

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

Skript

---

*Erbschaftsteuer / Bewertungsrecht*

Gliederung

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2019*

## Skriptgliederung

1. Erbschaftsteuer - Aufbauschema
- 2.1 Erbschaftsteuer - Übungsfall "Anton Abt"
- 2.2 Erbschaftsteuer - Übungsfall "Anton Abt" - Lösung
3. Erbschaftsteuer - Übungsfall "Robert Rundlich"
4. Erbschaftsteuer - Übungsfall "Wolfgang Schulze"
5. Erbschaftsteuer - Erbrecht (zivilrechtliche Grundlagen)
6. Erbschaftsteuer - Skript
- 7.1 Erbschaftsteuer - Fälle zur Erbschaftsteuer
- 7.2 Erbschaftsteuer - Lösungen zur Erbschaftsteuer
  
8. Bewertungsrecht - Allgemeiner Teil des Bewertungsrechts
9. Bewertungsrecht - Grundstücksbewertung
10. Bewertungsrecht - Unternehmensbewertung
- 11.1 Bewertungsrecht - Fälle zum Bewertungsrecht
- 11.2 Bewertungsrecht - Lösungen zum Bewertungsrecht
  
- 12.1 Anlehnung der StB-Examen 2007 bis 2009  
(jeweils unter Beachtung von § 5 UrhG)
- 12.2 StB-Examen 2010 bis 2014  
(jeweils unter Beachtung von § 5 UrhG)
- 13.1 bis 13.9 Übungsfälle zum Selbststudium

# Skript

---

## *Erbschaftsteuer / Bewertungsrecht*

### Teil 2

Erbschaftsteuer - Übungsfall "Anton Abt"

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2019*

## **Sachverhalt**

Anton Abt (A) ist am 11.02.2018 in seiner Villa in Frankfurt verstorben. Seine Erbin ist aufgrund eines wirksamen Testaments die 40jährige Tochter Tanja Abt (T). Der Erblasser hinterlässt folgende Vermögenswerte:

### **Tz. 1 Einfamilienhaus in Frankfurt a.M.**

Der Erblasser war Eigentümer eines selbstgenutzten Einfamilienhauses in Frankfurt am Main. Das unterkellerte Einfamilienhaus hat eine Wohnfläche von 300 qm und eine Bruttogrundfläche von 500 qm und wurde im Jahr 2001 errichtet. Das Dachgeschoss ist ausgebaut. Der Ausstattungsstandard des Gebäudes (Gebäudeklasse 1.01) ist durchweg Standardstufe 5. Auf dem 2.500 qm großen Grundstück mit einem Bodenrichtwert von 700 €/m<sup>2</sup> befindet sich noch eine 60 m<sup>2</sup> große freistehende Doppelgarage (Gebäudeklasse 14.1; Baujahr ebenfalls 2001, Standardstufe 4). Das Grundstück ist mit einer 190 m langen und 2,5 m hohen Mauer aus Naturstein mit Abdeckplatte umgeben. Auf dem Grundstück befindet sich darüber hinaus noch ein 40 m<sup>2</sup> großer Swimming-Pool mit gehobener Ausführung. Die Außenanlagen wurden ebenfalls im Jahr 2001 fertiggestellt.

Das Gebäude wird nach dem Tod von Anton Abt durch die Erbin vermietet. Der Erblasser hatte das Grundstück im Jahr 1999 von Julis Zügel (Z) auf Rentenbasis erworben. Der am 11.02.2018 64jährige Zügel erhält eine lebenslange Rente in Höhe von 1.000 € pro Monat. Die Rente läuft am Besteuerungsstichtag noch mindestens 8 und höchstens 15 Jahre. Der örtliche Gutachterausschuss hat für das Grundstück einschließlich Gebäude und Außenanlagen im Rahmen eines Gutachtens einen Verkehrswert von 2.100.000 € ermittelt. Der Gutachterausschuss hat in dieser Wohngegend weder Vergleichswerte noch Vergleichsfaktoren ermittelt. Dem Finanzamt liegen derartige Werte ebenfalls nicht vor. Auch örtliche Liegenschaftszinssätze oder Bewirtschaftungskosten wurden seitens des Gutachterausschusses nicht ermittelt.

### **Tz. 2 Mietwohngrundstück in Offenbach**

Daneben war der Erblasser noch Eigentümer eines im Jahr 1957 errichteten Mietwohngrundstückes in Offenbach. Mit dem vollständig für Wohnzwecke vermieteten Gebäude werden 10.000 € Miete pro Monat erzielt. Das Grundstück ist 800 m<sup>2</sup> groß und hat einen maßgeblichen Bodenrichtwert von 500 €/m<sup>2</sup>. Örtliche Liegenschaftszinssätze oder örtliche Bewirtschaftungskosten hat der Gutachterausschuss von Offenbach nicht veröffentlicht.

### **Tz. 3 Ferienhaus in Stankt Anton am Arlberg, Österreich**

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

### **Tz. 4 60%ige GmbH-Beteiligung.**

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

Die einzelnen Ertragswerte der GmbH weisen folgende Ertragswerte auf:

	2015	2016	2017
Bilanzgewinn/Verlust	./ 99.000 €	300.000 €	500.000 €
KSt / Gewerbesteuer / Soli	0 €	120.000 €	200.000 €
a.o Ertrag (Verkauf einer Maschine)		100.000 €	

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

### Tz. 5 Bankanlagen

An Bankanlagen ist noch folgendes vorhanden:

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

### Tz. 6 Hausrat, Fahrzeuge, Sonstiges

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

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

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

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

### Aufgabe:

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

# Skript

---

## *Erbschaftsteuer / Bewertungsrecht*

### Teil 2

Erbschaftsteuer - Übungsfall "Anton Abt" (Lösung)

## Lösung

### Sachliche Steuerpflicht

Mit dem Tod des Anton Abt am 11.02.2018 wurde die Tochter Tanja Abt aufgrund des Testaments (vgl. § 1937, 2064, 2087 Abs. 1 und §§ 2229 ff. BGB) Alleinerbe und somit Gesamtrechtsnachfolgerin (§ 1922 Abs. 1 BGB) ihres Vaters.

Der Erwerb unterliegt folglich als **Erwerb von Todes wegen** der sachlichen Steuerpflicht nach **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. ErbStG**.

### Persönliche Steuerpflicht

Da der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes in Frankfurt a.M. seinen Wohnsitz (§ 8 AO) hatte, also Inländer i.S.d. **§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 a) ErbStG** war, unterliegt gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG der gesamte in- und ausländische Vermögensanfall bei der Erbin der **unbeschränkten ErbSt-Pflicht**.

### Steuertentstehung, Bewertungszeitpunkt, Steuerklasse, Steuerschuldner

Die **Steuer entsteht** gem. **§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** mit dem Tod des A, also am 11.02.2018. Dieser Zeitpunkt ist gem. **§ 11 ErbStG** grundsätzlich auch der **Bewertungsstichtag**. Der Erwerb unterliegt bei der Tochter gem. **§ 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG der Stkl. I**. Die Tochter T ist gem. **§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG Steuerschuldner**.

### Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs

Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gem. **§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG** die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. In den Fällen des **§ 3 ErbStG** ist die Bereicherung unter Maßgabe des **§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu ermitteln**. Die Bewertung richtet sich gem. § 12 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nach dem allgemeinen Teil des BewG, sofern nicht die §§ 12 Abs. 2 bis 7 ErbStG i.V.m. dem BewG andere Regelungen enthalten.

#### Hinweis:

Der Einstieg in die Klausurlösung erfolgt in der Regel über die Erbschaft- und Schenkungsteuer (sachliche Steuerpflicht / persönliche Steuerpflicht / Steuerklasse / und wegen § 20 Abs. 4 ErbStG auch Steuerschuldner).

Vermögen, das zu dem Erbvorgang gehört, ist im Einzelnen:

#### Hinweis:

Die einzelne Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter und Schulden erfolgt nach § 12 ErbStG i.V.m. dem Bewertungsgesetz.

Hier gilt es, jede Bewertung über § 12 ErbStG aus dessen einzelnen Absätzen herzuleiten. In der Regel ist es auch vorteilhaft, dass die jeweiligen Steuerbefreiungen unmittelbar im Anschluss der jeweiligen Bewertung geprüft werden; andernfalls orientiert man sich an **R E 10.1 ErbStR 2011**.

### Tz. 1 Einfamilienhaus in Frankfurt a.M.

Das **inländische Grundstück** (vgl. **§ 19 Abs. 1 BewG**) ist im Hinblick auf **§ 12 Abs. 3 ErbStG** mit dem nach **§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG** gesondert (**§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 1 AO**) festzustellenden Grundstückswert zu bewerten. Dabei sind gem. **§ 157 Abs. 1 BewG** die tatsächlichen Verhältnisse und die Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag (vgl. §§ 9 Abs. 1 Nr. 1 und 11 ErbStG, 11.02.2018) maßgebend.

Bei der Villa handelt es sich gem. § 2 i.V.m. § 19 Abs. 1 BewG und § 181 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 und Abs. 9 BewG um eine wirtschaftliche Einheit „**Einfamilienhaus**“, da sich in diesem Gebäude nur eine Wohnung (§ 181 Abs. 9 BewG) befindet. Das Grundstück wäre

gem. § 182 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 3 BewG eigentlich nach dem Vergleichswertverfahren gem. § 183 BewG zu bewerten.

Da jedoch weder Vergleichswerte (§ 183 Abs. 1 BewG) noch Vergleichsfaktoren (§ 183 Abs. 2 BewG) vorhanden sind, erfolgt die Bewertung gem. **§ 182 Abs. 1 und Abs. 4 Nr. 1 BewG** nach dem **Sachwertverfahren**, welches in **§§ 189 bis 191 BewG** geregelt ist.

Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ist gem. § 189 Abs. 1 BewG der Wert der Gebäude (Gebäudesachwert) getrennt vom Bodenwert zu ermitteln, wobei der Bodenwert nach § 189 Abs. 2 BewG i.V.m. § 179 BewG und der Gebäudesachwert nach § 190 BewG zu berechnen ist.

Die Summe beider Werte ist gem. § 189 Abs. 3 BewG der vorläufige Sachwert, der nach Maßgabe des § 191 BewG mittels Multiplikation einer Wertzahl an den gemeinen Wert anzupassen ist. Da der Gutachterausschuss keine geeigneten Wertzahlen ermittelt hat, ist die maßgebliche Wertzahl gem. § 191 Abs. 2 BewG der Anlage 25 zu entnehmen.

Für bebaute Grundstücke, die eine wirtschaftliche Einheit bilden und auf denen sich mehrere Gebäude befinden (z.B. Einfamilienhaus mit Garage), ist aufgrund von unterschiedlichen Regelherstellungskosten jeweils ein eigener Gebäudesachwert zu berechnen. Die einzelnen Gebäudesachwerte und der Bodenwert der wirtschaftlichen Einheit bilden gem. § 189 Abs. 3 BewG zusammen den vorläufigen Sachwert.

