbe Vermögen (Nämlichkeitsnachweis) erneut übergegangen ist.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

- (2) Surrogate erfüllen diese Voraussetzung, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als mit dem ursprünglich zugewendeten Vermögen noch identisch betrachtet werden können (wirtschaftliche Identität): an die Stelle eines vom ersten Erwerber verkauften Grundstücks tritt der Verkaufserlös.
- (3) Für § 27 ErbStG ist es egal, ob dem Letzterwerber die ganze Vermögenssubstanz, ein Teil davon, oder ein Nutzungsrecht daran anfällt; denn auch ein Nießbrauch z. B. ist (wirtschaftlich betrachtet) ein Teil des damit belasteten Vermögens.

### 3. Berechnung der Steuerermäßigung

#### a) Überblick

- (1) Ist der Letzterwerb vollständig begünstigt, ist der Ermäßigungsbetrag nach Ermittlung der Steuer für den Letzterwerb unmittelbar aus § 27 Abs. 1 ErbStG ablesbar. Eine Verhältnisrechnung nach § 27 Abs. 2 ErbStG ist nicht durchzuführen. Der Höchstbetrag nach § 27 Abs. 3 ErbStG verhindert eine ungerechtfertigt hohe Ermäßigung.
- (2) Ist der Letzterwerb nur teilweise begünstigt, ist zunächst eine Verhältnisrechnung nach § 27 Abs. 2 ErbStG zur Ermittlung des Ausgangsbetrages durchzuführen, auf den dann der Ermäßigungssatz nach § 27 Abs. 1 ErbStG anzuwenden ist. Der Höchstbetrag nach § 27 Abs. 3 ErbStG ist auch hier zu beachten.
- (3) Die Ermäßigung nach § 27 ErbStG kann auch bei einer Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG zu berücksichtigen sein. Es bleibt dann auch im Rahmen des § 14 ErbStG dabei, dass für jeden einzelnen Erwerb das Ausmaß der Steuerermäßigung gemäß § 27 ErbStG zu bestimmen ist, da trotz § 14 ErbStG die einzelnen Erwerbe selbständiger Erwerbe bleiben.

#### b) Begrenzung der Ermäßigung

§ 27 Abs. 3 ErbStG begrenzt die Ermäßigung der Steuer für das begünstigte Vermögen auf den Betrag, der sich bei Anwendung der in § 27 Abs. 1 ErbStG genannten Hundertsätze auf die Steuer ergibt, die der Vorerwerber für das begünstigte Vermögen tatsächlich entrichtet hat. Höchstens die Steuer des Vorerwerbers ist insoweit also Ausgangsbetrag für die Ermäßigung. Aufgrund dieser Regelung nehmen z. B. Wertsteigerungen desselben Vermögens nicht an der Vergünstigung des § 27 ErbStG teil.

#### Beispiel:

Vater V schenkt Kind K am 1.10.01 Vermögen (Wert der Bereicherung 445.000 €). Am 01.05.02 stirbt K und dasselbe Vermögen geht auf E, das Kind des K, über (Wert der Bereicherung 545.000 €). Erbschaftsteuer am 01.10.01: 445.000 €  $\cdot$  7 % = 31.150 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 545.000 €  $\cdot$  7 % = 38.150 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 400.000 €  $\cdot$  7 % = 28.000 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 38.150 €  $\cdot$  70 % = 26.705 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 28.000 €  $\cdot$  70 % = 19.600 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 26.705 €  $\cdot$  70 % = 18.693 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 19.600 €  $\cdot$  70 % = 13.720 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 18.693 €  $\cdot$  70 % = 13.085 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 13.720 €  $\cdot$  70 % = 9.604 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 13.085 €  $\cdot$  70 % = 9.159 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 9.604 €  $\cdot$  70 % = 6.723 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 9.159 €  $\cdot$  70 % = 6.411 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 6.723 €  $\cdot$  70 % = 4.706 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 6.411 €  $\cdot$  70 % = 4.488 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 4.706 €  $\cdot$  70 % = 3.294 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 4.488 €  $\cdot$  70 % = 3.142 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 3.294 €  $\cdot$  70 % = 2.306 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 3.142 €  $\cdot$  70 % = 2.200 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 2.306 €  $\cdot$  70 % = 1.614 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 2.200 €  $\cdot$  70 % = 1.540 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 1.614 €  $\cdot$  70 % = 1.130 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 1.540 €  $\cdot$  70 % = 1.078 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 1.130 €  $\cdot$  70 % = 791 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 1.078 €  $\cdot$  70 % = 755 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 791 €  $\cdot$  70 % = 554 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 755 €  $\cdot$  70 % = 529 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 554 €  $\cdot$  70 % = 388 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 529 €  $\cdot$  70 % = 370 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 388 €  $\cdot$  70 % = 272 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 370 €  $\cdot$  70 % = 259 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 272 €  $\cdot$  70 % = 190 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 259 €  $\cdot$  70 % = 181 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 190 €  $\cdot$  70 % = 133 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 181 €  $\cdot$  70 % = 127 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 133 €  $\cdot$  70 % = 93 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 127 €  $\cdot$  70 % = 89 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 93 €  $\cdot$  70 % = 65 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 89 €  $\cdot$  70 % = 62 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 65 €  $\cdot$  70 % = 46 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 62 €  $\cdot$  70 % = 43 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 46 €  $\cdot$  70 % = 32 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 43 €  $\cdot$  70 % = 30 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 32 €  $\cdot$  70 % = 22 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 30 €  $\cdot$  70 % = 21 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 22 €  $\cdot$  70 % = 15 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 21 €  $\cdot$  70 % = 15 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 15 €  $\cdot$  70 % = 10 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 15 €  $\cdot$  70 % = 10 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 10 €  $\cdot$  70 % = 7 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 10 €  $\cdot$  70 % = 7 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 7 €  $\cdot$  70 % = 5 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 7 €  $\cdot$  70 % = 5 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 5 €  $\cdot$  70 % = 3 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 5 €  $\cdot$  70 % = 3 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 3 €  $\cdot$  70 % = 2 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 3 €  $\cdot$  70 % = 2 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 2 €  $\cdot$  70 % = 1 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 2 €  $\cdot$  70 % = 1 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 1 €  $\cdot$  70 % = 0,70 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 1 €  $\cdot$  70 % = 0,70 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,70 €  $\cdot$  70 % = 0,49 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,70 €  $\cdot$  70 % = 0,49 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,49 €  $\cdot$  70 % = 0,34 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,49 €  $\cdot$  70 % = 0,34 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,34 €  $\cdot$  70 % = 0,24 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,34 €  $\cdot$  70 % = 0,24 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,24 €  $\cdot$  70 % = 0,17 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,24 €  $\cdot$  70 % = 0,17 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,17 €  $\cdot$  70 % = 0,12 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,17 €  $\cdot$  70 % = 0,12 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,12 €  $\cdot$  70 % = 0,08 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,12 €  $\cdot$  70 % = 0,08 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,08 €  $\cdot$  70 % = 0,06 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,08 €  $\cdot$  70 % = 0,06 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,06 €  $\cdot$  70 % = 0,04 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,06 €  $\cdot$  70 % = 0,04 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,04 €  $\cdot$  70 % = 0,03 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,04 €  $\cdot$  70 % = 0,03 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,03 €  $\cdot$  70 % = 0,02 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,03 €  $\cdot$  70 % = 0,02 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,02 €  $\cdot$  70 % = 0,01 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,02 €  $\cdot$  70 % = 0,01 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,01 €  $\cdot$  70 % = 0,007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,01 €  $\cdot$  70 % = 0,007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,007 €  $\cdot$  70 % = 0,005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,007 €  $\cdot$  70 % = 0,005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,005 €  $\cdot$  70 % = 0,003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,005 €  $\cdot$  70 % = 0,003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,003 €  $\cdot$  70 % = 0,002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,003 €  $\cdot$  70 % = 0,002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,002 €  $\cdot$  70 % = 0,001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,002 €  $\cdot$  70 % = 0,001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,001 €  $\cdot$  70 % = 0,0007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,001 €  $\cdot$  70 % = 0,0007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0007 €  $\cdot$  70 % = 0,0005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0007 €  $\cdot$  70 % = 0,0005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0005 €  $\cdot$  70 % = 0,0003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0005 €  $\cdot$  70 % = 0,0003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0003 €  $\cdot$  70 % = 0,0002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0003 €  $\cdot$  70 % = 0,0002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0002 €  $\cdot$  70 % = 0,0001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0002 €  $\cdot$  70 % = 0,0001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0001 €  $\cdot$  70 % = 0,00007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0001 €  $\cdot$  70 % = 0,00007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00007 €  $\cdot$  70 % = 0,00005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00007 €  $\cdot$  70 % = 0,00005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00005 €  $\cdot$  70 % = 0,00003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00005 €  $\cdot$  70 % = 0,00003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00003 €  $\cdot$  70 % = 0,00002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00003 €  $\cdot$  70 % = 0,00002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00002 €  $\cdot$  70 % = 0,00001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00002 €  $\cdot$  70 % = 0,00001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00001 €  $\cdot$  70 % = 0,000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00001 €  $\cdot$  70 % = 0,000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000007 €  $\cdot$  70 % = 0,000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000007 €  $\cdot$  70 % = 0,000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000005 €  $\cdot$  70 % = 0,000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000005 €  $\cdot$  70 % = 0,000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000003 €  $\cdot$  70 % = 0,000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000003 €  $\cdot$  70 % = 0,000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000002 €  $\cdot$  70 % = 0,000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000002 €  $\cdot$  70 % = 0,000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000001 €  $\cdot$  70 % = 0,0000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000001 €  $\cdot$  70 % = 0,0000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000007 €  $\cdot$  70 % = 0,0000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000007 €  $\cdot$  70 % = 0,0000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000005 €  $\cdot$  70 % = 0,0000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000005 €  $\cdot$  70 % = 0,0000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000003 €  $\cdot$  70 % = 0,0000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000003 €  $\cdot$  70 % = 0,0000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000002 €  $\cdot$  70 % = 0,0000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000002 €  $\cdot$  70 % = 0,0000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000001 €  $\cdot$  70 % = 0,00000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000001 €  $\cdot$  70 % = 0,00000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000007 €  $\cdot$  70 % = 0,00000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000007 €  $\cdot$  70 % = 0,00000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000005 €  $\cdot$  70 % = 0,00000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000005 €  $\cdot$  70 % = 0,00000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000003 €  $\cdot$  70 % = 0,00000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000003 €  $\cdot$  70 % = 0,00000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000002 €  $\cdot$  70 % = 0,00000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000002 €  $\cdot$  70 % = 0,00000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000001 €  $\cdot$  70 % = 0,000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000001 €  $\cdot$  70 % = 0,000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,000000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,000000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,000000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,0000000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,0000000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,0000000000000001 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000000007 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000000000007 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000000005 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000000000005 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000000003 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000000000003 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000000002 €. Erbschaftsteuer am 01.10.02: 0,00000000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,00000000000000001 €. Erbschaftsteuer am 01.05.02: 0,00000000000000002 €  $\cdot$  70 % = 0,00

ErbSt  
 Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Lösung:

Erbschaftsteuer am 01.05.02: 545.000 € ./. 400.000 € = 145.000 €. Erbschaftsteuer 11 % = 15.950 €. Ermäßigungsbeitrag nach § 27 Abs. 1 grds. 50 % von 15.950 €, aber aufgrund der Begrenzung nach Absatz 3 maximal 50% von 3.150 € = 1.575 €. Von E sind zu zahlen somit 15.950 € ./. 1.575 € = 14.375 €.

*c) Vermögensübergang mit zusätzlichem Vermögen*

Lesen Sie bitte zunächst § 27 Abs. 2 ErbStG und schauen sich sodann das nachfolgende Beispiel an:

Beispiel:

V ist am 30.07.09 verstorben. Sein Nachlass umfasst ein Mietwohngrundstück mit einem gemeinen Wert = Steuerwert von 500.000 €. Dieses Mietwohngrundstück hatte V von seiner Mutter am 20.03.05 geschenkt bekommen (Steuerwert 03 400.000 €). Schenkungsteuer ist von V in Höhe von 21.450 € entrichtet worden. Der Steuerwert der übrigen Nachlassgegenstände beträgt insgesamt 750.000 €; Nachlassverbindlichkeiten sind von 15.000 € (ohne Beerdigung) vorhanden. V hat in seinem Testament seinen 30-jährigen Sohn S als Alleinerben eingesetzt.

Lösung:

Für S liegt ein Erwerb von Todes wegen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Nach §§ 10, 12 ErbStG ergibt sich folgender steuerpflichtige Erwerb:

Grundstück	500.000 €
Verschonungsabschlag § 13d ErbStG; 10 %	./. 50.000 €
übriger Nachlass	<u>750.000 €</u>
Summe	1.200.000 €
Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 5 ErbStG) (15.000 € + Beerdigung 15.000 €)	./. <u>30.000 €</u>
Bereicherung insgesamt	1.170.000 €
Freibetrag	./. <u>400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	770.000 €
Erbschaftsteuer 19 %	146.300 €

Beachte also:

- (1) Erwerb von Todes wegen,
- (2) Vorerwerb nicht länger als zehn Jahre,
- (3) mehrfacher Erwerb desselben Vermögens von Personen derselben Steuerklasse,
- (4) Erbschaftsteuer vor Vorerwerb war zu erheben (= 21.450 €).

Berechnung der Ermäßigung nach § 27 ErbStG im Beispiel:

Ersterwerb: 20.03.05 – Zweiterwerb: 30.08.09 = mehr als 4, weniger als 5 Jahre, d. h. Ermäßigung beträgt nach § 27 Abs. 1 ErbStG 30 %.