Bei der Ermittlung des Gebäudesachwertes des Einfamilienhauses und der Garage ist gem. § 190 Abs. 1 BewG von den Regelherstellungskosten des Gebäudes unter Berücksichtigung der Brutto-Grundfläche und Anlage 24 auszugehen. Im Hinblick auf § 190 Abs. 2 BewG sind die Regelherstellungskosten mittels eines jährlich veröffentlichten Baupreisindex an aktuelle Baupreise anzupassen.

Sonstige bauliche Anlagen, insbesondere Außenanlagen, und der Wert der sonstigen Anlagen sind gem. § 189 Abs. 1 Satz 2 BewG **regelmäßig** mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten.

Nur in Einzelfällen mit **besonders werthaltigen Außenanlagen** und sonstigen Anlagen werden hierfür gesonderte Wertansätze nach durchschnittlichen Herstellungskosten erforderlich. Außenanlagen gelten als besonders werthaltig, wenn die in der Tabelle in **R B 190.5 ErbStR** dargestellten Größenmerkmale erreicht werden. Von besonders werthaltigen Außenanlagen ist auch auszugehen, wenn ihre Sachwerte (RHK 2010 für Außenanlagen nach Alterswertminderung) in der **Summe 10 % des Gebäudesachwerts** übersteigen; dabei sind die in der Tabelle von R B 190.5 ErbStR n.F. dargestellten Werte entsprechend zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung beanstandet es dabei nicht, wenn die Baupreise mittels der für Wohngrundstücke geltenden Indexzahlen angepasst werden (R B 190.5 Satz 5 ErbStR).

Bei der Ermittlung des Gebäudesachwerts des Einfamilienhauses und der Garage ist gem. § 190 Abs. 1 BewG von den Regelherstellungskosten des Gebäudes unter Berücksichtigung der Brutto-Grundfläche und Anlage 24 auszugehen. Bei dem vorliegenden Gebäude handelt es sich lt. Sachverhalt um ein Gebäude der Gebäudeklasse (GKL) der Ziffer 1.01.

Im Hinblick auf § 190 Abs. 4 BewG ist bei dem jeweiligen Gebäude noch ein Altersabschlag in Abzug zu bringen, wobei die Gesamtnutzungsdauer für das Einfamilienhaus gem. Anlage 22 mit 70 Jahren und für die Doppelgarage als Kleingarage mit 60 Jahren angenommen werden kann.

**Anmerkung:** Diese Erkenntnisse ergeben sich aus einem nachvollziehbaren Zahlenwerk und §§ Angaben.



Auch unter Berücksichtigung von R B 190.5 ErbStR für die Frage, ob die Außenanlagen gem. § 189 Abs. 1 Satz 2 BewG abgegolten sind oder nicht, ergibt sich Folgendes:

**1) Bodenwert (§§ 189 Abs. 2 und 179 BewG)**

Fläche 2.500 m<sup>2</sup> x Bodenrichtwert von 700,00 € **1.750.000 €**

**2) Gebäudesachwert (§ 190 Abs. 1 i.V.m. Anlage 24 BewG)****a) Einfamilienhaus**

Gebäudeart	1.01	
Einfamilienhaus mit Keller, Dachgeschoss ausgebaut		
Fertigstellung / Baujahr	2001	
Bruttogrundfläche	500 m <sup>2</sup>	
Regelherstellungskosten (RHK)	1.260,00 €	
Baupreisindex (§ 190 Abs. 2 BewG)	116,8	
angepasste RHK	1.471,00 €	
Gebäuderegulierungswert	735.500 €	735.500 €

./. Altersminderung gem. § 190 Abs. 4 BewG i.V.m. Anlage 22

Gesamtnutzungsdauer gem. Anlage 22	70 Jahre	
Alter des Gebäudes	17 Jahre	
Altersabschlag (17/70 x 735.500 € =)	178.621 €	./. 178.622 €
verbleiben		556.878 €

Mindestansatz gem. § 190 Abs. 4 Satz 5 BewG (30 %) 220.650 €

**Ansatz für das Gebäude demnach**

**556.878 €**

**b) Doppelgarage**

Gebäudeart	14.1.	
Fertigstellung / Baujahr	2001	
Bruttogrundfläche	60 m <sup>2</sup>	
Regelherstellungskosten (RHK)	485,00 €	
Baupreisindex (§ 190 Abs. 2 BewG)	117,4	
angepasste RHK	569,00 €	
Gebäuderegulierungswert	34.140 €	34.140 €

./. Altersminderung gem. § 190 Abs. 4 BewG i.V.m. Anlage 22

Gesamtnutzungsdauer gem. Anlage 22	60 Jahre	
Alter des Gebäudes	17 Jahre	
Altersabschlag (17/60 x 34.140€ =)	9.673 €	./. 9.673 €
verbleiben		24.467 €

Mindestansatz gem. § 190 Abs. 4 Satz 5 BewG (30 %) 10.242 €

Ansatz für das Gebäude demnach

24.467 €

**c) Gebäude gesamt**

**581.345 €**

**3) Prüfung werthaltige Außenanlagen****a) Mauer**

Fertigstellung / Baujahr	2001	
Länge	190 m	
Regelherstellungskosten (RHK bei einer Höhe von über 2 m)	325,00 €	
Baupreisindex (§ 190 Abs. 2 BewG)	116,8	
angepasste RHK	379,00 €	
Regelherstellungswert	72.010 €	

./. Altersminderung gem. Gesamtnutzungsdauer Tabelle bei

R B 190.5 ErbStR	40 Jahre	
Alter der Außenanlage	17 Jahre	
Altersabschlag	30.605 €	./. 30.605 €
verbleiben		41.405 €

verbleiben

41.405 €

**41.405 €**

**b) Schwimmbecken**

Fertigstellung / Baujahr	2001		
Bruttogrundfläche	40 m <sup>2</sup>		
Regelherstellungskosten (RHK)	850,00 €		
Baupreisindex (§ 190 Abs. 2 BewG)	116,8		
angepasste RHK	992,00 €		
Regelherstellungswert	39.680 €		
./. Altersminderung gem. Gesamtnutzungsdauer gem. Tabelle bei R B 190.5 ErbStR	30 Jahre		
Alter der Außenanlage	17 Jahre		
Altersabschlag	22.485,33 €	./. 22.486 €	
verbleiben		17.194 €	<b>17.194 €</b>

**c) Außenanlagen gesamt****58.599 €**

Da sich der Wert der Außenanlagen auf mehr als 10% der Gebäudesachwerte (10% x **581.345 € = 58.135 €**) beläuft, sind die Außenanlagen werthaltig und somit zusätzlich in Ansatz zu bringen.

**4) Ermittlung des vorläufigen Sachwertes**

Grund und Boden	1.750.000 €
Gebäude	581.345 €
Außenanlagen	<u>58.599 €</u>
Gesamt	2.389.944 €

**5) Wertzahl gem. § 191 Abs. 2 BewG i.V.m. Anlage 25**

1,0

Gemeiner Wert (§ 177 BewG) somit **2.389.944 €**

Da jedoch ein niedrigerer Verkehrswert in Höhe von 2,1 Mio. € nachgewiesen wurde (§ 198 BewG), ist dieser Wert gesondert festzustellen und der Erbin zuzurechnen.

**Gesonderte Feststellungen nach § 151 BewG somit:**

<b>Wert</b>	(§ 151 Abs. 1 BewG)	2.100.000 €
<b>Art</b>	(§§ 151 Abs. 2 Nr. 1, 181 Abs. 1 Nr. 1 BewG)	Einfamilienhaus
<b>Zurechnung</b>	(§ 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG, §§ 39 Abs. 1, 45 AO u. § 1922 Abs. 1 BGB)	Tanja Abt

Zu nachrichtlichen Angaben vgl. H B 151.2 ErbStH 2011.

Da das Haus nicht unverzüglich nach dem Tod des Erblassers zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, scheidet die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG aus. Darüber hinaus ist auch die Steuerbefreiung des § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG nicht anwendbar, da das Einfamilienhaus im Besteuerungszeitpunkt nicht vermietet war. Die Vermietung erfolgte erst durch die Tochter.

**Tz. 2 Mietwohngrundstück in Offenbach**

Das Grundstück in Offenbach (§ 19 Abs. 1 BewG) ist im Hinblick auf § 12 Abs. 3 ErbStG ebenfalls mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert (§§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 1 AO) festzustellenden Grundstückswert zu bewerten. Dabei sind gem. § 157 Abs. 1 BewG die tatsächlichen Verhältnisse und die Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag (vgl. §§ 9 Abs. 1 Nr. 1 und 11 ErbStG, 11.02.2018) maßgebend.

Bei dem Grundstück handelt es sich gem. § 180 Abs. 1 BewG um ein bebautes Grundstück und zwar gem. **§ 181 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 und Abs. 9 BewG** um ein **Mietwohngrundstück**. Die Bewertung erfolgt daher gem. **§ 182 Abs. 1 und 3 Nr. 1 BewG** nach dem **Ertragswertverfahren (§§ 184 bis 188 BewG)**.

Dabei ist gem. § 184 Abs. 1 BewG der Wert des Gebäudes als Gebäudeertragswert getrennt vom Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags nach § 185 BewG zu ermitteln. Der Bodenwert ermittelt sich gem. § 184 Abs. 2 BewG nach dem Wert eines unbebauten Grundstücks nach § 179 BewG.

Die Summe von Gebäudeertragswert und Bodenwert ergibt gem. § 184 Abs. 3 BewG den Ertragswert des Grundstücks, wobei als Mindestwert der Bodenwert zum Ansatz kommt.

Bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist gem. § 185 Abs. 1 BewG von dem Reinertrag des Grundstücks auszugehen, wobei sich dieser aus dem Rohertrag gem. § 186 BewG abzüglich der Bewirtschaftungskosten ergibt. Im Hinblick auf § 186 Abs. 1 BewG bezieht sich der Rohertrag lediglich auf die reine Nettokaltmiete, also ohne Umlagen, die zur Deckung von Betriebskosten gezahlt werden.

Für Grundstücke oder Grundstücksteile, die u.a. eigengenutzt, ungenutzt oder unentgeltlich überlassen sind oder die der Eigentümer dem Mieter zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen hat, ist gem. § 186 Abs. 2 Satz 1 BewG die übliche Miete anzusetzen (vgl. hierzu auch R B 186.4 ErbStR 2011). Die übliche Miete ist gem. § 186 Abs. 2 Satz 2 BewG in Anlehnung an die Miete zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Auch bei der Ermittlung der üblichen Miete sind Betriebskosten nicht einzubeziehen (Vgl. § 186 Abs. 2 Satz 3 BewG).

Vom Reinertrag ist gem. § 185 Abs. 2 BewG eine angemessene Verzinsung für den Bodenwert in Abzug zu bringen, was dann den Gebäudereinertrag ergibt. Der Gebäudereinertrag ist schließlich nach Maßgabe des § 185 Abs. 3 BewG i.V.m. Anlage 21 zu kapitalisieren. Sofern der Gutachterausschuss keine Bewirtschaftungskosten mitgeteilt hat, ermitteln sich diese nach § 187 Abs. 2 BewG i.V.m. Anlage 23 in Abhängigkeit von der Restnutzungsdauer des Gebäudes.

Im Hinblick auf Anlage 22 n.F. haben Mietwohngrundstücke eine Nutzungsdauer von 70 Jahren. Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der typisierten wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. Im Hinblick auf RB 185.3 ErbStR 2011 bestehen keine Bedenken, als das Alter des Gebäudes als Differenzbetrag zwischen dem Jahr der Besteuerung und dem Fertigstellungsjahr zu ermitteln. Das Gebäude ist demnach am Bewertungsstichtag 61 Jahre alt (vom 2018 ./.. 1957). Aus diesem Grund beläuft sich die Restnutzungsdauer gem. § 185 Abs. 3 Satz 3 BewG zunächst auf 9 Jahre.

Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes verlängert oder verkürzt haben, ist gem. § 185 Abs. 3 Satz 4 BewG von einer der Verlängerung oder Verkürzung entsprechenden Restnutzungsdauer auszugehen. Eine **Verlängerung der Restnutzungsdauer** ist gem. **R B 185.3 Abs. 4 ErbStR** nur anzunehmen, wenn in den **letzten 10 Jahren** durchgreifende Modernisierungen vorgenommen wurden, die nach dem Punktesystem der Tabelle 1 zu R B 185.3 Abs. 4 ErbStR eine überwiegende oder umfassende Modernisierung ergeben. Da lt. Sachverhalt keine durchgreifende Modernisierung in dem vorgenannten Sinne vorgenommen wurde, scheidet eine Verlängerung der Nutzungsdauer aus.

Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt jedoch gem. **§ 185 Abs. 3 Satz 5 BewG** regelmäßig **mindestens 30 %** der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer. Aus diesem Grund beläuft sich die **Restnutzungsdauer auf 21 Jahre** (70 Jahre x 30 %).

Die Bewirtschaftungskosten sind gem. § 187 Abs. 2 BewG i.V.m. Anlage 23 mit 27 % anzusetzen, da der Gutachterausschuss keine eigenen Bewirtschaftungskosten ermittelt hat. Da der Gutachterausschuss auch keine Liegenschaftszinssätze zur Verfügung gestellt hat, ist gem. § 188 Abs. 2 Nr. 1 BewG von einem Liegenschaftszinssatz von 5 % auszugehen. Dies führt zu einem nach § 185 Abs. 3 BewG i.V.m. Anlage 21 ermittelten Vervielfältiger von 12,82.

Letztlich ergibt sich folgender Grundbesitzwert:

**1) Bodenwert (§§ 184 Abs. 1, 2 und 179 BewG)**

Fläche 800 m<sup>2</sup> x Bodenrichtwert 500,00 € 400.000 €

**2) Gebäudeertragswert (§ 184 Abs. 1 i.V.m. § 185 Abs. 1 BewG)**

<b>Rohertrag</b> (§ 186 Abs. 1 BewG), Netto-Kalt-Miete	120.000 €	
./. Bewirtschaftungskosten, gem. § 187 Abs. 2 i.V.m. Anlage 23 unter Beachtung von § 185 Abs. 3 Satz 3 bis 5 BewG und Anlage 22 27 % x 120.000 € (§ 185 Abs. 3 Satz 5 BewG)		<u>./. 32.400 €</u>
= <b>Reinertrag</b> gem. § 185 Abs. 2 BewG		87.600 €
./. Verzinsung des Bodenwerts gem. § 185 Abs. 2 i.V.m. § 188 BewG (5,00 % x 400.000 € =)		<u>./. 20.000 €</u>
<b>Gebäudereinertrag</b> (§ 185 Abs. 2 Satz 1 BewG)		67.600 €
Vervielfältiger aus Anlage 21		12,82 €
= <b>Gebäudeertragswert</b>	866.632 €	<u>866.632 €</u>

**3) Ertragswert des Grundstücks** gem. § 184 Abs. 3 BewG 1.266.632 €

**Gesonderte Feststellungen nach § 151 BewG somit:**

<b>Wert</b>	(§ 151 Abs. 1 BewG)	1.266.632 €
<b>Art</b>	(§ 151 Abs. 2 Nr. 1, 181 Abs. 1 Nr. 2 BewG)	Mietwohngrundstück
<b>Zurechnung</b>	(§ 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG, § 39 Abs. 1, 45 AO u. § 1922 Abs. 1 BGB)	Tanja Abt

Da das im Inland befindliche Gebäude zu Wohnzwecken vermietet ist, erfolgt der Wertansatz gem. **§ 13d Abs. 1 und 3 ErbStG** lediglich zu **90 %**.

Ansatz daher **1.139.968 €**

**Tz. 3 Ferienhaus in Stankt Anton am Arlberg, Österreich**

Die in Österreich belegene Wohnung ist gem. **§ 12 Abs. 7 ErbStG i.V.m. § 31 Abs. 1 und §§ 9 Abs. 1 und 2 BewG** mit dem **gemeinen Wert** in Höhe von 850.000 € zu bewerten. Da die Ferienwohnung nicht der Mittelpunkt des familiären Lebens ausmacht, scheidet die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG aus. Mangels Vermietung kommt auch die Vergünstigung des § 13c Abs. 1 und 3 ErbStG nicht in Betracht.

Ansatz daher **850.000 €**

**Tz. 4 60%ige GmbH-Beteiligung**

Der Geschäftsanteilschein einer GmbH ist kein Wertpapier, sondern lediglich eine Beweisurkunde, die die Legitimation erleichtert. Einen Kurswert gibt es für derartige Anteilscheine nicht. Eine Bewertung nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 1 BewG scheidet daher aus. Beteiligungen an einer GmbH sind vielmehr gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Dieser Wert ist **gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG i.V.m. § 157 Abs. 4 Satz 1 BewG zum Besteuerungszeitpunkt (11.02.2018) gesondert festzustellen** und gem. **§ 12 Abs. 2 ErbStG** für erbschaftsteuerliche Zwecke zu übernehmen. Da eine Ableitung aufgrund von Verkäufen unter fremden Dritten, die innerhalb eines Jahres vor dem Besteuerungszeitpunkt stattgefunden haben, nicht vorliegen, ist der gemeine Wert der Beteiligung unter Berücksichtigung der Ertragsaussicht oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zu Grunde legen würde.

Im Hinblick auf **§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG** darf dieser Wert, der sich aufgrund der §§ 95 Abs. 1, 97 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 1b, 99, 103, 109 Abs. 2 BewG ergeben würde, den **Substanzwert** der Gesellschaft nicht unterschreiten. Dieser beläuft sich lt. Sachverhalt auf 4.000.000 €

Im Hinblick auf **§ 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 199 Abs. 1 BewG** kann dabei **das vereinfachte Ertragswertverfahren** (§ 200 BewG) angewendet werden, da dem Sachverhalt nicht entnommen werden kann, dass dieses zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen würde.

Zur Ermittlung des Ertragswerts ist zunächst gem. **§ 200 Abs. 1 BewG** der nachhaltig erzielbare Jahresertrag (§§ 201 und 202 BewG) mit dem Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) zu multiplizieren. Anschließend ist diese Ausgangsgröße um die Wirtschaftsgüter der **§ 200 Abs. 2 bis 4 BewG** zu korrigieren, wobei vorliegend derartige Wirtschaftsgüter nicht vorhanden sind.

Die Ableitung des künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags erfolgt gem. § 201 Abs. 1 Satz 2 BewG aus dem in der Vergangenheit tatsächlich erzielten Durchschnittsertrag. Hierzu sind die Betriebsergebnisse der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre heranzuziehen und nach Maßgabe des § 202 Abs. 1 BewG entsprechend zu korrigieren.

Der Kapitalisierungsfaktor beläuft sich gem. § 203 Abs. 1 BewG n.F. i.V.m. § 205 Abs. 11 BewG auf 13,75, da der Besteuerungszeitpunkt nach dem 31.12.2015 liegt.

Letztlich ergibt sich Folgendes:	2015	2016	2017
<b>Ausgangsgröße gem. § 202 Abs. 1 Satz 1 BewG</b>			
Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG	./ 99.000 €	300.000 €	500.000 €
<b>Hinzurechnungen gem. § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1e BewG</b>			
Ertragsteueraufwand (Gewerbsteuer)	0 €	120.000 €	200.000 €
<b>Kürzung gem. § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2b BewG</b>			
außerordentlicher Ertrag		./ 100.000 €	
<b>Zwischensumme</b>	<b>./ 99.000 €</b>	<b>320.000 €</b>	<b>700.000 €</b>
<b>Berücksichtigung von § 202 Abs. 3 BewG</b>			
pauschaler Ertragsteueraufwand von 30 % der positiven modifizierten Betriebsergebnisse	0 €	./ 96.000 €	./ 210.000 €
<b>maßgebliche Betriebsergebnisse</b>	<b>./ 99.000 €</b>	<b>224.000 €</b>	<b>490.000 €</b>
<b>Summe</b>			<b>615.000 €</b>
Durchschnitt gem. 201 Abs. 2 Satz 3 BewG			<b>205.000 €</b>
Kapitalisierungsfaktor gem. § 203 Abs. 1 BewG			13,75 €
Wert nach § 200 Abs. 1 i.V.m. § 203 BewG			<b>2.818.750 €</b>
Werte nach § 200 Abs. 2 bis 4 BewG			0 €
Wert nach § 200 Abs. 1 bis 4 BewG somit			<b>2.818.750 €</b>

Da der Substanzwert als Mindestwert höher ist, beläuft sich der Wert der GmbH auf **4.000.000 €**. Der Anteil des Erblassers beläuft sich auf 60 %. Die Tatsache, dass die Einlagen noch nicht vollständig einbezahlt wurden, ändert gem. § 97 Abs. 1b BewG hieran nichts.

Ansatz somit (60 % x 4.000.000 €) **2.400.000 €**

Demnach ergeben sich folgende Feststellungen:

<b>Wert</b>	(§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG)	2.400.000 €
<b>Zurechnung</b>	(§ 151 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 BewG, § 39 Abs. 1, 45 AO u. § 1922 Abs. 1 BGB)	Tanja Abt

Bei der GmbH Beteiligung handelt es sich gem. **§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG** um begünstigtes Betriebsvermögen, da der Erblasser zu mehr als 25 % unmittelbar an der inländischen GmbH beteiligt war.