## ErbSt Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Die Ermäßigung ist nach § 27 Abs. 2 ErbStG wie folgt zu ermitteln:

Steuerpflichtiger Erwerb vor Freibetrag 1.180.300 € (nach Beispiel in H 27 ErbStH wohl ohne Pauschbetrag gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG), davon nach § 27 ErbStG begünstigter Erwerb 450.000 €. Verhältnis zum Gesamterwerb:  $450.000 \text{ €} / 1.180.300 \text{ €} \times 146.300 \text{ €} = 55.778 \text{ €}$ . Ermäßigung 30 % = 16.733 €.

Ermäßigung darf Erbschaftsteuer des Vorerwerbers nicht übersteigen, also max. 30 % von 21.450 € = 6.435 €.

Die Erbschaftsteuer beträgt also (146.300 € ./ 6.435 €) 139.865 €.

### VI. Doppelbesteuerungsabkommen

Ist im Falle des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (unbeschränkte Steuerpflicht) ein Teil des Vermögens der inländischen Besteuerung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommen entzogen, so ist nach § 19 Abs. 2 ErbStG die Steuer nach dem Steuersatz zu erheben, der für den ganzen Erwerb gelten würde (Progressionsvorbehalt). Erbschaftsteuer-DBA bestehen allerdings nur mit sehr wenigen Staaten (derzeit: Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweiz und USA).

### F. Testfragen

Frage 1:

Wie viele Steuerklassen kennt die Erbschaftsteuer?

Antwort:

Drei (§ 15 ErbStG).

Frage 2:

Gilt der Versorgungs-Freibetrag nach § 17 ErbStG auch bei Schenkungen?

Antwort:

Nein, nur im Todesfall.

Frage 3:

Wird das Betriebsvermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer bevorzugt besteuert?

Antwort:

Ja, es gibt folgende Vergünstigungen:

- (1) Verschonungsregelungen gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG, d. h. grundsätzlich wird vom Betriebsvermögenswert nach Abzug des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens – unter den weiteren Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 und § 13b ErbStG – ein Verschonungsabschlag i. H. v. 85 % gewährt. Nur 15 % unterliegen der Erbschaftsteuer. Alternativ kann auch – unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 10 ErbStG – ein Verschonungsabschlag i. H. v. 100 % gewährt werden.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

- (2) Diese Begünstigungen gelten nur für Erwerbe bis 26 Mio. €. Danach werden entweder die Verschonungsabschläge linear bis zu Erwerben von 90 Mio. € abgeschmolzen (§ 13c ErbStG) oder es kommt ein Erlass in Frage, wenn die Steuer nicht tragbar ist (Näheres § 28a ErbStG).
- (3) Die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG kann darüber hinaus bis zu sieben Jahre gestundet werden (§ 28 Abs. 1 ErbStG).
- (4) Betriebsvermögen wird nach § 19a ErbStG bei Personen der Steuerklassen II und III nur begrenzt, nämlich stets nach Steuerklasse I besteuert.

Frage 4:

Was ist bei Inanspruchnahme der §§ 13a, 19a ErbStG zu beachten?

Antwort:

- (1) Die im Besteuerungszeitpunkt maßgebliche Lohnsumme darf innerhalb von fünf (bzw. sieben) Jahren insgesamt nicht unter 400 % (bzw. 700 %) dieser Ausgangslohnsumme sinken (§ 13a Abs. 3 bzw. Abs. 10 ErbStG). Dies gilt für Betriebe mit mehr als 15 Beschäftigten. Betriebe bis zu 5 Beschäftigte müssen die Lohnsummenregelung nicht beachten. Für Betriebe zwischen 6 und 15 Beschäftigten bestehen geminderte Mindestlohnsummengrenzen.
- (2) Das begünstigte Vermögen muss mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen mindestens fünf Jahre (bzw. sieben Jahre) nach dem Erbfall oder der Schenkung beim Erwerber bleiben. Auch dürfen nur in begrenztem Umfang Entnahmen erfolgen. Auch Umwandlungen innerhalb der Frist können schädlich sein. Siehe § 13a Abs. 6 ErbStG.

Frage 5:

Gibt es Grundstücksschenkungen an den Ehegatten oder Lebenspartner, die steuerfrei sind?

Antwort:

Ja. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG ist die Schenkung eines selbstgenutzten Familienwohnheims an den Ehegatten oder Lebenspartner steuerfrei. Gleiches gilt für die Befreiung von Schulden im Zusammenhang mit einer selbstgenutzten Wohnung.

Für den Erbfall ist § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG zu beachten. Hier gilt grundsätzlich eine Fortführung der Selbstnutzung für mindestens zehn Jahre.

## G. Aufgaben und Lösungen

Fall 1

M schenkt seiner Haushälterin H 20.000 € (Erbschaftsteuer = 2.516 €). Sechs Jahre später heiratet er sie. Hochzeitsgeschenk ist ein Einfamilienhaus mit einem Steuerwert von 620.000 €.

Folgen?

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Lösung (Problem: Frühere Erwerbe, § 14 ErbStG)

Um Umgehungen der ErbStG zu vermeiden, werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vorteile addiert. Dabei gilt nach § 14 ErbStG folgende Regel:

- Wert Schenkung jetzt  
+ Wert Schenkung früher (nach Wert von früher)  
= Schenkung: darauf Erbschaftsteuer jetzt  
./. Erbschaftsteuer auf frühere Erwerbe, wenn früher Erbschaftsteuer angefallen wäre unter Berücksichtigung jetziger Verhältnisse (Freibetrag, max. Abzug des damals verbrauchten Freibetrags).

Lesen Sie bitte jetzt § 14 Abs. 1 ErbStG.

Also:

Erbschaftsteuer früher:	2.516 €	
Erbschaftsteuer jetzt:	620.000 €	(§ 12 Abs. 3 ErbStG)
	+ <u>20.000 €</u>	
	640.000 €	
	<u>./. 500.000 €</u>	(Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)
	140.000 €	Davon 11 % = 15.400 €

Fiktive Steuer 09 auf Vorerwerb 03:

Barschenkung 03	20.000 €
./. persönlicher FB 09, 500.000 €, max. in 03	
verbrauchter FB aus Stkl. III	<u>./. 5.200 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	14.800 €
Steuersatz 09: 7 %	1.036 €

Da für den früheren Erwerb nach heutiger Rechtslage und heutigen persönlichen Verhältnissen (unter max. Ansatz des verbrauchten persönlichen FB) nur eine geringere fiktive Erbschaftsteuer als die damalige tatsächlich erhobene Erbschaftsteuer angefallen wäre, ist die ursprünglich tatsächlich gezahlte Erbschaftsteuer von 2.516 € anrechenbar (Meistbegünstigung); => 12.884 €.

Durch die Anrechnung darf die festzusetzende Steuer, die Steuer für den alleinigen (letzten) Erwerb ohne Zusammenrechnung mit den früheren Erwerben, nicht unterschritten werden; § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG.

Steuer 09 ohne Zusammenrechnung: 620.000 € ./. FB 500.000 € = 120.000 €; 11 % => 13.200 €.

Ergebnis: Es ist die Mindeststeuer von 13.200 € festzusetzen.

Fall 2

- (1) V schenkt Sohn S in 01, 05, 09 und 12 je 400.000 €.  
Folge?
- (2) V schenkt Tochter T in 01 500.000 € und in 06 60.000 €. V übernimmt für beide Schenkungen die Steuer.  
Folge?

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Lösung (Problem: Frühere Erwerbe, § 14 ErbStG)

I. Zusammenrechnung außerhalb des 10-Jahres-Zeitraums

1. Berechnung

- (1) Erbschaftsteuer 01:  $400.000 \text{ €} \cdot 0\% = 0 \text{ €}$ . 400.000 € Freibetrag = 0 €.
- (2) Erbschaftsteuer 05:  $800.000 \text{ €} \cdot 15\% = 120.000 \text{ €}$ . 400.000 € Freibetrag = 400.000 €. 15 % = 60.000 €.
- (3) Erbschaftsteuer 09:  $1.200.000 \text{ €} \cdot 19\% = 228.000 \text{ €}$ . 400.000 € Freibetrag = 800.000 €. 19 % = 152.000 €  $\cdot 0,6 = 91.200 \text{ €}$ .  
60.000 € = 92.000 €.
- (4) Erbschaftsteuer 12 (außerhalb der zehn Jahre bezogen auf 01):  $1.200.000 \text{ €} \cdot 19\% = 228.000 \text{ €}$  (05, 09, 12)  $\cdot 0,6 = 136.800 \text{ €}$ . Minus Erbschaftsteuer 05/09:  $120.000 \text{ €} \cdot 0,6 = 72.000 \text{ €}$ .  
800.000 €  $\cdot 19\% = 152.000 \text{ €}$ . 400.000 € Freibetrag + 400.000 € (= wiederauflebender Freibetrag gemäß R E 14.1 und H E 14.1 (4) ErbStH). 19 % von 800.000 € = fiktive Steuer 152.000 € (= tatsächliche Steuer für Vorerwerbe 05 + 09). Also:  $152.000 \text{ €} \cdot 0,6 = 91.200 \text{ €}$ .
- (5) Steuer insgesamt:  $60.000 \text{ €} + 92.000 \text{ €} + 0 \text{ €} = 152.000 \text{ €}$ .

2. Fazit

Erstreckt sich die Kette der Schenkungen über zehn Jahre hinaus (wobei die äußeren Kettenglieder mit mittleren in einem Zehn-Jahres-Zeitraum verbunden sind), so müssen bei der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG die Schenkungen, die im Verhältnis zur letzten mehr als zehn Jahre zurückliegen, außer Betracht bleiben. Die Summe der Vorerwerbe muss also neu berechnet werden.

II. Zusammenrechnung bei Übernahme Steuer

1. Steuer 01

- (1)  $500.000 \text{ €} \cdot 11\% = 55.000 \text{ €}$  Erwerb + die daraus zu errechnende Steuer gemäß § 10 Abs. 2 ErbStG  $10.450 \text{ €}$  ( $500.000 \text{ €} \cdot 11\% = 55.000 \text{ €}$ , 11 %) = 511.000 € = früherer Wert gemäß § 14 ErbStG.
- (2)  $511.000 \text{ €} \cdot 11\% = 56.210 \text{ €}$ . 400.000 € Freibetrag = 111.000 € steuerpflichtiger Erwerb. 11 % = 12.210 € Erbschaftsteuer.

2. Steuer 06

- (1)  $60.000 \text{ €} \cdot 11\% = 6.600 \text{ €}$  Erwerb +  $511.000 \text{ €}$  früherer Erwerb = 571.000 €. Minus 400.000 € Freibetrag = 171.000 €, 11 % = 18.810 €. Minus 12.210 € (Steuer für 1. Schenkung in 01) = 6.600 €.
- (2) Damit Erwerb  $60.000 \text{ €} + 6.600 \text{ €} = 66.600 \text{ €}$ .
- (3)  $66.600 \text{ €} + 511.000 \text{ €} = 577.600 \text{ €}$ . Minus 400.000 € Freibetrag = 177.600 € Gesamterwerb einschließlich Steuer, 11 % = 19.536 €. Minus 12.210 € = 7.326 € Erbschaftsteuer.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Fall 3

- (1) M hat einen eigenen „Kindergarten“: Er will seinem Pflegekind etwas schenken und weiß nicht, welche Steuerklasse gilt. Ferner hat er noch ein Adoptivkind, dem er auch etwas schenken will. Welche Steuerklasse? Was ist mit dem Enkelkind? Schließlich will er noch seinem unehelichen leiblichen Kind etwas schenken. Und dann sind da noch ein Geschwisterkind und ein Schwiegerkind.
- (2) Die Eheleute M und F haben sich gegenseitig zu Erben eingesetzt und festgelegt, dass nach dem Tod des zuletzt Sterbenden ihr gesamtes Vermögen auf die Schwester des M, S, übergeht. M stirbt in 02 und F in 05. Der Nachlass von F ist 180.000 €. 90.000 € davon stammen von M. Folge für S?

Lösung (Problem: Steuerklassen, § 15 ErbStG)

I. Kinder

- (1) Pflegekind = Klasse III (kein Kind gemäß Klasse I).
- (2) Adoptivkind = Klasse I.
- (3) Enkelkind = Klasse I.
- (4) Uneheliches Kind = Klasse I.
- (5) Geschwisterkind (= Nefte, Nichte) = Klasse II.
- (6) Schwiegerkind (= der eine Ehegatte im Verhältnis zu den Eltern des anderen Ehegatten) = Klasse II.

II. Berliner Testament

- (1) Gemäß § 15 Abs. 3 ErbStG ist der Nachlass (wie bei Vor- und Nacherbschaft, § 6 Abs. 2 S. 3-5 ErbStG) nach seiner Herkunft zu trennen: Steuerklasse II (Geschwister) für die 90.000 € von M, Steuerklasse III für die anderen 90.000 € (vgl. § 15 Abs. 1 ErbStG).
- (2) Also (bezogen auf M): 90.000 € ./.. 20.000 € Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG) = 70.000 €.
- (3) Und (bezogen auf F): 90.000 € ./.. 0 € Freibetrag = 90.000 €. Denn: es kann nur ein Freibetrag gewährt werden, und der ist bereits vollständig verbraucht (vgl. § 6 Abs. 2 S. 4 ErbStG).
- (4) Steuersatz (gemäß § 6 Abs. 2 S. 5 ErbStG) nach dem Gesamterwerb, also 160.000 €. D. h. 20 % von 70.000 € = 14.000 €. Und 20 % von 90.000 € = 18.000 €.
- (5) S zahlt also: 14.000 € + 18.000 € = 32.000 €.