Das Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 ErbStG beläuft sich lt. Sachverhalt 350.000 €. Allein fraglich ist, ob die Bagatellgrenze des § 13b Abs. 7 ErbStG vorliegend dazu führt, dass auch dieses Verwaltungsvermögen als begünstigtes Vermögen behandelt wird. Das unschädliche max. Verwaltungsvermögen ermittelt sich wie folgt:

Wert des Betriebsvermögen	4.000.000 €
./. Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 und 9 ErbStG	<u>./. 350.000 €</u>
= Bemessungsgrundlage für die 10%-Grenze des § 13b Abs. 7 ErbStG	3.650.000 €
10% - Grenze max. unschädliches Verwaltungsvermögen	365.000 €

Da sich das Verwaltungsvermögen auf unter 365.000 € beläuft, handelt es sich in voller Höhe um begünstigtes Vermögen. Da sich das gesamte Verwaltungsvermögen mit 8,75% (350.000 € x 100 / 4 Mio. €) auf unter 20% beläuft, wäre eine Optionsverschonung gem. § 13a Abs. 10 ErbStG grundsätzlich möglich. Da die Steuer jedoch ohne die Optionsverschonung ermittelt werden soll, ergibt aufgrund des Verschonungsabschlages des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG und des Abzugsbetrages nach § 13a Abs. 2 ErbStG Folgendes, zumal sich der Erwerb auf unter 26. Mio. € beläuft.

Anteil Erblasser, § 97 Abs. 1b BewG	2.400.000 €
./. § 13a Abs. 1 und 13b Abs. 4 ErbStG ( <b>Verschonungsabschlag</b> )	<u>./. 2.040.000 €</u>
restliches Betriebsvermögen	360.000 €
<b>Abzugsbetrag</b> gem. § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG	150.000 €
Ermittlung des Kürzungsbetrages, § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG	
Rest nach § 13a Abs. 1 ErbStG	360.000 €
./. Unschädlich Teil	<u>./. 150.000 €</u>
= Differenzbetrag	210.000 €
hiervon 50 % = Kürzungsbetrag	105.000 €
verbleibender Abzugsbetrag	<u>./. 105.000 €</u>
steuerpflichtiger Teil des Betriebsvermögens	45.000 € <u>./. 45.000 €</u> <b>315.000 €</b>

### Tz. 5 Bankanlagen

Die 1.000 Daimler-**Aktien** sind gem. **§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 1 BewG** mit dem **niedrigsten Kurs** im Besteuerungszeitpunkt in Ansatz zu bringen. Demnach ist der Kurs in Frankfurt maßgebend. Ansatz somit 1.000 € x 50 € = 50.000 €

Die 2.500 **Fondsanteile** sind gem. **§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 4 BewG** mit dem **Rücknahmepreis** zu bewerten. Ansatz daher 2.500 € x 100 € = 250.000 €

Das **Bankguthaben** ist schließlich mit dem **Nennwert gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 BewG** zu berücksichtigen. 250.000 €

### Tz. 6 Hausrat, Pkw

Die Bewertung des **Hausrats** erfolgt gem. **§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 BewG** mit dem **gemeinen Wert** in Höhe von 10.000.000 €  
Dieser ist jedoch gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG bei der Steuerklasse I steuerfrei bis zu einer Höhe von ./. 41.000 €  
Ansatz Hausrat somit: 9.959.000 € 9.959.000 €

Die beiden **Fahrzeuge** sind ebenfalls gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 BewG mit dem gemeinen Wert in Ansatz zu bringen. 165.400 €  
Diese sind jedoch gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG als sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter bei der Steuerklasse I steuerfrei bis zu einer Höhe von ./. 12.000 €  
Ansatz Pkw's somit: 153.400 € 153.400 €

Für den Picasso kommt eine darüber hinausgehende Steuerbefreiung nicht in Betracht. Insbesondere scheidet die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG aus, da das Bild nicht der breiten Öffentlichkeit, der Forschung oder Wissenschaft zur Verfügung gestellt wird. Darüber hinaus kann m.E. dahingestellt bleiben, ob der Picasso Hausrat oder einen sonstigen beweglichen körperlichen Gegenstand darstellt, da sich das Ergebnis hierdurch nicht ändert.

Der **Vermögensanfall** ermittelt sich daher wie folgt:

Tz. 1 Einfamilienhaus	2.100.000 €
Tz. 2 Mietwohngrundstück	1.139.969 €
Tz. 3 Ferienwohnung	850.000 €
Tz. 4 GmbH-Anteile	315.000 €
Tz. 5 Bankanlagen	
Aktien	50.000 €
Fondsanteile	250.000 €
Bankguthaben	250.000 €
Tz. 6 Hausrat, Pkw	
Hausrat (inkl. Picasso)	9.959.000 €
Pkw's	153.400 €
<b>Vermögensanfall gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG</b>	<b>15.067.369 €</b>

### Nachlassverbindlichkeiten

#### Lt. Tz. 1 Hausschulden

Die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks eingegangene Leibrentenverpflichtung zugunsten des Julius Zügel ist gem. **§ 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 ErbStG und § 12 Abs. 1 ErbStG** mit dem **Kapitalwert gem. §§ 13 Abs. 1, 14 Abs. 1 und 15 BewG** zu bewerten. Dabei handelt es sich um eine Kombination einer sog. **Höchstzeitrente** oder **abgekürzten Leibrente** (vgl. Ländererlass vom 10.10.2010, BStBl I, 810; III Tz. 1.2.5; Beck'sche Steuererlasse § 12/1 zu Nr. 200) und einer **Mindestzeitrente**. Im Rahmen der **Mindestzeitrente** ist dabei der **höhere** Vervielfältiger (VV) anzuwenden, der sich bei dem Vergleich einer reinen Zeitrente gem. § 13 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 9a und einer lebenslänglichen Rente nach § 14 Abs. 1 BewG ergibt. Im Rahmen der **Höchstzeitrente** ist jedoch der **niedrigere** Vervielfältiger anzuwenden, der sich bei einem Vergleich der Vervielfältiger für eine **reine Zeitrente (Anlage 9a zu § 13 Abs. 1 BewG)** bzw. für eine **reine lebenslängliche Rente ergibt. Im Rahmen des § 14 Abs. 1 BewG ist vorliegend die Sterbetafel 2013/2015; Beck'sche Steuererlasse zu § 14/2 zu 200) zu berücksichtigen.**

Demnach ergibt sich Folgendes:

<b>Lebenslange Rente</b> , VV gem. § 14 Abs. 1 BewG i.V.m. der Sterbetafel 2013/2015 bei einem Alter von 64 Jahren	11,725	
<b>Mindestzeitrente</b> , VV gem. § 13 Abs. 1 i.V.m. Anlage 9a BewG bei einer Laufzeit von <b>8 Jahren</b>	6,509	
<b>Höchstzeitrente</b> , VV gem. § 13 Abs. 1 i.V.m. Anlage 9a BewG bei einer Laufzeit von <b>15 Jahren</b>	10,314	
Maßgeblicher Vervielfältiger somit	10,314	
Ansatz der Rente daher:	123.768 €	./. 123.768 €

Eine Einschränkung des Schuldenabzugs nach § 10 Abs. 6 ErbStG ergibt sich nicht, da das Grundstück nicht steuerfrei ist (s.o.).

#### Lt. Tz. 3 Schulden Ferienwohnung

Die Schulden im Zusammenhang mit der Ferienwohnung sind gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG dem Grunde nach und mit dem **Nennwert**

gem. **§ 10 Abs. 1 Satz 2, § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 BewG** der Höhe nach als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Abzug somit ./ 500.000 €

#### Lt. Tz. 6 Pkw Schulden

Auch die Schulden im Zusammenhang mit dem Smart sind gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG dem Grunde nach und mit dem **Nennwert** gem. **§ 10 Abs. 1 Satz 2, § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 BewG** der Höhe nach als Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Der Schuldenabzug ist vorliegend auch nicht durch § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG eingeschränkt, vgl. hierzu R E 10.10 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2011. Abzug somit ./ 10.000 €

#### Lt. „Sonstiges“, Geldstrafe

Die zum Besteuerungszeitpunkt noch **nicht bezahlte Geldstrafe** ist nicht als Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig, da die Erbin mit dieser Strafe vor dem Hintergrund des **§ 459c Abs. 3 StPO** nicht wirtschaftlich belastet ist. Nach der vorgenannten Vorschrift darf bezüglich einer Geldstrafe nicht in den Nachlass vollstreckt werden.

#### § 459c StPO

- (1) Die Geldstrafe oder der Teilbetrag der Geldstrafe wird vor Ablauf von zwei Wochen nach Eintritt der Fälligkeit nur beigetrieben, wenn auf Grund bestimmter Tatsachen erkennbar ist, dass sich der Verurteilte der Zahlung entziehen will.
- (2) Die Vollstreckung kann unterbleiben, wenn zu erwarten ist, dass sie in absehbarer Zeit zu keinem Erfolg führen wird.
- (3) In den Nachlass des Verurteilten darf die Geldstrafe nicht vollstreckt werden.

#### Beerdigungskosten

Die **Beerdigungskostenpauschale** in Höhe von 10.300 € ist nicht zu berücksichtigen, da die von Tanja Abt übernommenen Beerdigungskosten höher sind. Im Rahmen des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG sind nicht nur die reinen Beerdigungskosten in Höhe von 20.000 € zu berücksichtigen, sondern auch die üblichen Grabpflegekosten mit dem Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer. Dabei ist gem. § 13 Abs. 2 BewG ein VV von 9,3 zugrunde zu legen. Ansatz somit

Beerdigungskosten	20.000 €	
Übliche Grabpflegekosten (9,3 x 250 €=)	2.325 €	./ 22.325 €

Als Kind erhält die Erbin gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG einen Freibetrag in Höhe von 400.000 €. Ein besonderer Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 2 ErbStG ist der T nicht zu gewähren, da sie im Zeitpunkt der Besteuerung das 27. Lebensjahr bereits vollendet hat. Abzug somit: ./ 400.000 €

Steuerpflichtige Bereicherung gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG somit	14.011.276 €	
Abrundung gem. § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG	14.011.200 €	
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, 27 %	3.783.024 €	

Im Hinblick auf die Grenzwerttabelle bei H E 19 ErbStH ist vorliegend die Härteregelung zu berücksichtigen. Daher ermittelt sich die Steuer letztlich wie folgt:

#### Steuer gem. § 19 Abs. 3 ErbStG

Steuer auf den Vorerwerb	13.000.000 € x 23%	2.990.000 €
Besteuerung des übersteigenden Betrages	1.011.200 € x 50%	<u>505.600 €</u>
Festzusetzende Steuer somit		3.495.600 €

Stand: 18.06.2018



# Skript

---

## *Erbschaftsteuer / Bewertungsrecht*

### Teil 6

Erbschaftsteuer - Skript

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2019*

**Inhaltsverzeichnis**

<b>1. Allgemeines</b> .....	<b>4</b>
1.1. Wesen und Bedeutung der Erbschaftsteuer.....	4
1.2. Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit .....	4
1.3. Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die ErbSt.....	4
<b>2. Steuerpflicht (Allgemeines)</b> .....	<b>5</b>
2.1. Sachliche Steuerpflicht (Allgemeines).....	5
2.2. Persönliche Steuerpflicht (Allgemeines).....	6
<b>3. Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)</b> .....	<b>7</b>
3.1. Erwerbe gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG .....	7
3.2. Weitere Erwerbsvorgänge nach § 3 ErbStG.....	8
3.3. Sonstige erbrechtliche Besonderheiten.....	8
<b>4. Besonderheiten im Hinblick auf §§ 4 bis 6 ErbStG</b> .....	<b>9</b>
4.1. Besonderheiten bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft gem. § 4 ErbStG .....	9
4.2. Besonderheiten beim Zugewinnausgleich gem. § 5 ErbStG .....	9
4.2.1. Zivilrechtliche Erläuterung .....	9
4.2.2. Steuerrecht .....	12
4.3. Besonderheiten bei der Vor- und Nacherbschaft gem. § 6 ErbStG sowie gem. § 7 Abs. 1 Nr. 7 und § 7 Abs. 2 ErbStG .....	14
4.3.1. Zivilrechtliche Erläuterung .....	14
4.3.2. Steuerrecht .....	16
<b>5. Sachliche Steuerpflicht – Schenkung unter Lebenden – (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)</b> .....	<b>32</b>
5.1. Regelungsgehalt des § 1 Abs. 2 ErbStG.....	32
5.2. Freigebige Zuwendung unter Lebenden gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG .....	32
5.2.1. Zivilrechtliche Erläuterung .....	32
5.2.2. Steuerrecht .....	32
5.3. Ersatztatbestände der § 7 Abs. 1 Nr. 2 bis 7 ErbStG.....	34
5.4. Besonderheiten des § 7 Abs. 3 bis 7 ErbStG .....	34
<b>6. Persönliche Steuerpflicht, § 2 ErbStG und § 4 AStG</b> .....	<b>35</b>
6.1. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht.....	35
6.2. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht.....	36
<b>7. Steuerentstehung, Bewertungsstichtag (R E 9.1 ErbStR)</b> .....	<b>38</b>
<b>8. Wertermittlung</b> .....	<b>38</b>
8.1. Steuerpflichtiger Erwerb gem. § 10 ErbStG .....	38
8.1.1. Allgemeine Grundsätze.....	38
8.1.2. Wertermittlung der Zuwendung unter Lebenden .....	38
8.1.3. Besonderheiten der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs gem. § 10 Abs. 2 bis 4 ErbStG.....	39
8.1.4. Abzugsfähige Belastungen und Verbindlichkeiten (insb. § 10 Abs. 5 ErbStG)....	40
8.1.5. Nicht abzugsfähige Belastungen und Verbindlichkeiten .....	42
8.2. Bewertung gem. § 12 ErbStG (nur Überblick) .....	43
8.2.1. Bewertung der Vermögensarten und Vermögensgegenstände (§ 12 Abs. 1 ErbStG).....	43
8.2.2. Nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 12 Abs. 2 ErbStG) .....	44

8.2.3.	Bewertung von inländischem Grundbesitz gem. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG.....	44
8.2.4.	Bewertung von inländischem Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG.....	44
8.2.5.	Bewertung eines nicht mitunternehmerischen Anteils an einer PersG.....	44
8.2.6.	Bewertung von ausländischem Grundbesitz und ausländischem Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 7 ErbStG i.V.m. § 31 BewG .....	45
8.3.	Steuerbefreiungen gem. § 13 ErbStG und nachträglicher Wegfall der Steuer gem. § 29 ErbStG.....	45
8.3.1.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (Hausrat u.a.).....	45
8.3.2.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG (Familienheim) .....	45
8.3.3.	Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG (Erwerb des Familienheims von Todes wegen auf den Ehegatten).....	49
8.3.4.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG (Erwerb des Familienwohnheims von Todes wegen auf die Kinder) .....	53
8.3.5.	Stundung gem. § 28 ErbStG .....	56
8.3.6.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG (Pflegeleistungen) .....	56
8.3.7.	Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG (Rückfall).....	57
8.3.8.	Übrige (relevante) Steuerbefreiungen gem. § 13 ErbStG.....	57
8.3.9.	Vergünstigungen von Wohngrundstücken .....	58
8.3.10.	Wirkung einer Steuerbefreiung gem. § 29 ErbStG .....	59
8.4.	Steuerbefreiungen gem. §§ 13a, 13b, 13c und §§ 28, 28a ErbStG.....	59
8.4.1.	Allgemeines.....	59
8.4.2.	Prüfungsaufbau §§ 13a, 13b, 13c und §§ 28, 28a ErbStG .....	60
8.4.3.	Begriff des begünstigten Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG) .....	63
8.4.4.	Begriff des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG).....	66
8.4.5.	Vorababzug gem. § 13a Abs. 9 ErbStG für Familienunternehmen .....	73
8.4.6.	Vermögen bis 26 Mio. €.....	74
8.4.7.	Vermögen über 26 Mio. aber unter 90 Mio. € (§ 13c ErbStG vs. § 28a ErbStG) .....	76
8.4.8.	Vermögen über 90 Mio. € (§ 28 Abs. 1 ErbStG vs. § 28a ErbStG) .....	78
8.4.9.	Weitergabeverpflichtung (§ 13b Abs. 3 ErbStG) .....	78
<b>9.</b>	<b>Berechnung der Steuer.....</b>	<b>79</b>
9.1.	Berücksichtigung früherer Erwerbe gem. § 14 ErbStG .....	79
9.2.	Steuerklasse gem. § 15 ErbStG .....	81
9.3.	Freibeträge (§ 16 ErbStG) / Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG).....	81
9.3.1.	Freibeträge gem. § 16 ErbStG .....	81
9.3.2.	Freibeträge gem. § 17 ErbStG .....	82
9.4.	Steuersatz gem. § 19 ErbStG.....	83
9.5.	Steuerermäßigung gem. § 19a ErbStG.....	83
9.5.1.	Weitergabeverpflichtung gem. § 19a Abs. 2 Satz 2 ErbStG .....	83
9.5.2.	Anteil des begünstigten Vermögens gem. § 19a Abs. 3 ErbStG.....	84
9.5.3.	Entlastungsbetrag gem. § 19a Abs. 4 ErbStG .....	84
<b>10.</b>	<b>Steuerfestsetzung und Erhebung .....</b>	<b>85</b>
10.1.	Steuerschuldnerschaft gem. § 20 ErbStG.....	85
10.2.	Anrechnung ausländischer Steuer gem. § 21 ErbStG .....	85
10.3.	Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen gem. § 23 ErbStG.....	86
10.4.	Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens gem. § 27 ErbStG .....	87
10.5.	Stundung gem. § 28 ErbStG.....	87

Das Skript dient der Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2019. Für Kritik und Anregungen, Fehlermeldungen (§§-Zitate, Rechen- oder Rechtschreibfehler) möchte ich mich bereits jetzt bedanken. Anregungen bitte an: [kontakt@ruemelin.eu](mailto:kontakt@ruemelin.eu). Geben Sie dabei bitte an, aus welchem Kurs Sie sind.

Vielen Dank und viel Erfolg bei Ihrer Prüfungsvorbereitung.

Waiblingen, im September 2018  
Johannes Rümelin

**Stand: 06.09.2018**

## 1. Allgemeines

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

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

### 1.1. Wesen und Bedeutung der Erbschaftsteuer

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

### 1.2. Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit

Es ergibt sich folgende Übersicht:

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

### 1.3. Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die ErbSt

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

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

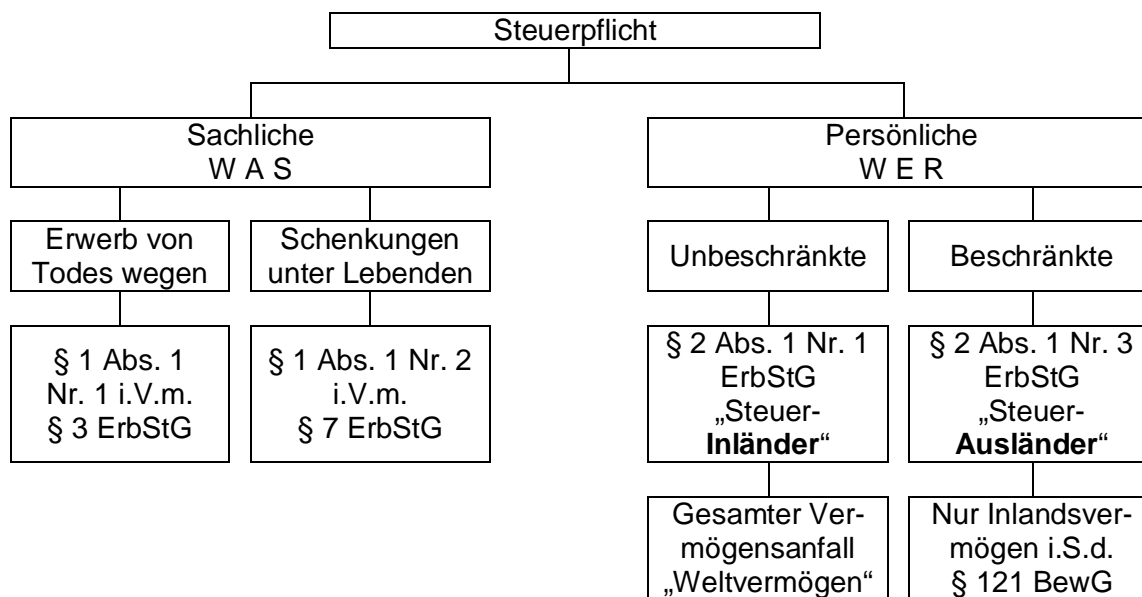
Dies schließt jedoch nicht aus, dass in engen Grenzen auch eine unwirksame Verfügung von Todes wegen der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann. Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.03.2000 – II R 15/98, BStBl II 2000, 588) ist dies dann möglich, wenn:

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

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

## 2. Steuerpflicht (Allgemeines)

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



### 2.1. Sachliche Steuerpflicht (Allgemeines)

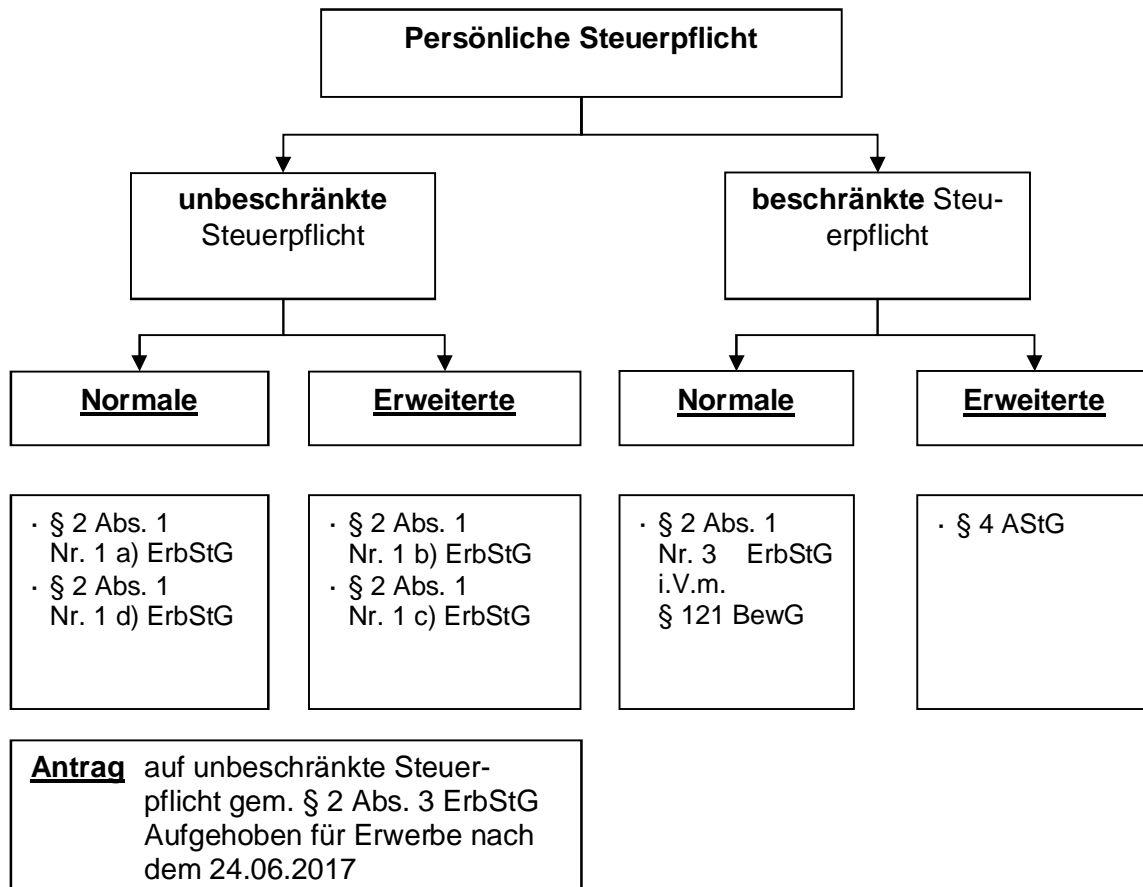
Die sachliche Steuerpflicht des Erbschaftsteuergesetzes befasst sich mit der Frage „**Was** wird besteuert?“ und ist abschließend gem. § 1 Abs. 1 ErbStG geregelt

#### (Übersicht 1 Regelung nach § 1 ErbStG):

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

## 2.2. Persönliche Steuerpflicht (Allgemeines)

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



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

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

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

<p><b>Erbanfall</b> (§§ 1922 ff. BGB)</p>	<p>Unabhängig ob es sich um einen gesetzlichen (§§ 1923-1936 BGB) oder gewillkürten Erben handelt. Die Verfügung von Todes wegen (<b>gewillkürte Erbfolge</b>) kann einseitig durch Testament (§ 1937 i.V.m. §§ 2064 ff. und 2229 ff. BGB) oder zweiseitig durch Erbvertrag (§ 1941 i.V.m. §§ 2274 ff. BGB) erfolgen. Der Erbe ist Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers und tritt kraft Gesetzes in die Rechtsstellung des Erblassers ein.</p>
<p><b>Vermächtnis</b> (§§ 1939, 2087 Abs. 2, 2147 und 2174 BGB)</p>	<p>Der Vermächtnisnehmer hat gegen den Erben lediglich einen <b>schuldrechtlichen Anspruch</b> (§ 2174 BGB) auf Herausgabe und Übereignung des <b>vermachten Gegenstandes</b> bzw. auf Abtretung der vermachten Forderung. Die Bewertung für den Vermächtnisnehmer richtet sich demnach gem. § 12 ErbStG nach dem vermachten Gegenstand (vgl. daher R B 9.1 Abs. 2 ErbStR, vgl. aber auch BFH vom 02.07.2004, BStBl II 2004, 1039). Der Erbe kann die Vermächtnislast gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abziehen.</p>
<p><b>Geltend gemachter Pflichtteilsanspruch</b> (§§ 2303 ff. BGB)</p>	<p>Abkömmlinge und der Ehegatte, die durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen wurden, haben einen <b>schuldrechtlichen Anspruch</b> gegen den Erben in Höhe der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils nach Maßgabe der §§ 2303 ff. BGB. Die Eltern des Erblassers sind nur nach Maßgabe des § 2309 BGB pflichtteilsberechtigt. Auf den Pflichtteil sind erhaltene Vermächtnisse anzurechnen (§ 2307 BGB). Der Anspruch ist <b>nur auf Geld</b> gerichtet. Die Steuer entsteht originären Pflichtteilsanspruch gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG erst mit Geltendmachung. Wird aber ein Pflichtteil des Erblassers (derivativer Pflichtteil) geltend gemacht, entsteht die Steuer mit dem Tod des Erblassers (<a href="#">BFH-Urteil vom 07.12.2016, II R 21/14</a>, veröffentlicht am 29.03.2017), da der Anspruch gem. § 2317 Abs. 1 und 2 BGB bereits mit dem Tod des ursprünglichen Erblassers vererblich ist.</p> <p>Nach Auffassung des <a href="#">FG Hessen (Urteil vom 03.11.2015 – 1 K 1059/14)</a> kann ein verjährter Pflichtteil (z.B. bezüglich des Nachlasses des Vaters) zumindest dann nicht mehr geltend und somit abgezogen werden, wenn der Pflichtteilsberechtigte (z.B. Kind) beim Tod des Erben (z.B. Mutter) bereits verjährt war und das Kind dann Alleinerbe geworden ist (Revision: Aktenzeichen beim BFH: II R 1/16). Das <a href="#">FG Schleswig-Holstein (Urteil vom 04.05.2016 – 3 K 148/15)</a> lässt den Abzug dagegen zu (Revision: Aktenzeichen beim BFH: II R 17/16).</p> <p>Der Erbe kann den <b>geltend gemachten</b> Pflichtteil gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG in Abzug bringen.</p> <p>Eine Abfindung für den Verzicht auf den Pflichtteil ist nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG beim Pflichtteilsberechtigten und nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG beim Erben zu berücksichtigen.</p> <p>Erfolgt der Pflichtteilsverzicht unentgeltlich, ist die darin enthaltene unentgeltliche Zuwendung des Pflichtteilsberechtigten (z.B. Kind) gegenüber dem Erben (z.B. überlebende Ehegatte / Elternteil) gem. § 13 Abs. 1 Nr. 11 ErbStG steuerfrei.</p>



### 3.2. Weitere Erwerbsvorgänge nach § 3 ErbStG

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

### 3.3. Sonstige erbrechtliche Besonderheiten

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

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

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

Die Ehegatten können gem. §§ 1483 ff. BGB durch Ehevertrag vereinbaren, dass die Gütergemeinschaft nach dem Tod eines Ehegatten zwischen dem überlebenden Ehegatten und den gemeinschaftlichen Abkömmlingen fortgesetzt wird. Treffen die Ehegatten eine solche Vereinbarung, so wird die Gütergemeinschaft mit den gemeinschaftlichen Abkömmlingen fortgesetzt, die bei gesetzlicher Erbfolge als Erben berufen sind. Der Anteil des verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut gehört nicht zum Nachlass; im Übrigen wird der Ehegatte nach den allgemeinen erbrechtlichen Vorschriften beerbt. Einzelheiten ergeben sich daher gem. § 1483 ff. BGB.

Wird die eheliche Gütergemeinschaft beim Tode eines Ehegatten fortgesetzt (§§ 1483 ff. BGB, Artikel 200 des EBGB), wird dessen Anteil gem. § 4 Abs. 1 ErbStG am Gesamtgut so behandelt, als wäre er ausschließlich den anteilsberechtigten Abkömmlingen angefallen.

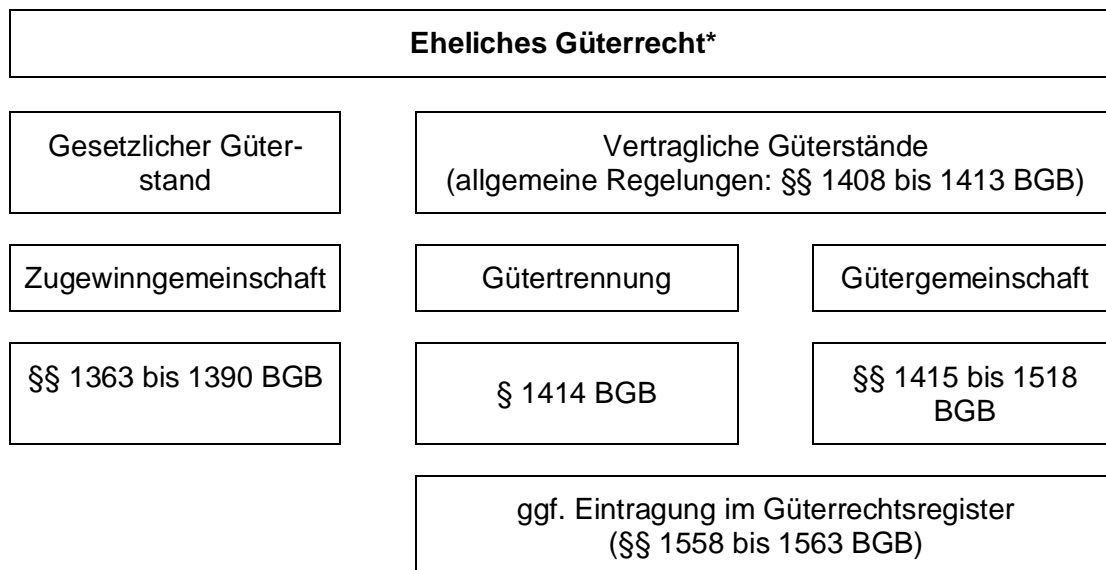
Beim Tode eines anteilsberechtigten Abkömmlings gehört gem. § 4 Abs. 2 ErbStG dessen Anteil am Gesamtgut zu seinem Nachlass. Als Erwerber des Anteils gelten diejenigen, denen der Anteil nach § 1490 Satz 2 und 3 BGB zufällt.

##### 4.2. Besonderheiten beim Zugewinnausgleich gem. § 5 ErbStG

###### 4.2.1. Zivilrechtliche Erläuterung

Zivilrechtlich sind drei mögliche Güterstände denkbar und zwar:

###### Übersicht 2 (Eheliches Güterrecht)



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Häufig bieten Steuerberater und Rechtsanwälte an, zu Beginn der Begründung der Zugewinnsgemeinschaft eine detaillierte Vermögensaufstellung anzufertigen. Das Anfertigen eines solchen Verzeichnisses hat den Vorteil, dass im Falle der Auflösung der Zugewinnsgemeinschaft das Anfangsvermögen klar ist. Sofern nämlich eine Ermittlung des Anfangsvermögens

scheitert, ist dieses im Zweifel mit 0 € anzusetzen (vgl. § 1377 Abs. 3 BGB), was den vermögenden Partner benachteiligt.

Der Zugewinnausgleich errechnet sich auf Basis der Verkehrswerte der Vermögensgegenstände, die dem Zugewinnausgleich unterfallen. Der **Zugewinnausgleich ist ein Geldanspruch** und sofort fällig, falls nichts Abweichendes vereinbart wird.