Fall 4

Max will seinem Enkel Carlo nichtsahnend 280.000 € schenken. Carlo ahnt Böses und bittet Max flehentlich ihm nicht 280.000 €, sondern besser nur 275.000 € zu schenken, da er ansonsten einen ungünstigeren Steuertarif unterliege.

## ErbSt Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Lösung (Problem: Härteausgleich, § 19 Abs. 3 ErbStG)

### I. Grund

Zur Vermeidung von Härten, die beim Überschreiten der Wertgrenzen in § 19 Abs. 1 ErbStG vorkommen, sieht § 19 Abs. 3 ErbStG einen Ausgleich vor.

### II. Prüfungsablauf

Folgendes Schema ist anzuwenden:

(1) Ermittlung steuerpflichtiger Erwerb: 280.000 € ./. 200.000 € Freibetrag =	80.000 €
(2) Ermittlung Steuer (§ 19 Abs. 1 ErbStG): 11 % =	8.800 €
(3) Ermittlung letztvorhergehende Grenze =	75.000 €
(4) Ermittlung Steuer darauf = 7 % =	5.250 €
(5) Ermittlung Differenz (2) zu (4) =	3.550 €
(6) Ermittlung des die Wertgrenze übersteigenden Betrages =	5.000 €
(7) Ermittlung Bruchteil des die Wertgrenze übersteigenden Betrages nach § 19 Abs. 3 ErbStG =	2.500 €
(8) § 19 Abs. 3 ErbStG nur anwendbar, wenn (7) kleiner als (5). Liegt vor.	
(9) (4) + (7) = Steuer nach § 19 ErbStG	7.750 €

Lösung nach vereinfachter Berechnung:

75.000 € x 7 %	5.250 €
(80.000 € ./. 75.000 € =) 5.000 € x ½	+ <u>2.500 €</u>
ErbSt nach § 19 Abs. 3 ErbStG	7.750 €

### Fall 5

Der kinderlose, unverheiratete Onkel O überträgt seinem Neffen NE im Wege der vorweggenommenen Erbfolge einen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigten Mitunternehmeranteil an der X-GmbH & Co. KG (gemeiner Wert gemäß § 199 ff. BewG: 3 Mio. €, davon begünstigt 2,5 Mio. €) sowie Grundbesitz im Steuerwert von 500.000 € und Kapitalvermögen von 0,5 Mio. €. NE beantragt die Regelverschönerung, da die Brutto-Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG über 20 % liegt.

Lösung (Problem: Tarifbegrenzung, § 19a ErbStG)

Geht begünstigtes Vermögen i. S. des § 13b Abs. 2 ErbStG an Personen der Steuerklasse II oder III über, so ist der steuerpflichtige Teil dieses Vermögen nach § 19a ErbStG stets nach der Steuerklasse I zu besteuern. NE fällt in die Steuerklasse II. Um die Progression in der ungünstigen Steuerklasse II sicherzustellen, gibt § 19a ErbStG hier folgenden Rechnungsweg vor:

ErbSt  
 Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Begünstigungsfähiges Vermögen	3.000.000 €	
abzgl. nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	./.. 500.000 €	500.000 €
begünstigtes Vermögen	2.500.000 €	
Regelverschonung § 13a Abs. 1 ErbStG	./.. 2.125.000 €	
verbleiben	375.000 €	
gleitenden Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG (375.000 € ./.. 150.000 € = 225.000 €; davon ½ => schädliche 112.500 €; diese kürzen den max. Abzugsbetrag von 150.000 €)	./.. 37.500 €	
verbleiben endgültig stpfl. Betriebsvermögen		337.500 €
Grundbesitz		500.000 €
Kapitalvermögen		<u>500.000 €</u>
Bereicherung		1.837.500 €
Freibetrag (II)		./.. 20.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)		1.817.500 €
Anwendung von § 19a Abs. 3 und 4 ErbStG:		
Steuer nach Steuerklasse II 30 %		545.250 €
davon begünstigtes Vermögen 337.500 € / 1.837.500 €	100.148 €	
Steuer nach Steuerklasse I 19 %		345.325 €
davon begünstigtes Vermögen 337.500 € / 1.837.500 €	./.. 63.427 €	
(= Entlastungsbetrag)		./.. 36.721 €
Erbschaftsteuer insgesamt		508.529 €

Der Entlastungsbetrag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn innerhalb der Behaltensfrist (hier fünf Jahre, da Regelverschonung) gegen die Behaltensregelungen des § 13a ErbStG verstoßen wird. Ebenso fällt dann der 85%ige Verschonungsabschlag und der gleitende Abzugsbetrag zeitanteilig fort, § 19a Abs. 5 ErbStG.

Fall 6

- (1) Max hinterlässt seinem Enkel Carlo nur im Ausland liegendes Vermögen (Wert 250.000 €). Carlo wurde schon im Ausland zur Kasse gebeten (Erbschaftsteuer 50.000 €). Fällt deutsche Erbschaftsteuer an?
- (2) Max hinterlässt Enkel Carlo Inlandsvermögen (Wert 300.000 €) und Auslandsvermögen (Wert 200.000 €). Ausländische Erbschaftsteuer = 19.000 €. Deutsche Erbschaftsteuer?
- (3) Max schenkt seinem Enkel Carlo Inlandsvermögen (Wert 200.000 €), Auslandsvermögen A 1 (Wert 75.000 €, Erbschaftsteuer 9.000 €) und Auslandsvermögen A 2 (Wert 25.000 €, Erbschaftsteuer 500 €). Deutsche Erbschaftsteuer?

ErbSt  
 Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

Lösung (Problem: Anrechnung ausländischer Steuer, § 21 ErbStG)

I. Fall 1 (nur Auslandsvermögen)

Deutsche Erbschaftsteuer: 250.000 € ./ 200.000 € Freibetrag (§ 15 Abs. 1, § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) = 50.000 €. 7 % = 3.500 €. Ausländische Erbschaftsteuer wird gemäß § 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG voll angerechnet. Deutsche Erbschaftsteuer = 0 €. Keine Erstattung.

II. Fall 2 (zum Teil Auslandsvermögen)

1. Formel

Damit eine hohe ausländische Erbschaftsteuer nicht auf die Besteuerung des inländischen Vermögens durchschlägt, ist die ausländische Erbschaftsteuer nur begrenzt anrechenbar. Gemäß § 21 Abs. 1 S. 2 ErbStG gilt:

$$\text{Anrechnungsbetrag} = \frac{\text{deutsche Erbschaftsteuer} \times \text{steuerpflichtiges Auslandsvermögen}}{\text{steuerpflichtiger Gesamterwerb}}$$

Die Freibeträge nach §§ 10, 17 ErbStG bleiben trotz „Steuerpflicht“ unberücksichtigt, um Verfälschungen zu vermeiden.

2. Deutsche Erbschaftsteuer

- (1) 500.000 € ./ 15.000 € ./ 200.000 € Freibetrag = 285.000 €. 11 % = 31.350 €.
- (2) Anrechenbar:  $31.350 \text{ €} \times \frac{200.000 \text{ €}}{500.000 \text{ €}} = 12.540 \text{ €}$
- (3) Also: 31.350 € ./ 12.540 € = deutsche Erbschaftsteuer 18.810 €.

III. Fall 3 (mehrere ausländische Staaten)

1. Grundsatz

Damit eine nicht mehr anrechenbare Steuer eines Staates mit hohen Steuersätzen auf den noch nicht ausgenutzten Höchstbetrag eines anderen Staates mit niedrigeren Steuersätzen nicht übertragen wird, regelt § 21 Abs. 1 S. 3 ErbStG, dass die Berechnungen pro Staat getrennt durchzuführen sind, wenn Auslandsvermögen in verschiedenen Staaten liegt.

2. Berechnung

- (1) 300.000 € ./ 200.000 € Freibetrag = 100.000 €. 11 % = 11.000 €
- (2) Davon entfallen auf A 1: 75.000 € / 300.000 € = 25 % = 2.750 €
- (3) Auf A 2: 25.000 € / 300.000 € = 8,333 % = 916 €
- (4) Auf A 1 + A 2 also 33,333 % = 3.666 €

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

- (5) Anrechenbar sind aber nicht 3.666 €, sondern nur 2.750 € und 500 € (tatsächlich gezahlt) = 3.250 €
- (6) Deutsche Erbschaftsteuer also: 11.000 € ./ 3.250 € = 7.750 €

Fall 7

- (1) Vater V hinterlässt seinem Sohn S (51 Jahre) eine Leibrente von monatlich 500 € und ein Grundstück (gemeiner Wert 400.000 €). S möchte möglichst wenig Steuern zahlen.
- (2) Max hinterlässt seiner Frau Eva, die kein eigenes Vermögen hat, als Alleinerbin 57.300 € in bar und eine jährliche Leibrente mit einem Kapitalwert von 942.700 €, die Eva nach dem Jahreswert (100.000 €) besteuern will. Eva möchte wissen, ab welchem Jahr sie mit einer Besteuerung rechnen muss.
- (3) Jens stirbt am 1.5.01. Sohn Peter (56 Jahre) erbt eine jährliche Leibrente von 60.000 €. Peter wählt die Jahreswertbesteuerung. Am 17.3.15 stellt er Antrag auf Ablösung zum nächsten 1.5.15. Folge?

Lösung (Problem: Renten, § 23 ErbStG)

I. Besteuerung nach dem Jahreswert (Fall 1)

1. Grundsätze

- (1) Gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 ErbStG kann S die Erbschaftsteuer statt vom Kapitalwert der Rente vom Jahreswert zahlen.
- (2) Gemäß § 23 Abs. 1 S. 2 ErbStG gilt aber dafür der Steuersatz für den Gesamterwerb.

2. Berechnung Steuersatz

- (1) Also: 400.000 € Grundstück. Plus Kapitalwert Rente: 6.000 € x 14,734 (BMF in Beck Erl 200 § 14/1, Stand: 1.1.2025) = 88.404 €. 400.000 € + 88.404 € ./ Beerdigungskosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) 15.000 € = 473.404 €. Minus 400.000 € Freibetrag (§ 15 Abs. 1, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) = 73.400 € (abgerundet) steuerpflichtiger Gesamterwerb.
- (2) Satz (§ 19 Abs. 1 ErbStG) 11 %.

3. Jahressteuer

Wenn S jetzt möglichst keine (oder wenig) Steuer zahlen will, muss er die Jahresversteuerung wählen: 11 % von 6.000 € = 660 € Erbschaftsteuer pro Jahr.

4. Aufzehrungsmethode

Diese Jahressteuer darf aber erst anfallen, wenn der Freibetrag von 400.000 € verbraucht ist: 400.000 € Wert des Grundstücks. D. h. S zahlt sofort 660 € pro Jahr.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

II. Besteuerung nach dem Jahreswert (Fall 2)

- (1) Liegt ein Zugewinnausgleichsanspruch vor, so muss für die Jahresversteuerung auch dieser erst einmal verbraucht sein.
- (2) Kapitalwert Rente: 942.700 €. Plus 57.300 € = 1.000.000 €. Minus Ausgleichsanspruch Witwe 500.000 € = 500.000 €. Plus (!) 766.300 € Freibeträge (§§ 10 Abs. 5 Nr. 3, 16, 17 ErbStG) = 1.266.300 €. Minus 57.300 € sonstiges Vermögen = 1.209.000 €. 12 Jahre (12 x 100.000 € = 1.200.000 €) zahlt Eva keine Steuer. Im 13. Jahr sind noch 9.000 € steuerfrei. Danach ist der Jahreswert voll zu versteuern.

III. Ablösung der Steuer (Fall 3)

- (1) Gemäß § 23 Abs. 2 ErbStG kann man die Jahressteuer mit ihrem Kapitalwert ablösen.
- (2) Der Antrag ist fristgerecht gestellt (spätestens 1.4.). Vgl. § 23 Abs. 2 S. 3 ErbStG.
- (3) Jahressteuer ist 15 % von 60.000 € = 9.000 €. Denn: Kapitalwert Rente bei Beginn (Alter Peter 56 Jahre) = 13,690 (BMF in Beck Erl 200 § 14/1, Stand: 1.1.2025) x 60.000 € = 821.400 €. Minus 15.000 € Beerdigungskosten § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG sowie 400.000 € Freibetrag § 16 ErbStG = 406.400 €, gerundet (§ 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG). Steuersatz (§ 19 Abs. 1 ErbStG) 15 %.
- (4) Peter ist am 1.5.15 70 Jahre. Ablösebetrag also: 9,858 (BMF in Beck Erl 200 § 14/1) x 60.000 € x 15 % = 88.722 €.

Fall 8

Volker Meier schenkt zu Weihnachten 01 seinem Sohn Sascha 450.000 €, seiner Frau Frieda 600.000 € und seinem anderen Sebastian 450.000 €. Seine Tochter Tessa bekommt nichts.

Am 1.4.02 wird Volker von einem schweren Schicksalsschlag getroffen: bei einem Fischessen im Rahmen der Familie sterben Sascha und Frieda an Fischvergiftung. Volker, Sebastian und Tessa überleben.

Am 1.4.02 gehen von Sascha außer denselben 450.000 €, die er von Volker hatte, noch eigene 100.000 € auf seinen Sohn Erik über. Von Frieda gehen außer denselben 600.000 €, die sie von Volker hatte, noch eigene 100.000 € an Tochter Tessa über.

Am 1.4.09 stirbt Sebastian anlässlich eines Gedenkessens an Frieda und Sascha an Alkoholvergiftung. Von Sebastian gehen dieselben 450.000 €, die er in 01 von Volker bekam und die er immer noch hat, auf seine Frau F über. Dazu 500.000 € aus eigenem Vermögen von Sebastian.

Folge?

Lösung (Problem: Mehrfacher Erwerb, § 27 ErbStG)

Die Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG) sind in den Zahlen bereits saldiert. Eine ausführliche Version – für den Fall, dass Sie nicht klar kommen – finden Sie oben unter C.