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

**Beispiel:**

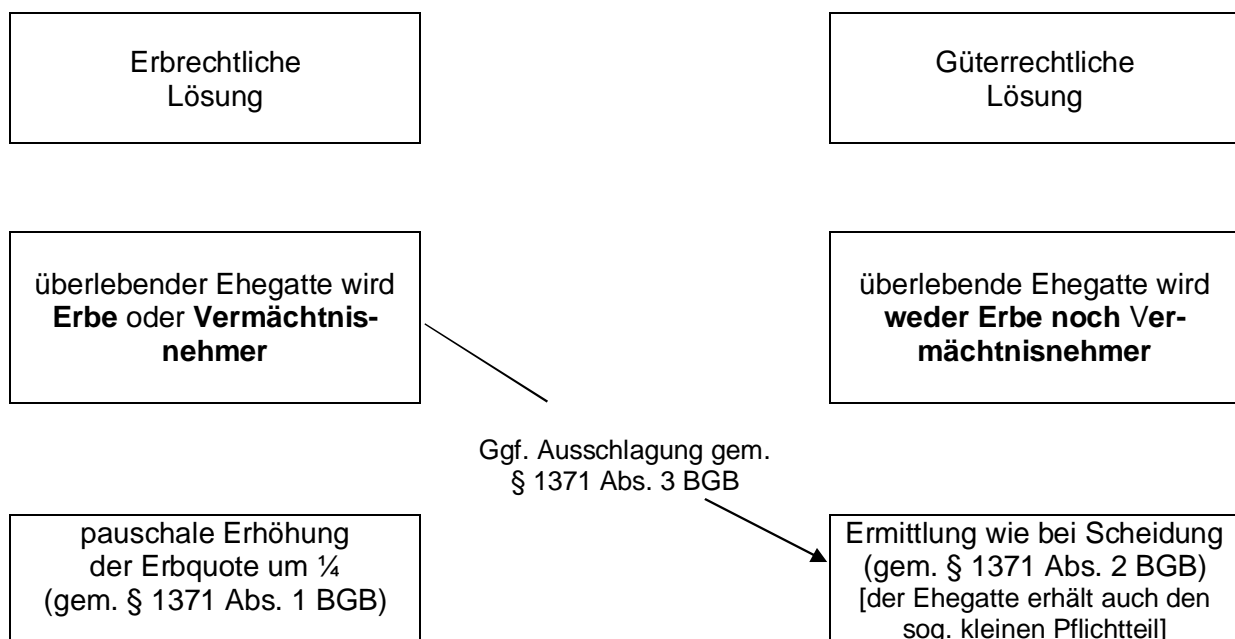
Ehemann und Ehefrau besaßen zum Zeitpunkt ihrer Eheschließung kein eigenes Vermögen. Das Anfangsvermögen betrug mithin bei beiden 0 €. Bei Beendigung des Güterstandes beträgt das Vermögen des Ehemannes 50.000 € (= Endvermögen Ehemann) und das Vermögen der Ehefrau 20.000 € (= Endvermögen Ehefrau). Der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

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

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

**Übersicht 3 (§ 1371 BGB)**

**Zugewinnausgleich bei Tod gem. § 1371 BGB**



Die Ehegatten können für den Fall der güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinnngemeinschaft eine von der gesetzlichen Regelung abweichende Berechnung des Zugewinns notariell

vereinbaren (§§ 1408, 1410 BGB). Sie können beispielsweise abweichend von den gesetzlichen Vorschriften zum Zugewinnausgleich vereinbaren:

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

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

#### 4.2.2. Steuerrecht

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

Wird der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§ 1363 BGB) durch den Tod eines Ehegatten bzw. Lebenspartners beendet und der Zugewinn **nicht nach § 1371 Abs. 2 BGB** ausgeglichen, **gilt** gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG beim überlebenden Ehegatten der Betrag, den er nach Maßgabe des § 1371 Abs. 2 BGB als Ausgleichsforderung **geltend machen könnte, nicht als Erwerb im Sinne des § 3 ErbStG**. Die Vorschrift ist daher nur bei einem überlebenden Ehegatten anzuwenden, der den Zugewinnausgleichsanspruch mittels der erbrechtlichen Lösung des § 1371 Abs. 1 BGB (Erhöhung der Erbquote um 1/4) ausgeglichen bekommen hat, im Hinblick auf § 1931 Abs. 2 BGB bzw. aufgrund einer letztwilligen Verfügung von Todes wegen Alleinerbe geworden ist. Es kann letztlich steuerrechtlich keinen Unterschied machen, ob ein Ehegatte / Lebenspartner zivilrechtlich eine güterrechtliche oder eine erbrechtliche Lösung wählt. Für erbschaftsteuerliche Zwecke kann es daher nur auf den jeweiligen echten Zugewinn ankommen. Aus diesem Grund sieht § 5 Abs. 1 Satz 2 ErbStG vor, dass bei der Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs von den Vorschriften der §§ 1373 bis 1383 und 1390 BGB abweichende güterrechtliche Vereinbarungen unberücksichtigt bleiben. Die Modifikation des Zugewinnausgleichs aufgrund eines Güterrechtsvertrages ist daher zugunsten des überlebenden Ehegatten unbeachtlich. Vor dem Hintergrund eines „echten“ Zugewinns findet die Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB keine Anwendung (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 3 ErbStG). Wird der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft durch Ehevertrag vereinbart, gilt gem. § 5 Abs. 1 Satz 4 ErbStG als Zeitpunkt des Eintritts des Güterstandes (§ 1374 Abs. 1 BGB) der Tag des Vertragsabschlusses und zwar auch dann, wenn die Vertragsparteien einen anderen Zeitpunkt wählen.

Soweit das Endvermögen des Erblassers bei der Ermittlung des als Ausgleichsforderung steuerfreien Betrags mit einem höheren Wert als dem nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen maßgebenden Wert angesetzt worden ist, gilt gem. § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG höchstens der dem Steuerwert des Endvermögens **entsprechende** Betrag nicht als Erwerb im Sinne des § 3 ErbStG. Ein Beispiel zur Berechnung des Zugewinnausgleichs befindet sich in **H E 5.1 ErbStH**.

##### Beispiel:

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

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

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

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

### Lösung:

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

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

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

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

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

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

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

Wird der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft in anderer Weise als durch den Tod eines Ehegatten bzw. Lebenspartners beendet oder wird der Zugewinn nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen, gehört die Ausgleichsforderung (§ 1378 BGB) gem. § 5 Abs. 2 ErbStG nicht zum Erwerb im Sinne der §§ 3 und 7 ErbStG. Da es sich bei dem tatsächlichen Zugewinn um einen gesetzlichen Anspruch/Ausgleichszahlung handelt, sind diese bereits nicht gem. § 1 ErbStG steuerbar. Die Regelung des **§ 5 Abs. 2 ErbStG** hat daher lediglich **deklaratorische Bedeutung**.

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

Nach § 1380 Abs. 1 BGB erfolgt eine Anrechnung auf die Zugewinnausgleichsforderung von Geschenken bzw. anderen Zuwendungen unter Ehegatten, während der Ehezeit. Nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG entfällt in diesen Fällen mit Wirkung für die Vergangenheit diesbezüglich die Steuer. Mögliche Schenkungsteuerbescheide sind dann gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben. Verfahrensrechtlich ist dabei zu beachten, dass die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Jahres zu laufen beginnt, in dem das Ereignis liegt (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO).

Entsprechendes gilt in den Fällen des § 5 Abs. 2 ErbStG.

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

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

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

##### **4.3.1. Zivilrechtliche Erläuterung**

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

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

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

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

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

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

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

##### **1) Eintritt der Vorerbschaft:**

Bereits im Erbfall erwirbt der Nacherbe ein **Anwartschaftsrecht**. Der Vorerbe kann insbesondere

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

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

##### **2) Eintritt der Nacherbschaft:**

Der Nacherbfall tritt in dem vom Erblasser bestimmten Zeitpunkt ein. Hat der Erblasser einen Nacherben eingesetzt, ohne den Zeitpunkt oder das Ereignis zu bestimmen, mit dem die

Nacherbfolge eintreten soll, so fällt die Erbschaft dem Nacherben gem. § 2106 Abs. 1 BGB mit dem Tode des Vorerben an.

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

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

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

Der Vorerbe unterliegt insbesondere folgenden Verfügungsbeschränkungen:

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

Darüber hinaus enthalten die §§ 2117-2120 BGB Einzelheiten über die Verfügungsbeschränkungen. Vor allem darf das Vermögen der Erbmasse nur nach den für die Anlage von **Mündelgeld geltenden Grundsätzen** angelegt werden, § 2119 BGB. So sollen Gefährdungen des Vermögens durch gewagte Spekulationen vermieden werden. Das Anwartschaftsrecht des Nacherben kann ihm vom Vorerben nicht mehr entzogen werden. Es ist jedoch nicht auf bestimmte Güter, sondern auf das Vermögen der Erbmasse gerichtet. Während der Zeit der Vorerbschaft hat der Vorerbe die Rechtsstellung als Erbe. Auch darin unterscheidet sich die Vor- und Nacherbschaft vom Nießbrauchsvermächtnis. Während der Zeit der Vorerbschaft muss der Nachlass möglichst ungeschmälert erhalten bleiben (Grundsatz der **Werterhaltung** nach § 2130 BGB). Der Vorerbe hat zwar Verfügungsfreiheit, d.h. die Substanz der Erbschaft kann umgeschichtet werden. Unwirksam gegenüber dem Nacherben sind jedoch Verfügungen über Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (z.B. Erbbaurechte) sowie über Rechte an Grundstücken (z.B. Grundschulden und Hypotheken), soweit sie das Recht des Nacherben vereiteln oder beeinträchtigen (§ 2113 Abs. 1 BGB). Gleiches gilt für Schenkungen aus dem Nachlass, die über Pflicht- und Anstandsschenkungen hinausgehen, § 2113 Abs. 2 BGB.