ErbSt  
Teil 4 Entstehung und Berechnung der Steuer

I. Fall 1 (Sascha)

1. Steuer 01

Erbschaftsteuer 01: 7 % von 50.000 € = 3.500 €

2. Steuer 02

(1) 11 % von 150.000 € = 16.500 €.

(2) Ermäßigung nach § 27 Abs. 2 ErbStG: 50 % von 16.500 € x 450.000 € / 550.000 € = 6.750 €.

(3) Begrenzung nach § 27 Abs. 3 ErbStG: 50 % von 3.500 € = 1.750 €.

(4) Erbschaftsteuer: 16.500 € ./ . 1.750 € = 14.750 €

II. Fall 2 (Frieda)

1. Steuer 01

11 % von 100.000 € = 11.000 €

2. Steuer 02

(1) 11 % von 300.000 € = 33.000 €.

(2) Ermäßigung: 50 % von 33.000 € x 600.000 € / 700.000 € = 14.142 €.

(3) Begrenzung: 50 % von 11.000 € = 5.500 €.

(4) Erbschaftsteuer: 33.000 € ./ . 5.500 € = 27.500 €

III. Fall 3 (Sebastian)

1. Steuer 01

7 % von 50.000 € = 3.500 €

2. Steuer 09

(1) 11 % von 194.000 € (950.000 € ./ . 500.000 € ./ . 256.000 €) = 21.340 €.

(2) Ermäßigung: 20 % von 21.340 € x 450.000 € / 950.000 € = 2.021 €.

(3) Begrenzung: 20 % von 3.500 € = 700 €.

(4) Erbschaftsteuer: 21.340 € ./ . 700 € = 20.640 €

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

## Teil 5 Klausuraufgaben

### A. Vorbemerkung

In diesem Teil werden in den Abschnitten B. bis F. fünf Aufgabenblöcke auf Examensniveau dargestellt. Jeder Block basiert auf einer Originalklausur, die im Steuerberaterexamen gestellt worden ist. Die sog. gemischte Klausur umfasst Aufgaben zum Verfahrensrecht, zur Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie zur Umsatzsteuer. In diesem Kapitel werden nur die ErbSt-Aufgaben aufgeführt, so dass die Bearbeitungszeit nur zusammen mit den jeweiligen Fällen in den Kapiteln AO und USt sechs Stunden beträgt.

### B. Kardinal-Fall

#### I. Aufgabe

##### 1. Sachverhalt

Am 14.10.09 verstirbt in Duisburg der dort seit seiner Geburt ansässige 65jährige ledige Steuerberater Dr. E. Er hat eine 30jährige Tochter T. Weitere Angehörige hat Dr. E nicht.

In einem ordentlichen und rechtsgültigen Testament hat er T als Erbin eingesetzt; die Erbeinsetzung hat er mit der Auflage verbunden, seiner langjährigen 60jährigen Haushälterin H 100.000 € aus dem Nachlass zu zahlen.

T hat die Erbschaft nicht ausgeschlagen; sie ist der Auflage im Testament nachgekommen und hat 100.000 € auf das Konto der H kurz nach dem Erbfall überwiesen.

E hinterlässt folgendes Vermögen:

- (1) 50%ige Anteile an der Steuerberatungs-GmbH Dr. E & Partner (Sitz in Duisburg). Der Steuerwert dieser Anteile beträgt am 14.10.09 800.000 € (ermittelt nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren § 199 ff. BewG). Der gemeine Wert der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens der GmbH beträgt 500.000 €. Darin enthalten sind u.a. Bankeinzahlungen, Geldforderungen und andere Forderungen i. H. v. 200.000 €, die in diesem Umfang seit mehr als zwei Jahren bestehen. Zudem hat die GmbH zum 14.10.09 Verbindlichkeiten von 290.000 €. Im Zusammenhang mit nachträglichen Anschaffungskosten bestehen für Dr. E noch Schulden für diese Beteiligung von 50.000 €.
- (2) Aktien deutscher Aktiengesellschaften mit Anschaffungskosten von 150.000 €; der Kurswert am 14.10.09 beträgt 360.000 €. Es handelt sich nicht um wesentliche Beteiligungen gemäß § 17 EStG.
- (3) Bargeld von 179.435 €.
- (4) vermietete Eigentumswohnung in Düsseldorf (Verkehrswert 380.000 €; Steuerwert § 189 BewG = 375.000 €). Das Grundstück ist belastet mit einem Darlehen zum 14.10.09 von 25.000 €.

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

- (5) Wohnungseinrichtung – insbesondere antike Möbel – in der Etagenwohnung in Düsseldorf im Wert von 330.000 €.
- (6) Wäsche und Kleidung des Dr. E im Wert von 45.000 €.
- (7) Briefmarkensammlung von 119.000 €.
- (8) Gemälde alter Meister von 112.000 €.
- (9) Ferienwohnung an der deutschen Nordseeküste, Verkehrswert lt. Gutachten 120.000 €, Steuerwert § 189 BewG 135.000 €. An dieser Ferienwohnung hat der Erblasser der Haushälterin ein lebenslanges testamentarisches Wohnrecht eingeräumt (Nutzungswert = jährlich 8.400 €). Das Wohnrecht wurde bei den beiden Wertermittlungen nicht berücksichtigt.
- (10) Mobiliar in der Ferienwohnung von 60.000 €.
- (11) Unbebautes Grundstück in Düsseldorf (Verkehrswert 50.000 €, Steuerwert § 179 BewG 42.000 €).

## 2. Aufgabe

Wie hoch ist Erbschaftsteuer für T und H? Soweit es mehrere Alternativen gibt, sind diese darzustellen. Alle erforderlichen Anträge gelten als gestellt.

Gehen Sie davon aus, dass im Jahr 09 der für dieses Kapitel gültige Rechtsstand gilt (siehe Vorbemerkung auf Seite 1).

## II. Lösung Kardinal-Fall

### 1. Steuerpflichtiger Erwerb der T

#### 1.1 Persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG)

Es liegt ein Erwerb von Todes wegen vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Für diesen Erwerb tritt die Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein, da der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG ist.

#### 1.2 Sachliche Steuerpflicht (§§ 3 ff. ErbStG)

Es liegt auch sachliche Steuerpflicht vor. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG handelt es sich um einen Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB) für die Tochter T. T ist Alleinerbin aufgrund einer testamentarischen Verfügung.

#### 1.3 Bewertungszeitpunkt (§ 11 ErbStG)

Der Nachlass des Erblassers ist auf den Zeitpunkt des Erbfalls zu bewerten (§§ 11, 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

1.4 Ermittlung des Werts des begünstigungsfähigen Vermögens

a) *Verwaltungsvermögen*

Nicht begünstigt ist der Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG)

Gemeiner Wert der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens ohne Finanzmittel 300.000 €

Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) 200.000 €

Abzüglich Verbindlichkeiten (verbleibende Verbindlichkeiten: 90.000 €) ./. 200.000 € 0 €

(Kein Freibetrag 15%, § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG)

Verwaltungsvermögen 300.000 €

Anteilige Verbindlichkeiten (§ 13b Abs. 6 S. 1 ErbStG);  
 Verhältnis nach § 13b Abs. 6 S. 2 ErbStG:  $300.000 / (800.000 + 100.000) \times 90.000$  € ./. 30.000 €

Nettowert des Verwaltungsvermögens 270.000 €

Freibetrag § 13b Abs. 7 ErbStG:  
 $10\% \times (800.000 € - 270.000 €)$  ./. 53.000 €

Schädliches Netto-Verwaltungsvermögen 217.000 €

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

*b) Begünstigtes Vermögen*

Beim GmbH-Anteil handelt es sich um begünstigungsfähiges Vermögen gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, sofern die Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG < 90 % liegt. Diese Quote beträgt: 500.000 € / 800.000 € = 62,5 %. Es liegt somit begünstigtes Vermögen vor.

GmbH-Anteil, § 12 Abs. 2 ErbStG, § 11 Abs. 2 BewG, § 199 Abs. 1 BewG 800.000 €

Schädliches Verwaltungsvermögen	./.	<u>217.000 €</u>
<u>Begünstigtes Vermögen</u>		<u>583.000 €</u>

Das begünstigte Vermögen beträgt weniger als 26 Mio. €, so dass § 13a Abs. 1 oder 10 ErbStG anzuwenden ist. Die Anwendung der Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG setzt allerdings eine Verwaltungsvermögensquote < 20 % voraus. Diese Quote beträgt 300.000 € / 800.000 € = 25 %. Die Optionsverschonung ist folglich ausgeschlossen.

Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG i. H. v. 85 %	./.	<u>495.550 €</u>
verbleiben		87.450 €
gleitender Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG	max. ./.	<u>87.450 €</u>
Ansatz begünstigtes Vermögen		0 €

*c) Wertansatz des begünstigungsfähigen Vermögens*

Schädliches Netto-Verwaltungsvermögen	217.000 €
Ansatz begünstigtes Vermögen	0 €
Ansatz begünstigungsfähiges Vermögen	217.000 €

1.5 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (§§ 10, 12 ErbStG)

GmbH-Anteil	217.000 €	
Aktien, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 1 BewG (Kein begünstigtes Vermögen gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG)	360.000 €	
Bargeld, § 12 Abs. 1 ErbStG	179.435 €	
vermietete Eigentumswohnung, § 12 Abs. 3 ErbStG, § 189 BewG	375.000 €	
Verschonungsabschlag § 13d ErbStG, 10 %	./.	<u>37.500 €</u>
verbleiben, Ansatz	337.500 €	
Ferienwohnung, § 12 Abs. 3 ErbStG, Gutachterwert gem. § 198 BewG	120.000 €	

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

unbebautes Grundstück, § 12 Abs. 3 ErbStG § 179 BewG		42.000 €
Übriges Vermögen, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 9 BewG		
Einrichtung (330.000 € + 60.000 €)	390.000 €	
Wäsche, Kleidung	<u>45.000 €</u>	
insgesamt	435.000 €	
Freibetrag (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG)	<u>./.</u> <u>41.000 €</u>	
verbleiben, Ansatz		394.000 €
Briefmarken, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 9 BewG	119.000 €	
Gemälde, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 9 BewG	<u>112.000 €</u>	
insgesamt	231.000 €	
Freibetrag (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG)	<u>./.</u> <u>12.000 €</u>	
verbleiben, Ansatz		<u>219.000 €</u>
Vermögensanfall (§ 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG)		1.868.935 €
Nachlassverbindlichkeiten		
§ 10 Abs. 5 Nr. 1 i. V. m. Abs. 6 S. 4 u. 5 ErbStG		
Schuld GmbH-Anteil 50.000 € x 217.000/800.000 €	13.563 €	
Darlehen ETW 25.000 € x 337.500 €/375.000 €	22.500 €	
§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG		
Geldvermächtnis H	100.000 €	
Wohnrecht H (Vermächtniswohnrecht) zu bewerten nach §§ 14, 16 BewG $120.000 € \div 18,6 = 6.451 €$ (nicht 8.400 €) x 13,791 (BMF in Beck Erl 200 § 14/1, Stand: 1.1.2025)	88.965 €	
§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	<u>15.000 €</u>	
Schulden insgesamt	<u>./.</u> <u>240.028 €</u>	
Bereicherung		1.628.907 €
Freibetrag (§§ 15, 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	<u>./.</u> <u>400.000 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)		1.228.900 €
Erbschaftsteuer gemäß § 19 ErbStG (Steuerklasse I) 19 %		233.491 €

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

## 2. Steuerpflichtiger Erwerb der H

### 2.1 Persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG)

Es liegt ein Erwerb von Todes wegen vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Für diesen Erwerb tritt die Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein, da der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG ist.

### 2.2 Sachliche Steuerpflicht (§§ 3 ff. ErbStG)

Es liegt auch sachliche Steuerpflicht vor. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG handelt es sich um einen Erwerb durch Vermächtnis zugunsten von H und zwar um ein Geldvermächtnis und um ein Vermächtniswohnrecht.

### 2.3 Bewertungszeitpunkt (§ 11 ErbStG)

Das Vermächtnis ist auf den Zeitpunkt des Erbfalls zu bewerten (§§ 11, 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

### 2.4 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (§§ 10, 12 ErbStG)

Geldvermächtnis	100.000 €
Wohnrecht H (Vermächtniswohnrecht) zu bewerten nach §§ 14, 16 BewG $120.000 \text{ €} \div 18,6 = 6.451 \text{ €}$ (max. 8.400 €) x 13,791 (BMF in Beck Erl 200 § 14/1, Stand: 1.1.2025)	<u>88.956 €</u>
Bereicherung	188.956 €
Freibetrag (§§ 15, 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG)	<u>././ 20.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	168.900 €
Erbschaftsteuer gemäß § 19 ErbStG (III) 30 %	50.670 €

Alternativ könnte H für das Wohnrecht nach § 23 ErbStG auch die nachträgliche Versteuerung wählen. Dann würde sich folgende Lösung ergeben:

Geldvermächtnis	100.000 €
Jahreswert des Wohnrechts	<u>6.451 €</u>
Bereicherung	106.451 €
Freibetrag (s. o.)	<u>././ 20.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	86.400 €
Erbschaftsteuer gemäß § 19 ErbStG i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 2 ErbStG 30 %	25.920 €
Ab dem Folgejahr 10 beträgt die Erbschaftsteuer jährlich 30 % von 6.451 € =	1.935 €

Die Erbschaftsteuer auf den Jahreswert könnte jederzeit mit dem Kapitalwert im Ablösungszeitpunkt abgelöst werden. Bei einer lebenslangen Nutzung ist der Kapitalwert durch Vervielfachung der Jahressteuer mit dem Faktor aus § 14 BewG i. V. m. der aktuellen Sterbetafel (Lebensalter bei Ablösung) zu ermitteln.

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

C. Piano-Fall

I. Aufgabe

## Teil 3 Erbschaftsteuer

### 1. Sachverhalt

Die Firma Max und Co. KG betreibt in Oberhausen, Duisburger Str. 5, einen Produktionsbetrieb und stellt Plastikteile her. Max, Berger (B) und Claudius (C) sind Gesellschafter der KG und zwar Max und B Komplementäre, C ist Kommanditist. Max ist mit 35 %, B mit 25 % und C mit 40 % am Gewinn und Verlust sowie am Liquidationserlös beteiligt.

Am 30.11.03 fahren B und C mit 270 km/h in eine Baustelle. C hinterlässt eine geschiedene Ehefrau, Anke Claudius, seine aus der Ehe mit Anke hervorgegangene 35jährige Tochter Vera und seinen 92jährigen Vater Wilhelm. Ein Testament existiert nicht.

B ist kinderlos und geschieden. Er hat in seinem Testament seine Nichte Tic (23 Jahre) als Erbin eingesetzt. Tic das Kind der verstorbenen Schwester von B.

Im Gesellschaftsvertrag der KG ist vereinbart, dass beim Tode eines Gesellschafters der Gesellschaftsanteil auf die Erben übergehen soll (Nachfolgeklausel).

Zum Nachlass von C gehören neben seinem Gesellschaftsanteil an der KG noch Aktien einer AG. Die AG hat ein Grundkapital von 4 Mio. €, davon hält C Anteile im Nominalwert von 200.000 €. Der Kurswert dieser an der Börse gehandelten Anteile betrug im Zeitpunkt des Erbfalls 1 Mio. €. Aus dem Erwerb der Aktien besteht beim Erbfall noch eine Schuld von 400.000 €.

B hinterlässt neben seinem Gesellschaftsanteil eine schuldenfreie selbstgenutzte Eigentumswohnung im Steuerwert (§ 189 BewG) von 200.000 € (100 m<sup>2</sup>) und ein Mietwohngrundstück im Steuerwert (§ 184 BewG) von 800.000 €. Das Mietwohngrundstück ist im Zeitpunkt des Erbfalls noch mit einer Darlehensschuld von 400.000 € belastet. Die ETW beabsichtigt Tic nun ebenfalls selbst zu bewohnen.

Zum weiteren Nachlass von B gehört außerdem Hausrat von 200.000 €, eine Münzsammlung im Wert von 60.000 € und Kunstgegenstände im Wert von 120.000 €. Ein Kunstwerk hat er kurz vor seinem Tod für 70.000 € erworben und noch nicht bezahlt.

Die von der KG ermittelten Gewinne Gemäß § 4 Abs. 1 EStG betragen in den letzten 3 Jahren vor dem Erbfall: 00: 250.000 €, 01: 280.000 € und 02: 262.000 €. Die Abschreibungen erfolgten linear. Die Gewerbesteuerzahlungen wurden in folgender Höhe gewinnmindernd erfasst: 00: 27.000 €, 01: 32.000 € und 02: 30.000 €. In 01 erfolgte zudem die Buchung einer Gewerbesteuererstattung in Höhe von 4.000 € für ein Jahr, das außerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums lag. Die Gewinne führten bei den Gesellschaftern zu folgender ESt-Belastung: 00: 105.000 €; 01: 120.000 € und 02: 115.000 €. Eine vergleichbare Geschäftsführertätigkeit würde jährlich mit 80.000 € vergütet, die geschäftsführenden Komplementäre erhalten dementsprechend im Rahmen der Gewinnverteilung jeweils eine Vorabzuweisung i. H. v. je 40.000 €.

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

Sonderbilanz C zum 30.11.03

Aktiva		Passiva	
Grundstück Oberhausen		Kapital	1.920.000 €
Duisburger Str. 7	1.900.000 €		
Sonstiges AV	<u>20.000 €</u>		
	1.920.000 €		<u>1.920.000 €</u>

Sonderbilanz B zum 30.11.03

Aktiva		Passiva	
Grundstück Oberhausen		Bankdarlehen	400.000 €
Duisburger Str. 9	1.500.000 €	Zinsschuld	30.000 €
	<u>1.500.000 €</u>	Kapital	<u>1.070.000 €</u>
	1.500.000 €		1.500.000 €

## 2. Erläuterungen

### KG

Die Kapitalkonten I + II betragen: Max 165.000 €; B 135.000 € und C 175.000 €.

Die Verwaltungsvermögensquote der KG nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG beträgt 40 %. Die Verwaltungsvermögensquote der KG nach § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG beträgt 25 %. Der Wert des Verwaltungsvermögens gemäß § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG nach Schuldenverrechnung (§ 13b Abs. 6 ErbStG) beträgt 200.000 € und befindet sich ausschließlich im Gesellschaftsvermögen.

### Grundstück Oberhausen, Duisburger Str. 7, Sonderbilanz (C)

Für dieses Grundstück ist zutreffend ein Steuerwert von 2 Mio. € festgestellt worden. Dieses Grundstück ist unbelastet. C hat dieses Grundstück der KG zur betrieblichen Nutzung gegen einen angemessenen monatlichen Mietzins von 20.000 € überlassen. C hat außerdem ein Firmenschild auf dem Grundstück anbringen lassen (Buchwert = gemeiner Wert = Teilwert 20.000 €).

### Grundstück Oberhausen, Duisburger Str. 9, Sonderbilanz (B)

Der Gesellschafter B und seine geschiedene Ehefrau sind zu je 1/2 Eigentümer des ursprünglich unbebauten Grundstücks Oberhausen Duisburger Str. 9. Die Eheleute haben das Grundstück bebaut. Die fortgeführten Herstellungskosten sind in der Bilanzposition von 1.500.000 € enthalten. Der Steuerwert für das bebaute Grundstück beträgt laut Feststellung des Finanzamtes zum 30.11.03 3.400.000 €. B hat völlig korrekt die Hälfte der fortgeführten Gebäude-Anschaffungskosten und des Bodens in seiner Sonderbilanz (B) bilanziert. Ebenso zutreffend bilanziert in der

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

Sonderbilanz sind die Hälfte des Bankdarlehens aus der Anschaffung/Herstellung dieses Grundstücks und die Hälfte der dazugehörigen Zinsschuld.

### Kapitalkonten

Die Gesellschafter haben im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Kapitalkonten I als Festkapitalkonten nicht verändert werden. Gewinne und Verluste, Entnahmen und Einlagen werden jeweils über die Kapitalkonten II verrechnet. Die Kapitalkonten II sind nach dem Willen der Gesellschafter nicht als Darlehenskonten zu verzinsen.

### 3. Aufgabe

Ermitteln Sie unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften die Schenkungsteuer für die im Sachverhalt durch einen steuerpflichtigen Erwerb betroffenen Personen. Dabei ist wie folgt vorzugehen:

- (1) Ermittlung des Betriebsvermögenswertes der KG,
- (2) Aufteilung des Betriebsvermögenswertes auf Gesellschafter,
- (3) Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs,
- (4) Ermittlung der Erbschaftsteuer.

Alle erforderlichen Anträge gelten als gestellt.

Gehen Sie davon aus, dass im Jahr 03 der für dieses Kapitel gültige Rechtsstand gilt (siehe Vorbemerkung auf Seite 1).

## II. Lösung Piano-Fall

### 1. Ermittlung des Betriebsvermögenswertes der KG (§ 12 Abs. 5 ErbStG)

Der Wert des Betriebsvermögens Unternehmenswert des Einzelunternehmens ermittelt sich für Schenkung- und Erbschaftsteuerzwecke gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG sowie gemäß § 95 Abs. 1, § 151 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2, § 157 Abs. 5, § 109 i. V. m. § 11 Abs. 2 BewG sowie den §§ 199 bis 203 BewG (vereinfachtes Ertragswertverfahren) wie folgt:

Ablauf: Für das Gesellschaftsvermögen der KG wird zuerst der Ertragswert nach §§ 199 bis 203 BewG ermittelt. Dabei bleiben die (angemessenen) Mietzahlungen für alle Grundstücke des Sonderbetriebsvermögens in der Bilanz der Gesellschaft gewinnmindernd berücksichtigt.

Anschließend wird der Ertragswert aufgeteilt.

Das Sonderbetriebsvermögen ist dann zusätzlich mit den gemeinen Werten anzusetzen.

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

	00	01	02
Ausgangswert nach § 202 BewG = Gewinn § 4 Abs. 1 EStG	250.000 €	280.000 €	262.000 €
Hinzurechnung: Gewerbesteueraufwand	+ 27.000 €	+ 32.000 €	+ 30.000 €
Kürzung: Gewerbesteuerertrag	0 €	./.. 4.000 €	0 €
Kürzung: angemessener Unternehmerlohn	./.. 80.000 €	./.. 80.000 €	./.. 80.000 €
Betriebsergebnis	197.000 €	228.000 €	212.000 €
Abgeltung Ertragssteueraufwand 30 %	./.. 59.100 €	./.. 68.400 €	./.. 63.600 €
Jahresertrag	137.900 €	159.600 €	148.400 €

Durchschnittlicher Jahresertrag (§ 201 Abs. 1 BewG) 148.633 €

Kapitalisierungsfaktor (§ 203 Abs. 1 BewG) 13,75

Wert für das Gesellschaftsvermögen der KG 2.043.704 €

Für die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens ist der gemeine Wert zu ermitteln Für Grundstücke erfolgt die Bewertung gemäß den Vorschriften §§ 176-198 BewG. Dieser Wert ist ausschließlich dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen.

Sonderbetriebsvermögen B:

- Grundstück Duisburger Straße 9, soweit bilanziert § 99 Abs. 1 BewG, § 12 Abs. 3 ErbStG 1.700.000 €
- Bank- und Zinsschuld § 12 Abs. 1 BewG ./.. 430.000 €

Sonderbetriebsvermögen C:

- Grundstück Duisburger Straße 7, § 12 Abs. 3 ErbStG 2.000.000 €
- Firmenschild, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 10 BewG 20.000 €

Wert des Betriebsvermögens der KG 5.333.704 €

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

2. Verteilung des Betriebsvermögenswertes

Ertragswert der KG			2.043.704 €	
./. Kapitalkonto Max			./. 165.000 €	
./. Kapitalkonto B			./. 135.000 €	
./. Kapitalkonto C			./. <u>175.000 €</u>	
verbleiben			1.568.704 €	
Verteilung lt. Gewinnverteilungsschlüssel				
Gesellschafter M:	165.000 €	+	549.046 € (= 35 % von 1.568.704 €)	714.046 €
Gesellschafter B:	135.000 €	+	392.176 € (= 25 % von 1.568.704 €)	527.176 €
Gesellschafter C:	175.000 €	+	627.482 € (= 40 % von 1.568.704 €)	802.482 €

Vorabgewinne sind nicht bei der Aufteilung zu berücksichtigen.

Zusammenrechnung Gesellschaftsanteil und das jeweilige Sonder-BV:

Gesellschafter M:	714.046 €			714.046 €
Gesellschafter B:	527.176 €	+	1.700.000 € ./. 430.000 €	1.797.176 €
Gesellschafter C:	802.482 €	+	2.000.000 € + 20.000 €	<u>2.822.482 €</u>
Wert des Betriebsvermögens der KG				5.333.704 €

3. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs bzw. Erbschaftsteuer

3.1 Umfang der Begünstigung des Betriebsvermögens

Das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG beträgt 5.333.704 €. Die Begünstigung ist nicht vollends ausgeschlossen, da die relevante Vermögensverwaltungsquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG lt. Aufgabenstellung unter 90 % liegt.

Der Erwerb begünstigen Vermögens jedes einzelnen Erwerbers kann die Grenze von 26 Mio. € nicht mehr überschreiten. Folglich kommt die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG in Betracht. Die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG kommt nicht in Betracht, da die maßgebende Vermögensverwaltungsquote von 20 % lt. Aufgabenstellung überschritten ist.

Die Begünstigung nach § 13a Abs. 1 ErbStG erstreckt sich nur auf das begünstigte Vermögen, also das begünstigungsfähige Vermögen abzüglich des um das unschädliche Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 7 ErbStG gekürzten Nettowerts des Verwaltungsvermögens. Diese Berechnung ist für beide Mitunternehmeranteile vorzunehmen. Begünstigt ist folglich:

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

	gemeiner Wert BV	anteiliges Verwaltungsver mögen	Max. Freibetrag § 13b Abs. 7 ErbStG	begünstigtes Vermögen
Gesellschafter M:	714.046 €	70.000 €		
Gesellschafter B:	1.797.176 €	50.000 €	174.718 €	1.797.176 €
Gesellschafter C:	2.822.482 €	80.000 €	274.248 €	2.822.482 €
<b>Summen</b>	<b>5.333.704 €</b>	<b>200.000 €</b>		

3.2 Gesetzliche Erben des C = ausschließlich leibliches Kind

a) Berechnung gesamter Vermögensanfall

Tz.	Stichwort/Begründung	Wert
Tz. 1-4	begünstigtes Vermögen ./ § 13a Abs. 1 ErbStG, 85 %	2.822.482 € -2.399.110 €
	Gleitender Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG	423.372 €
	Verbleibender Ansatz	13.314 € 410.058 €
Tz. 5	Aktien, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 1 BewG	1.000.000 €
Vermögensanfall		1.410.058 €

b) Nachlassverbindlichkeiten

Tz. 5	Aktienschuld	§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG	./.	400.000 €
	Bestattung	§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	./.	<u>15.000 €</u>

c) Erbschaftsteuerfestsetzung

Bereicherung	995.058 €	
Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	./.	400.000 €
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	595.000 €	
tarifliche Erbschaftsteuer (Klasse I) 15 %	89.250 €	
Keine Ermäßigung nach § 19 Abs. 3 ErbStG		
festzusetzende Erbschaftsteuer	89.250 €	

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

3.3 Testamentarische Erben des B = Nichte Tic

a) Berechnung gesamter Vermögensanfall

Tz.	Stichwort/Begründung	Wert
Tz. 1-4	begünstigtes Vermögen ./.. § 13a Abs. 1 ErbStG, 85 %	1.797.176 € -1.527.600 €
		269.576 €
	Gleitender Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG	90.212 €
	Verbleibender Ansatz	179.364 €
Tz. 6	Eigentumswohnung, § 12 Abs. 3 ErbStG Keine Befreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c ErbStG, kein Abschlag nach § 13d ErbStG	200.000 €
Tz. 6	Mietwohngrundstück, § 12 Abs. 3 ErbStG Abschlag § 13d ErbStG, 10 %	800.000 € -80.000 €
	Verbleibender Ansatz	720.000 €
Tz. 7	Hausrat, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 9 BewG, 200.000 €	
Tz. 7	Kunst, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 9 BewG, 120.000 €	
Tz. 7	Steuerbefreiung § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG 12.000 €	
Tz. 7	Münzen, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 9 BewG, 60.000 €	368.000 €
Vermögensanfall		1.467.364 €

b) Nachlassverbindlichkeiten

Tz. 6	Schuld Mietwohngrundstück, § 10 Abs. 5 Nr. 1, Abs. 6 S. 5 ErbStG, 90 %	./.. 360.000 €
Tz. 7	Schuld Kunstwerk	./.. 70.000 €
	Bestattungskosten, § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	./.. <u>15.000 €</u>

c) Bereicherung

Erwerb	1.022.364 €
persönlicher Freibetrag §§ 15, 16 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG	./.. <u>20.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	1.002.300 €

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

d) Berechnungsschema zu § 19a ErbStG

Steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)			1.002.300 €
Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer laut Klasse II 30 %			300.690 €
./. Entlastungsbetrag für angesetztes, begünstigtes Vermögen § 13b Abs. 2 ErbStG			
Berechnung des Entlastungsbetrages:			
Steuer laut Klasse II 30 %		300.690 €	
davon Betriebsvermögen	Wert BV	179.364 €	
	zu gesamt	1.027.064 €	
	Quote	17,46%	
	Anteil Steuer		52.512 €
Steuer laut Klasse I (19 %)		190.437 €	
davon Betriebsvermögen	Quote	17,46%	
	Anteil Steuer		33.257 €
Unterschiedsbetrag = Entlastungsbetrag			-19.255 €
Festzusetzende Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer			281.435 €

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

D. Reise-Fall

I. Aufgabe

Fall 1

1. Sachverhalt

Peter (P) hat im Februar 03 von seinem Vater als Alleinerbe neben dessen Barvermögen auch einen Gewerbebetrieb geerbt. Das Finanzamt hat die Erbschaftsteuer zutreffend wie folgt festgesetzt:

Betriebsvermögen, Ertragswert § 199 ff. BewG	4.200.000 €	
./. Nettowert schädliches Verwaltungsvermögen	1.000.000 €	1.000.000 €
= begünstigtes Vermögen	3.200.000 €	
./. Verschonungsabschlag § 13a Abs. 1 ErbStG, 85 %	./. <u>2.720.000 €</u>	
Ansatz begünstigtes Vermögen		480.000 €
./. Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG		--- €
zuzüglich Bankguthaben		<u>380.000 €</u>
Vermögensanfall		1.860.000 €
./. Nachlassschulden (§ 10 Abs. 5 ErbStG)	./. <u>200.000 €</u>	
Erwerb insgesamt		1.660.000 €
./. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	./. <u>400.000 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet gem. § 10 Abs. 1 S. 5 ErbStG)		1.260.000 €
Erbschaftsteuer 19 % (§ 19 ErbStG)		239.400 €

Im Mai 04 veräußerte P den Gewerbebetrieb und verwendet den Veräußerungserlös privat. Die Lohnsummenvorgaben wurden einbehalten, und es wurden auch keine Überentnahmen getätigt.

2. Aufgabe

Stellen Sie die erbschaftsteuerlichen Folgen für P dar.

Fall 2

1. Sachverhalt

Robert (R) ist 63 Jahre alt und wohnt seit Jahren in Köln, Grottenallee 7. Er ist seit vier Jahren verwitwet. Am 15.3.04 hat er im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinem ehelichen Kind Karla (36 Jahre alt) nachfolgende Vermögenswerte übertragen.

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

1.1 Karla

Karla erhielt am 15.3.04 das Geschäftsgrundstück Grottenallee 7 (ausschließliche Vermietung zu Bürozwecken). Der auf den Zeitpunkt der Schenkung festgestellte Grundbesitzwert (§ 184 BewG) beträgt, ohne etwaige Nutzungsbeschränkungen/-rechte, 900.000 €. Im Zeitpunkt der Schenkung war das Grundstück mit einer Hypothekenschuld in Höhe von 180.000 € belastet. Karla hat diese Hypothekenschuld übernommen. R hat sich zudem ein lebenslanges Nießbrauchrecht an dem Erdgeschoss vorbehalten. Das Nießbrauchrecht umfasst 1/5 des gesamten Geschäftsgrundstücks. Der nach §§ 14-16 BewG ermittelte Kapitalwert für das Nießbrauchsrecht beträgt zutreffend 59.544 €.

1.2 Sonstige Angaben

Seiner Tochter Karla hatte R bereits in 00 250.000 € Bargeld geschenkt. Aus dieser Schenkung ergab sich wegen der Freibeträge keine Erbschaftsteuer (zutreffend).

2. Aufgabe

Ermitteln Sie bitte auf Grund des vorstehenden Sachverhalts 04 die festzusetzende Erbschaftsteuer.

Hinweis

Gehen Sie davon aus, dass im Jahr 04 der für dieses Kapitel gültige Rechtsstand gilt (siehe Vorbemerkung auf Seite 1).

II. Lösung Reise-Fall

1. Fall

P verstößt gegen die Behaltensregelung des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, da er innerhalb von fünf Jahren, hier im 2. Jahr, den Betrieb veräußert und den Veräußerungsgewinn in sein Privatvermögen übernimmt (keine Reinvestition). Der Erbschaftsteuerbescheid 01 ist gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu ändern. Die bisherige 85%ige Verschonung und der Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG sind zeitanteilig zu versagen. Es ergibt sich eine Nachversteuerung in folgender Höhe:

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

Betriebsvermögen, Ertragswert § 199 ff. BewG	4.200.000 €	
./. Nettowert schädliches Verwaltungsvermögen	1.000.000 €	1.000.000 €
= begünstigtes Vermögen	3.200.000 €	
./. Verschonungsabschlag		
§ 13a Abs. 1 ErbStG, 85 % x 1/5 (neu)	./. <u>544.000 €</u>	
Ansatz begünstigtes Vermögen		2.656.000 €
./. kein Abzugsbetrag § 13a Abs. 2 ErbStG	--- €	
zuzüglich Bankguthaben		<u>380.000 €</u>
Vermögensanfall		4.036.000 €
./. Nachlassschulden (§ 10 Abs. 5 ErbStG)	./. <u>200.000 €</u>	
Erwerb insgesamt		3.836.000 €
./. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	./. <u>400.000 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet gem. § 10 Abs. 1 S. 5 ErbStG)		3.436.000 €
Erbschaftsteuer 19 % (§ 19 ErbStG)		652.840 €
./. bisherige Erbschaftsteuer	./. <u>239.400 €</u>	
Nachsteuer, Erhöhung der Erbschaftsteuer um		413.440 €

## 2. Fall

Es handelt sich um eine Schenkung unter Leistungsaufgabe (= Schuldübernahme) gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Das zusätzlich vorbehaltenes Nutzungsrecht ist eine Nutzungs-/ Duldungsaufgabe. Es liegt ein sog. Mischfall vor (R E 7.4 ErbStR).

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

Entsprechend § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 ErbStG gilt auch bei der gemischten Schenkung oder Schenkung unter einer Auflage als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Bedachten, soweit sie der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt. 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. 6b ErbStG den Abzug nicht ausschließt, weil ein Nutzungsrecht sich bereits als Grundstücksbelastung bei der Ermittlung des gemeinen Werts eines Grundstücks ausgewirkt hat.

Die Nutzungsaufgabe mindert ebenfalls die Bereicherung. Das Nießbrauchrecht ist grundsätzlich abzugsfähig. § 10 Abs. 6b ErbStG greift nicht, da bei der Ermittlung des Bedarfswertes das Nießbrauchrecht nicht mindernd berücksichtigt wurde (R E 7.4 Abs. 1 ErbStR). Zudem ist für den zugewendeten Vermögensgegenstand auch kein Abschlag nach § 13d ErbStG zu gewähren (keine Vermietung zu Wohnzwecken).

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

Steuerwert der freigebigen Zuwendung; Steuerwert	900.000 €
abzgl. Verbindlichkeit	././ 180.000 €
abzgl. Duldungsauflage	././ <u>59.544 €</u>
Bereicherung	660.456 €
früherer Erwerb (§ 14 ErbStG)	<u>250.000 €</u>
Summe	910.456 €
././ Freibetrag gem. § 16 ErbStG	././ <u>400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	510.400 €
Steuerklasse I (§ 15 ErbStG) 15 %	76.560 €
anzurechnende Steuer aus dem Vorerwerb (§ 14 ErbStG)	././ <u>0 €</u>
festzusetzende Steuer	76.560 €
Mindestens festzusetzen ist jedoch die Steuer ohne Zusammenrechnung der Erwerbe, § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG (Mindeststeuer).	
Steuerwert der freigebigen Zuwendung	900.000 €
abzgl. Verbindlichkeit	././ 180.000 €
abzgl. Duldungsauflage	././ <u>59.544 €</u>
Bereicherung	660.456 €
././ Freibetrag gem. § 16 ErbStG	././ <u>400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	260.400 €
Mindeststeuer, Steuerklasse I (§ 15 ErbStG) 11 %	28.644 €
Somit ist eine Steuer von 76.560 € festzusetzen.	

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

E. Rio-Fall

I. Aufgabe

1. Sachverhalt

Der 70jährige verwitwete Unternehmer U war bis zu seinem Tod am 1.7.04 Komplementär der Baustoffhandel-KG (kurz KG) in Münster. U hielt 60 % der KG-Anteile. Die KG führte mit dem Baustoffhandel nur Umsätze aus, die zum Vorsteuerabzug berechtigten. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr, und die Gewinnermittlung erfolgt durch Betriebsvermögens-Vergleich nach §§ 4, 5 EStG.

Alleinerbe des U ist sein 40jähriger Sohn S, ebenfalls wohnhaft in Münster. Er übernimmt den KG-Anteil. Der Nachlass setzt sich wie folgt zusammen:

1.1 KG

Die KG hält in ihrem Betriebsvermögen seit Jahren u.a. ein Mietwohngrundstück (Verkehrswert 1,8 Mio. € gem. § 182 ff. BewG), welches die KG jederzeit veräußern könnte, ohne dass der Betriebsablauf gestört würde. In Zusammenhang mit einer ggf. aufziehenden Wirtschaftskrise tätigte U im Spätherbst 02 eine Einzahlung von 1.000.000 € als Kapitalrücklage der KG. Diese notwendige Finanzspritze wurde auf einem sicheren Festgeldkonto angelegt. Zum 1.10.03 hatte die KG – strategisch notwendig – sämtliche Anteile an der G-GmbH für einen Kaufpreis von 1,1 Mio. € erworben. Der alleinige Geschäftsführer U zahlte sich ein Geschäftsführer-Gehalt von 500.000 €, wobei ein Gehalt von 250.000 € als angemessen und branchenüblich angesehen werden dürfte. Der Barmittelbestand – ohne das Festgeld – beträgt zum 1.7.04 200.000 €. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bestehen i. H. v. 300.000 €, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen i. H. v. 600.000 €. Weitere Forderungen oder Verbindlichkeiten bestehen nicht.

Die Gewinn- und Verlustrechnungen der KG stellen sich nachfolgend dar:

Jahre	01	02	03
Umsatzerlöse	24.000.000 €	25.500.000 €	27.000.000 €
Wareneinsatz	15.000.000 €	15.500.000 €	16.000.000 €
Löhne und Gehälter	5.400.000 €	5.900.000 €	6.400.000 €
Geschäftsführer-Gehalt	500.000 €	500.000 €	500.000 €
Raumkosten	1.000.000 €	1.000.000 €	1.000.000 €
Vertriebskosten	2.000.000 €	2.200.000 €	2.400.000 €
Gewinn aus Handel	100.000 €	400.000 €	700.000 €
Erträge Mietwohngrundstück	300.000 €	320.000 €	290.000 €
Aufwendungen dazu	150.000 €	160.000 €	300.000 €

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

G-GmbH

Gewinnausschüttung			300.000 €
Festgeldzinsen aus neuer Kapitalrücklage			3.000 €
Außerordentliche Aufwendung			
Teilwertabschreibungen	0 €	400.000 €	0 €
Gewinn vor Steuern	250.000 €	160.000 €	993.000 €
Gewerbsteuer	100.000 €	25.000 €	400.000 €
Gewinn nach Steuern	150.000 €	135.000 €	593.000 €

Die Kapitalkonten der KG betragen zum 30.6.2012:

U (Komplementär):	3.000.000 €	(Gewinnanteil 60 %)
KK (Kommanditist):	1.500.000 €	(Gewinnanteil 40 %)

Die Verwaltungsvermögensquote der KG beträgt insgesamt 20 %.

### 1.2 Grundstück Münster, Grünstraße 3

Das unbebaute Grundstück befand sich im Eigentum von U und wurde von ihm unentgeltlich an die KG überlassen (üblicher Mietzins mtl. 1.500 €). Es dient ausschließlich dem Betrieb der KG und war für die KG äußerst wichtig, um die Baustoffe zu lagern. Die Grundstücksfläche umfasst 14.000 m<sup>2</sup>. Der Bodenrichtwert zum 1.1.04 beträgt 20 €/m<sup>2</sup>.

### 1.3 Weiteres Vermögen

Der Erblasser hinterlässt ferner:

- (1) Ein privates Bankguthaben, Kontostand am 1.7.04: 280.000 €.
- (2) Zwei Kilogramm Gold im gemeinen Wert von 36.000 €.
- (3) Am 20.5.04 ergab sich die Gelegenheit zum Kauf einer Eigentumswohnung in Münster zum Preis von 200.000 €. Der Kaufvertrag wurde am 26.5.04 notariell beurkundet. U leistete am selben Tag eine Anzahlung von 90.000 €. Übergang von Nutzen und Lasten und der Restzahlung waren für den 1.8.04 vereinbart. Die Auflassung fand am 20.7.04 unter Heranziehung des Erben statt. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte kurz danach. Der Steuerwert im Sachwertverfahren der Eigentumswohnung beträgt nach den §§ 189 ff. BewG 210.000 €. Für die Beurkundung des Kaufvertrags stellte der Notar dem Erben 4.000 € zuzüglich 760 € Umsatzsteuer in Rechnung. Das Finanzamt forderte mit Bescheid vom 30.11.04 Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.000 €. Nach den vertraglichen Vereinbarungen trägt der Käufer alle Nebenkosten.

### 1.4 Sonstiges

- (1) Im Nachlass fand sich eine unbezahlte Arztrechnung vom 20.6.04 in Höhe von 2.400 €. Erstattungsansprüche gegenüber der privaten Krankenversicherung bestehen nicht, da der Erblasser eine hohe Selbstbeteiligung vereinbart hatte.

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

(2) Weitere Schulden hatte der Erblasser nicht.

## 2. Aufgabe

Die Erbschaftsteuer-Veranlagung für S ist durchzuführen und unter Hinweis auf die rechtlichen Grundlagen zu erläutern. Bei den einzelnen Ansätzen sind die Vorschriften, die zur Anwendung kommen, genau zu bezeichnen. Die erbschaftsteuerlichen Wertansätze sind zu ermitteln. Zunächst sind dabei die Werte für den Grundbesitz (§ 12 Abs. 3 ErbStG) und für das Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG) festzustellen.

Die Lösung ist wie folgt zu gliedern:

- I. Vornahme sämtlicher notwendiger Feststellungen (§ 151 ff. BewG) für Zwecke der Erbschaftsteueranlagung
- II. Durchführung der Erbschaftsteueranlagung
  1. Steuerpflicht
  2. Steuerklasse
  3. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs
  4. Ermittlung der Erbschaftsteuer

Alle erforderlichen Anträge gelten als gestellt.

Gehen Sie davon aus, dass im Jahr 04 der für dieses Kapitel gültige Rechtsstand gilt (siehe Vorbemerkung auf Seite 1).

## II. Lösung Rio-Fall

### 1. Feststellung des Betriebsvermögenswertes und des Grundbesitzwertes (§ 151 BewG)

#### 1.1 Baustoffhandel KG (Gesellschaftsbereich)

Der anteilige Wert des Betriebsvermögens der KG ist für Schenkungs- u. Erbschaftsteuerzwecke gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG sowie § 95 Abs. 1, § 151 Abs. 1 Nr. 2 u. Abs. 2, § 157 Abs. 5, § 109 i. V. m. § 11 Abs. 2 BewG sowie den §§ 199 bis 203 BewG (vereinfachtes Ertragswertverfahren) festzustellen.

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

Ermittlung des Ertragswerts

	01	02	03
Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG			
Ausgangswert gem. § 202 Abs. 1 BewG:	150.000 €	135.000 €	593.000 €
Korrekturen:			
I. Teilwertabschreibung des Jahres 02 (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 a BewG)		+ 400.000 €	
II. Gewerbesteueraufwand (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 e BewG)	+ 100.000 €	+ 25.000 €	+ 400.000 €
III. Aufwand des nicht betriebsnotwendigen Vermögens (Mietwohngrundstück) (§ 200 Abs. 2, § 202 Abs. 1 Nr. 1 f BewG)	+ 150.000 €	+ 160.000 €	+ 300.000 €
IV. Ertrag des nicht betriebsnotwendigen Vermögens (Mietwohngrundstück) (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 f BewG)	- 300.000 €	- 320.000 €	- 290.000 €
V. Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft (Beteiligung an G-GmbH notwendig i. S. d. § 200 Abs. 3 BewG i. V. m. § 202 Abs. 1 Nr. 2 f BewG)			- 300.000 €
VI. Neutralisierung Erträge aus jungem Vermögen (Festgeld, § 202 Abs. 1 Nr. 2 f BewG)			- 3.000 €
VII. Gesellschaftsrechtlich begründetes überhöhtes Gehalt (§ 202 Abs. 1 Nr. 3 BewG)	+ <u>250.000 €</u>	+ <u>250.000 €</u>	+ <u>250.000 €</u>
VIII. BMG für Ermittlung pauschalierter Betriebssteuern Steuerbelastung von 30 % zu berücksichtigen (§ 202 Abs. 3 BewG)	+ 350.000 €	+ 650.000 €	+ 950.000 €
	- <u>105.000 €</u>	- <u>195.000 €</u>	- <u>285.000 €</u>
Betriebsergebnis	245.000 €	455.000 €	665.000 €

Der durchschnittliche Jahresertrag entsprechend § 201 Abs. 2 BewG beläuft sich auf 455.000 € (245.000 € + 455.000 € + 665.000 €) / 3).

Der Ertragswert der KG ermittelt sich wie folgt:

Kapitalisierungsfaktor (§ 203 Abs. 1 BewG): 13,75

dies ergibt einen Ertragswert (§ 200 Abs. 1 BewG) von 6.256.250 €

gemeiner Wert Mietwohngrundstück (§ 200 Abs. 2 BewG) 1.800.000 €

gemeiner Wert Tochtergesellschaft G-GmbH (§ 200 Abs. 3 BewG)  
 (gemeiner Wert = Kaufpreis unter Fremden innerhalb eines Jahres,  
 § 11 Abs. 2 S. 2 1. Halbsatz BewG) 1.100.000 €

gemeiner Wert Kapitalrücklagenzuführung (§ 200 Abs. 4 BewG): 1.000.000 €

Ertragswert der KG 10.156.250 €

Bei dem erhöhtem Geschäftsführeraufwand in der Bilanz der Personengesellschaft erfolgt eine Korrektur bzgl. des überhöhten Aufwandes, hier von jährlich 250.000 €, weil der zutreffende Wert des Gesellschaftsvermögens der Personengesellschaft dargestellt werden muss.

1.2 Grundstück Münster, Grünstraße 3

Das unbebaute Grundstück ist dem Sonderbetriebsvermögen des U zuzurechnen. Der obige Ertragswert der KG deckt das Sonder-BV nicht ab. Für das unbebaute Grundstück ist separat ein

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

Grundbesitzwert festzustellen, R B 151.2 Abs. 9 ErbStR. Die Bewertung des unbebauten Grundstücks erfolgt mit dem gemeinen Wert gem. § 179 BewG. Das Grundstück ist im vollen Umfang ein Betriebsgrundstück gemäß § 99 BewG.

Wert: 14.000 m<sup>2</sup> x 20 € = 280.000 €

Art: unbebautes Grundstück, § 178 BewG, Betriebsgrundstück § 99 BewG

Zurechnung: S

Gesamtwert des Betriebsvermögens der KG ohne Sonderbetriebsvermögen	10.156.250 €
Sonderbetriebsvermögen	280.000 €
Wert des Betriebsvermögen (begünstigungsfähiges Vermögen)	10.436.250 €

Aufteilung des Wertes der PersG, § 97 Abs. 1a BewG:

Betriebsvermögenswert KG	10.156.250 €	U	KK
Kapitalkonten Gesellschaft	<u>-4.500.000 €</u>	3.000.000 €	1.500.000 €
Restwert (60 % zu 40 %)	5.656.250 €	<u>3.393.750 €</u>	2.262.500 €
Anteil U		6.393.750 €	
zzgl. Wert SBV		<u>280.000 €</u>	
Festzustellender Wert (Anteil U)		6.673.750 €	

Zurechnung: S

## 2. Durchführung der Erbschaftsteuer-Veranlagung

### 2.1 Steuerpflicht

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG liegt bei S ein Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall vor. Unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist gegeben, da alle Beteiligten im Besteuerungszeitpunkt (§§ 9, 11 ErbStG) Inländer waren.

### 2.2 Steuerklasse

S fällt als Sohn in die Steuerklasse I (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

### 2.3 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs

#### a) Umfang der Begünstigung des Betriebsvermögens

Das begünstigungsfähige Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG beträgt 6.673.750 €. Das darin enthaltene Verwaltungsvermögen beträgt (anteilig für U, 60 %):

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

60 % Mietwohngrundstück	1.080.000 €	
+ 60 % Festgeld	600.000 €	
+ 60 % Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	180.000 €	
+ 60 % Barmittelbestand	<u>120.000 €</u>	
= Brutto-Verwaltungsvermögen		1.980.000 €
./. 60 % Schuldenabzug § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG	360.000 €	
U 60 % der Barmittel + Forderungen, da Festgeld junge Finanzmittel	300.000 €	
./. Freibetrag § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG (entfällt, da keine positiven nicht jungen Finanzmittel)	<u>0 €</u>	./. <u>300.000 €</u>
= Verwaltungsvermögen		1.680.000 €
./. Schuldenabzug, § 13b Abs. 6 ErbStG		
60 % Verbleibende Schulden	60.000 €	
Auf Verwaltungsvermögen entfallen 1.680.000 / (6.673.750 + 60.000)		./. <u>14.969 €</u>
= Nettowert Verwaltungsvermögen		1.665.031 €
./. Freibetrag § 13b Abs. 7 ErbStG		
Gemeiner Wert des Betriebsvermögens	6.673.750 €	
./. Nettowert Verwaltungsvermögen	<u>1.665.031 €</u>	
Verbleiben	5.008.719 €	
Davon 10 % (§ 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG)	500.872 €	
U von § 13b Abs. 7 ErbStG begünstigungsfähiges Verwaltungsvermögen		
Nettowert Verwaltungsvermögen	1.665.031 €	
Exkl. 60 % junge Finanzmittel		
§ 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG	<u>600.000 €</u>	
Unterschiedsbetrag	1.065.031 €	
Unschädliches Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 7 ErbStG somit		./. <u>500.872 €</u>
= nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen		1.164.159 €

Die Begünstigung nach § 13a ErbStG ist nicht vollends ausgeschlossen, da die relevante Vermögensverwaltungsquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG unter 90 % liegt, nämlich bei: 1.980.000 € / 6.673.750 € = 29,67 %.

Der Erwerb begünstigen Vermögens durch S kann die Grenze von 26 Mio. € nicht mehr überschreiten. Folglich kommt die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 ErbStG in Betracht. Die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG kommt nicht in Betracht, da die maßgebende Vermögensverwaltungsquote von 20 % überschritten ist, nämlich mit: 1.680.000 € / 6.673.750 € = 25,17 %.

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

Die Begünstigung nach § 13a Abs. 1 ErbStG erstreckt sich nur auf das begünstigte Vermögen, also das begünstigungsfähige Vermögen abzüglich des um das unschädliche Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 7 ErbStG gekürzten Nettowerts des Verwaltungsvermögens.

Wert des begünstigungsfähigen Vermögens	6.673.750 €
./. nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen	1.164.159 €
= begünstigtes Vermögen	5.509.591 €

*b) Übriges Vermögen (§ 12 Abs. 1 ErbStG)*

Bankguthaben (§ 12 Abs. 1 BewG)	280.000 €
Goldbarren (§ 9 BewG)	36.000 €

Sachleistungsanspruch auf Eigentumswohnung Ansatz mit gemeinen Wert des Grundstückes (§ 9 BewG, R E 12.2 Abs. 1 und R B 9.3)

Grds. Ansatz des gemeinen Wertes lt. Sachwertverfahren möglich, jedoch ist gem. § 198 BewG der niedrigere Kaufpreis innerhalb der Jahresfrist von 200.000 € anzusetzen, R B 198 Abs. 4 ErbStR 200.000 €

Die Vergünstigung des § 13d ErbStG ist nicht zu gewähren, da es sich nur um einen Sachleistungsanspruch handelt.

*c) Veranlagung*

begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG (s.o.)	5.509.591 €
./. Verschonung 85 % (§ 13a Abs. 1 ErbStG)	<u>-4.683.152 €</u>
verbleiben	826.439 €
gleitender Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG), aufgezehrt	<u>-</u>
verbleiben	826.439 €
nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen (s.o.)	1.164.159 €
übriges Vermögen (280.000 € + 36.000 € + 200.000 €)	<u>516.000 €</u>
Vermögensanfall	2.506.598 €
./. Schulden (§ 10 Abs. 5 u. 6 ErbStG)	
Restschulden Eigentumswohnung (110.000 € + 4.760 € + 7.000 €)	-121.760 €
Arztrechnung (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG)	-2.400 €
Beerdigungskosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)	<u>-10.300 €</u>
Verbleiben	2.372.138 €
./. Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	<u>-400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	1.972.138 €
Abgerundet (§ 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG)	1.972.100 €
Erbschaftsteuer gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG (19 %)	374.699 €

Kein Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

F. Hörigen-Fall

I. Aufgabe

Sachverhalt

Die alte, in München lebende, Dame ALDA hat mit notariellem Testament vom 25.10.05 ihre Tochter T, als Vorerbin und ihren Enkel E (Sohn ihres verstorbenen Sohnes) als Nacherben eingesetzt. ALDA ist am 23.12.09 verstorben.

Am 7.12.10 ist T mit dem Auto tödlich verunglückt. E ist Alleinerbe nach T.

1. Nachlass Erblasserin Alda

1.1 vermietetes Mietwohngrundstück in München, Am Wald 14

Grundbesitzwert gemäß §§ 189 ff. BewG 590.000 €.

1.2 Beteiligung an der X-GmbH

Beteiligung 30 %, Sitz und Geschäftsleitung der X-GmbH im Inland; Nennwert 150.000 €, gemeiner Wert der nicht notierten Anteile am 23.12.09 = 620.000 € (gemäß vereinfachtem Ertragswertverfahren, § 11 Abs. 2 BewG i. V. m. § 199 ff. BewG). Das nicht begünstigte Netto-Verwaltungsvermögen beträgt 0 €. Die Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG beträgt 10 %, die Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG beträgt 20 %.

1.3 Wertpapiere (2,5 % am Grundkapital)

Nennwert 100.000 €, Kurswert (am 23.12.09) 484.000 €.

1.4 Weiteres Vermögen

Bankguthaben 95.000 €, Bargeld 1.313 € und Hausrat 40.000 €.

2. Nachlass Tochter

2.1 Vermögen aus Vorerbschaft

*a) Mietwohngrundstück in München, Am Wald 14*

Der Verkehrswert des vermieteten Grundstücks ist seit dem Tod der ALDA um 10.000 € gestiegen.

*b) Beteiligung an der X-GmbH (30 %)*

Nennwert 150.000 €, gemeiner Wert der nicht notierten Anteile (am 7.12.10) 587.500 € gemäß vereinfachtem Ertragswertverfahren. Das nicht begünstigte Netto-Verwaltungsquote beträgt

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

weiterhin 0 €. Die Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG ist auf 21 %, die Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG auf 35 % gestiegen.

*c) Wertpapiere (2,5 % am Grundkapital)*

Nennwert 100.000 €, Kurswert (am 7.12.10) 453.000 €.

*d) Weiteres Vermögen*

Bankguthaben 71.000 €, Bargeld 313 € und Hausrat 40.000 €.

2.2 Eigenes Vermögen Tochter

*a) Grundstück in München, Edelweißstr. 8*

Die bisher von T selbstgenutzte ETW (60 m<sup>2</sup>) hat einen Grundbesitzwert gemäß §§ 184 ff. BewG (7.12.10) von 200.000 €. E zieht nach dem Tod von T sofort selbst in die Wohnung ein.

*b) Forderung*

50.000 €, fällig am 7.6.13, unverzinslich.

*c) Weiteres Vermögen/Schulden*

Bankguthaben 30.000 €, Bargeld 658 €, Hausrat 30.000 € und abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten i. S. des § 10 Abs. 5 und 6 ErbStG i. H. v. 130.000 €.

**Aufgabe**

Berechnen Sie die Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer, die für die Erwerber T und E letztendlich anfallen wird; alle Anträge zugunsten dieser Erwerber sind zu stellen. Etwaige Erbschaftsteuerschulden der T und die Vorschrift des § 27 ErbStG sind jedoch bei der Ermittlung der Steuerbeträge nicht zu berücksichtigen. Alle erforderlichen Anträge gelten als gestellt.

Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

Gehen Sie davon aus, dass im Jahr 10 der für dieses Kapitel gültige Rechtsstand gilt (siehe Vorbemerkung auf Seite 1).

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

II. Lösung Hörigen-Fall

A. Erwerb durch Tochter

1. Erbanfall am 23.12.09

Im vorliegenden Fall liegt ein Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), und zwar ein Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) seitens der Tochter vor. Da die Erblasserin bis zu ihrem Tode in München wohnte, war sie Inländerin (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 Buchst. a ErbStG). Bei der Erbin T – die Vorerbin gilt als Erbin (§ 6 Abs. 1 ErbStG) – unterliegt somit der gesamte Vermögensanfall der Erbschaftsteuer (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG). Bewertungsstichtag ist der Todestag der Erblasserin, also der 23.12.09 (§ 9 Abs. 1 Nr. 1, § 11 ErbStG).

2. Ermittlung des Vermögensanfalls

2.1 Mietwohngrundstück München

Das Grundstück ist grds. mit dem Grundbesitzwert von 590.000 € anzusetzen. Gemäß § 13d ErbStG ist ein Verschonungsabschlag von 10 % abzuziehen (§ 12 Abs. 3 ErbStG). 531.000 €

2.2 GmbH-Anteile

Der Ansatz der nicht notierten GmbH-Anteile erfolgt mit dem gemeinen Wert von 620.000 € (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 2 BewG i. V. m. § 199 ff. BewG). Da die Erblasserin am Nennkapital der GmbH zu mehr als 25 % beteiligt war, ist ein Verschonungsabschlag bei Regelverschonung von 85 % (§ 13a Abs. 1 ErbStG) oder bei Optionsverschonung von 100 % (§ 13a Abs. 10 ErbStG) zu gewähren. Die Verwaltungsquote liegt unter 20 %, so dass die Optionsverschonung grundsätzlich möglich wäre. Allerdings ist der Erwerb auch bei Anwendung der Regelverschonung steuerfrei, denn vom Restbetrag nach Abzug des 85 %-Abschlags von 93.000 € ist anschließend der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG (max. 150.000 €) abzuziehen, so dass ein Ansatz von 0 € verbleibt. Die Regelverschonung ist daher vorzuziehen, um nicht die verlängerten Behaltensfristen und erhöhten Lohnsummenanforderungen des § 13a Abs. 10 ErbStG einhalten zu müssen. 0 €

2.3 Wertpapiere, Bankguthaben, Bargeld

Von dem übrigen Vermögen sind die Wertpapiere mit dem Kurswert (484.000 €), das Bankguthaben mit dem Nennwert (95.000 €) und das Bargeld mit dem gemeinen Wert (1.313 €) anzusetzen (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 1, § 12 Abs. 1, § 9 Abs. 1 BewG). Dieses Vermögen beträgt somit (484.000 € + 95.000 € + 1.313 € =) 580.313 €

2.4 Hausrat

Der gemeine Wert des Hausrats (40.000 €) liegt unter dem Freibetrag von 41.000 € und ist damit steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. 0 €

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

2.5 Vermögensanfall

	1.111.313 €
./. Schulden (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)	./. <u>15.000 €</u>
Erwerb vor Freibetrag	1.096.313 €
Der (persönliche) Freibetrag beträgt in Steuerklasse I (§ 16 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	./. <u>400.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet, § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG)	696.300 €
Steuersatz von 19 %	132.297 €

B. Erwerb durch Enkel

1. Erbanfall am 7.12.10

- (1) Im vorliegenden Fall liegt ein Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) seitens E vor. Da T (Vorerbin) bis zu ihrem Tode in München wohnte, war sie Inländerin (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 a ErbStG). Bei dem Erben E (Nacherben) unterliegt somit der gesamte Vermögensanfall (Vermögen aus der Nacherbschaft sowie das eigene Vermögen der Vorerbin) der Erbschaftsteuer (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG). Bewertungsstichtag ist der Todestag der T, also der 7.12.10 (§ 9 Abs. 1 Nr. 1, § 11 ErbStG). Bei Eintritt der Nacherbfolge ist das übergehende Vermögen als vom Vorerben stammend zu versteuern (§ 6 Abs. 2 S. 1 ErbStG).
- (2) Das Vermögen aus der Nacherbschaft (Nacherbschaftsvermögen) und das eigene Vermögen der Vorerbin, das auf E als Nacherbe der ALDA einerseits und als Erbe der T andererseits übergegangen ist, ist, da der Antrag nach § 6 Abs. 2 S. 2 ErbStG gestellt wird, getrennt zu behandeln (§ 6 Abs. 2 S. 3 ErbStG).

2. Nacherbschaftsvermögen

2.1 Mietwohngrundstück München

Trotz gestiegenen Verkehrswertes kann für steuerliche Zwecke weiterhin der innerhalb eines Jahres festgestellte Wert von 590.000 € angesetzt werden, § 151 Abs. 3 BewG. Da das Grundstück zu Wohnzwecken vermietet ist, ist der 10%ige Abzug gemäß § 13c ErbStG anzubringen.  
 531.000 €

2.2 GmbH-Anteile

Der Ansatz der nicht notierten GmbH-Anteile erfolgt mit dem gemeinen Wert von 587.500 € (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 2 BewG i. V. m. § 199 ff. BewG), dieser ist geringer als der innerhalb der Jahresfrist festgestellte Wert von 620.000 € und kann auf Antrag berücksichtigt werden, § 151 Abs. 3 S. 2 BewG. Da die Beteiligung am Nennkapital über 25 % beträgt, liegt begünstigungsfähiges Vermögen vor, § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Da keine schädliche Netto-Verwaltung vorhanden ist, ist der gesamte Wert begünstigt. Die Begünstigung richtet sich ausschließlich nach § 13a Abs. 1 ErbStG (Regelverschönerung), da die Verwaltungsvermögensquote für die Opti-

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben

onsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG über 20 % liegt. Es ist folglich ein Verschonungsabschlag von 85 % (§ 13a Abs. 1 ErbStG) zu gewähren. Vom Restbetrag ist dann der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG (max. 150.000 €) abzuziehen, so dass kein Ansatz verbleibt. 0 €

2.3 Wertpapiere, Bankguthaben, Bargeld

Die Wertpapiere sind mit dem Kurswert (453.000 €), das Bankguthaben mit dem Nennwert (71.000 €) und das Bargeld mit dem gemeinen Wert (313 €) anzusetzen (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 1, § 12 Abs. 1, § 9 Abs. 1 BewG). Ansatz somit (453.000 € + 71.000 € + 313 € =) 524.313 €

2.4 Hausrat

Der Hausrat ist steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

Das Nacherbschaftsvermögen beträgt 1.055.313 €

III. Eigenes Vermögen Vorerbin

3.1 Grundstück Edelweißstr. 8

Das Grundstück ist mit dem Grundbesitzwert anzusetzen 200.000 € (§ 12 Abs. 3 ErbStG). Eine Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG kommt nicht in Betracht, es sich bei E nicht um das Kind von T handelt.

3.2 Forderung

Die unverzinsliche Forderung von 50.000 €, die in 2 1/2 Jahren fällig ist, ist nach § 12 Abs. 3 BewG i. V. m. der Anlage zu § 12 Abs. 3 BewG mit dem Gegenwartswert zu bewerten. Nach der Anlage ergibt sich für die Laufzeit von 2 Jahren ein Vervielfältiger von 0,898 und für 3 Jahre ein Vervielfältiger von 0,852, so dass sich für eine Laufzeit von 2 1/2 Jahre ein Vervielfältiger von (0,898  $\cdot$  0,852 = 0,046, davon 1/2 = 0,023 + 0,852 =) 0,875 errechnet. Die unverzinsliche Forderung ist daher anzusetzen mit (50.000 € x 0,875 =) 43.750 €

3.3 Bankguthaben, Bargeld

Die Bankguthaben sind mit dem Nennwert (30.000 €) und das Bargeld mit dem gemeinen Wert (658 €) anzusetzen (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 12 Abs. 1, § 9 Abs. 1 BewG) insgesamt also 30.658 €

3.4 Hausrat

Der Hausrat von 30.000 € ist um den nicht verbrauchten Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG von 1.000 €, höchstens jedoch um den Freibetrag nach Steuerklasse II (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG) von 12.000 € zu kürzen. Damit ist der Hausrat der T anzusetzen mit (30.000 €  $\cdot$  1.000 € =) 29.000 €

ErbSt  
 Teil 5 Klausuraufgaben

3.5 Verbindlichkeiten

Die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten (§ 10 Abs. 5 und 6 ErbStG) betragen	130.000 €
Das eigene Vermögen der Vorerbin beträgt	173.408 €

IV. Ermittlung Erbschaftsteuer

(1) Das eigene Vermögen der Vorerbin beträgt	173.408 €
+ Nacherbschaftsvermögen	<u>1.055.313 €</u>
Erwerb vor Freibetrag	1.228.721 €
Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	./. <u>400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	828.700 €

(2) Der Erwerber erhält als Kind eines vorverstorbenen Kindes (Steuerklasse I) einen Freibetrag von 400.000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), weil bei seiner Besteuerung auf Antrag sein Verhältnis zur Erblasserin (Großmutter) zugrunde zu legen ist.

(3) Hinsichtlich der Steuerklasse sind das Nacherbschaftsvermögen (1.055.313 € abzüglich Freibetrag von 400.000 €) von 655.300 € (Steuerklasse I) und das eigene Vermögen der Vorerbin von 173.400 € (Steuerklasse II) getrennt zu behandeln (§ 6 Abs. 2 S. 3 ErbStG). Für das eigene Vermögen des Vorerben kann ein Freibetrag nicht mehr abgezogen werden, weil der Freibetrag beim Nacherbschaftsvermögen bereits verbraucht wurde (§ 6 Abs. 2 S. 4 ErbStG). Bei einem steuerpflichtigen Erwerb von insgesamt 828.700 € ergibt sich in der Steuerklasse I ein Steuersatz von 19 % und in der Steuerklasse II ein Steuersatz von 30 % (§ 19 Abs. 1 ErbStG).

Die Steuer beträgt somit (19 % von 655.300 € =) 124.507 € zuzüglich (30 % v. 173.400 € =) 52.020 €, also insgesamt 176.527 €

ErbSt  
Teil 5 Klausuraufgaben