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



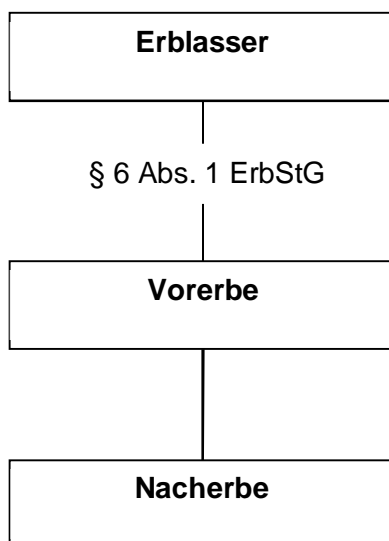
#### 4.3.2. Steuerrecht

##### 4.3.2.1. Regelung in § 6 ErbStG

###### 4.3.2.1.1. Regelung des § 6 Abs. 1 ErbStG

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

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

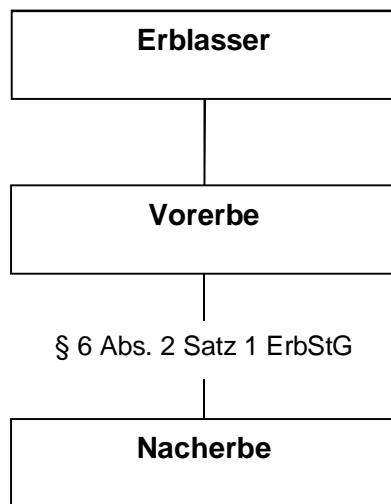


#### 4.3.2.1.2. Regelung des § 6 Abs. 2 ErbStG

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

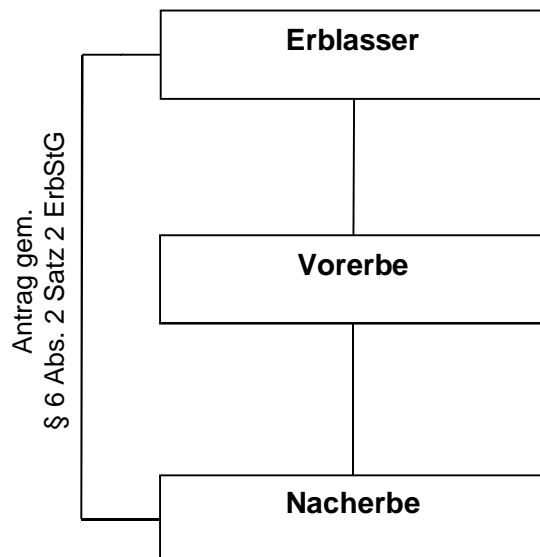
Bei Eintritt der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG **als vom Vorerben** stammend zu versteuern.

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



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

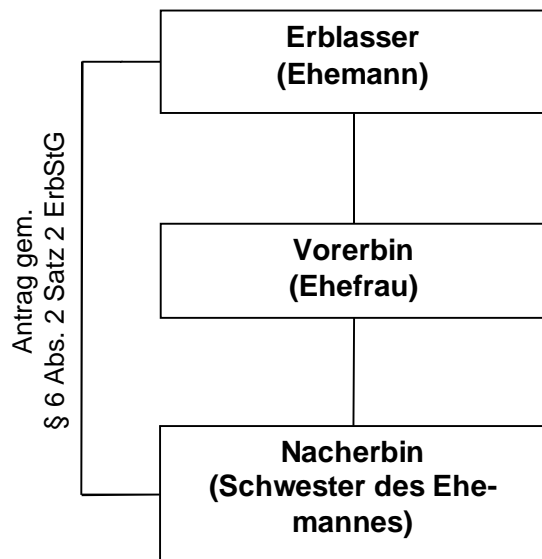
Auf **Antrag** ist gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG der Versteuerung nicht das Verhältnis des Nacherben zum Vorerben, sondern das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen.



Das bedeutet, dass der Nacherbe durch Stellung eines solchen Antrags in den Genuss der günstigeren Steuerklasse gelangen kann, die seinen familiären Verhältnissen zum Erblasser entspricht. Der Antrag ist bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung zu stellen. Der Nacherbe wird diesen Antrag nur dann stellen, wenn dadurch eine niedrigere Steuerbelastung eintritt. Dazu kommt es, wenn der Nacherbe zum Erblasser in einem näheren verwandtschaftlichen Verhältnis als zum Vorerben steht und er deshalb zu einer günstigeren Steuer-

klasse mit höheren Freibeträgen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1, §§ 13a, b und c sowie §§ 16, 17 ErbStG) und einem günstigeren Steuersatz (§ 19 ErbStG) gehört und ggf. die Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG) in Betracht kommt.

### Beispiel 1:



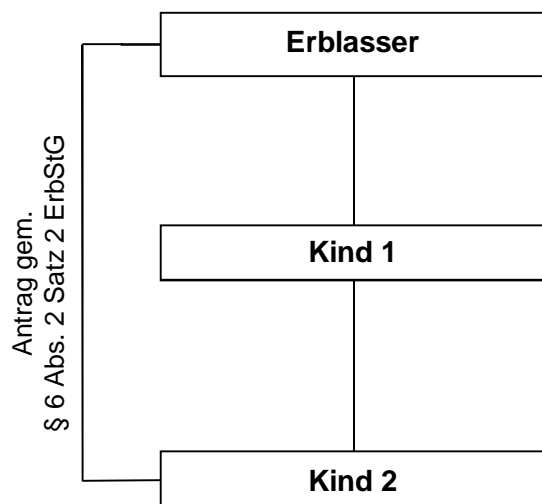
#### Ohne Antrag:

Versteuerung nach Stkl. III

#### Mit Antrag:

Versteuerung nach der Stkl. II

### Beispiel 2:



#### Ohne Antrag:

Versteuerung nach Stkl. II  
(Geschwister)

#### Mit Antrag:

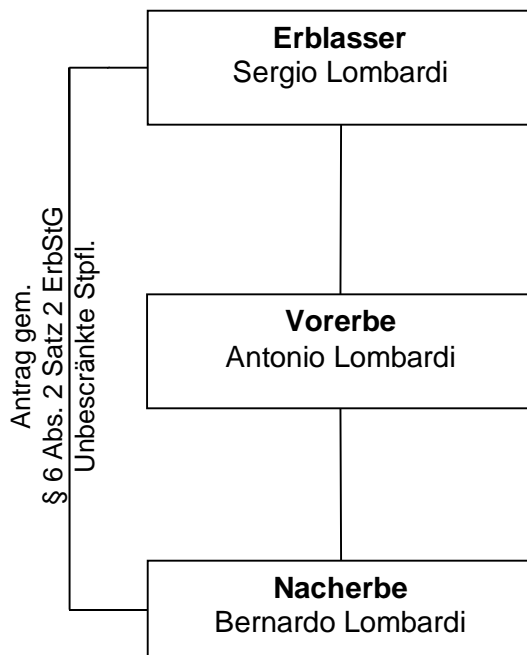
Versteuerung nach der Stkl. I  
(Eltern)

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

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

### Beispiel 3:

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



**Die jeweiligen Erwerbe unterliegen jeweils der Stkl. II**

**Aber:**

**Ohne Antrag**  
**(vorbehaltlich § 2 Abs. 3 ErbStG)**  
 Beschränkte Steuerpflicht  
**(Inlandsvermögen, FB: 2.000 €, § 16 Abs. 2 ErbStG)**

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

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

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

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

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

Der **antragstellende Nacherbe trägt** nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 28.02.2007, II B 28/06, BFH NV 2007,919) die **Feststellungslast dafür, dass im Nachlass des Vorerben der Nacherbfolge unterliegendes Vermögen vorhanden ist und ferner auch für die Höhe dieses Vermögens**. Der Nacherbe ist daher auch unter steuerlichen Gesichtspunkten gut beraten, wenn er sich ein Verzeichnis nach § 2121 Abs. 1 BGB aushängigen lässt.

Im Fall der Antragstellung gem. § 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG kann für das eigene Vermögen des Vorerben ein **Freibetrag** gem. § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG jedoch **nur gewährt** werden, **so weit der Freibetrag** für das der Nacherbfolge unterliegende Vermögen nicht verbraucht ist. In diesem Zusammenhang ist sicher nicht nur an den Freibetrag nach § 16 ErbStG, sondern auch an den Freibetrag nach z.B. § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu denken.

#### **Beispiel:**

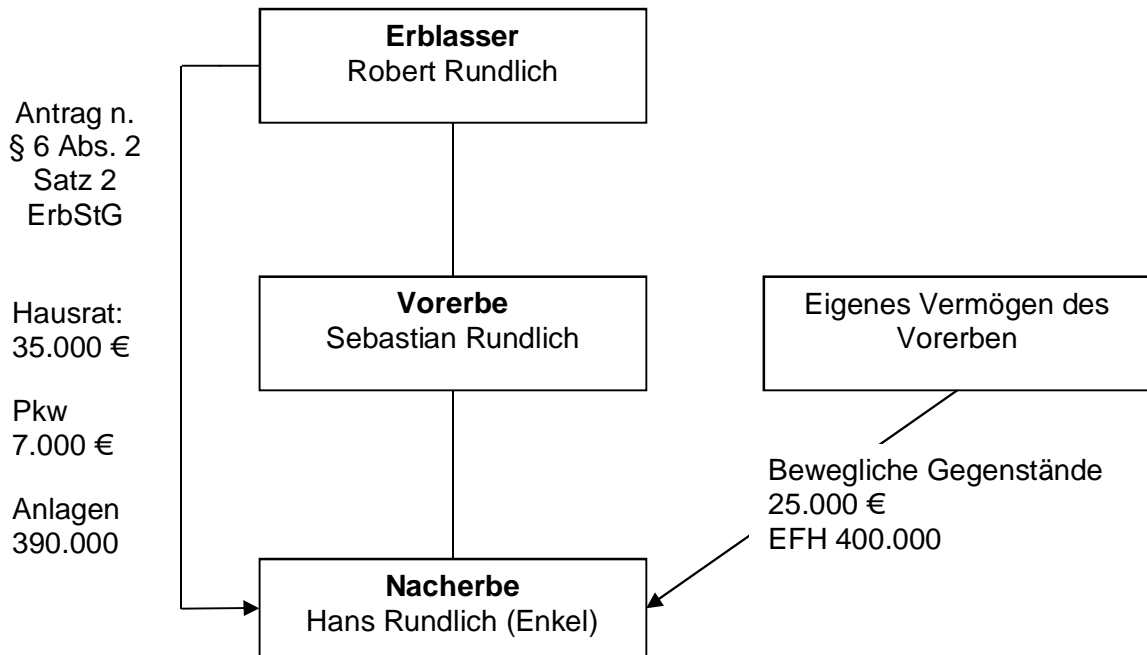
Robert Rundlich hat seinen Sohn Sebastian Rundlich als Vorerben und seinen Enkel Hans Rundlich (Sohn seines verstorbenen Sohnes Ludwig Rundlich) zu seinem Nacherben bestimmt. Sebastian Rundlich hat seinerseits seinen Neffen Hans Rundlich zum Erben seines Vermögens eingesetzt.

Robert Rundlich ist bereits vor Jahren verstorben. Am 20.02.2018 verstirbt auch Sebastian Rundlich.

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

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

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



### Lösung:

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

Demnach ergibt sich folgendes:

### Erwerb als Nacherbe:

Hausrat	35.000 €
./.. Freibetrag gem. <b>§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG</b> (max. 41.000 €)	<u>./.. 35.000 €</u>
Steuerpflichtiger Hausrat somit	<b>0 €</b>
(nicht verbrauchter Freibetrag)	6.000 €)
Pkw	7.000 €
./.. Freibetrag gem. <b>§ 13 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG</b> (max. 12.000 €)	<u>./.. 7.000 €</u>
Steuerpflichtiger Pkw somit	<b>0 €</b>
(nicht verbrauchter Freibetrag)	5.000 €)
Verschiedene Kapitalanlagen	390.000 €
= Vermögensanfall gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG	390.000 €
./.. Freibetrag gem. 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	
(Kind eines verstorbenen Kindes, max. 400.000 €)	<u>./.. 390.000 €</u>
Steuerpflichtig somit	<b>0 €</b>
(Nicht verbrauchter Freibetrag)	10.000 €)

**Erwerb als Erbe des Vorerben:**

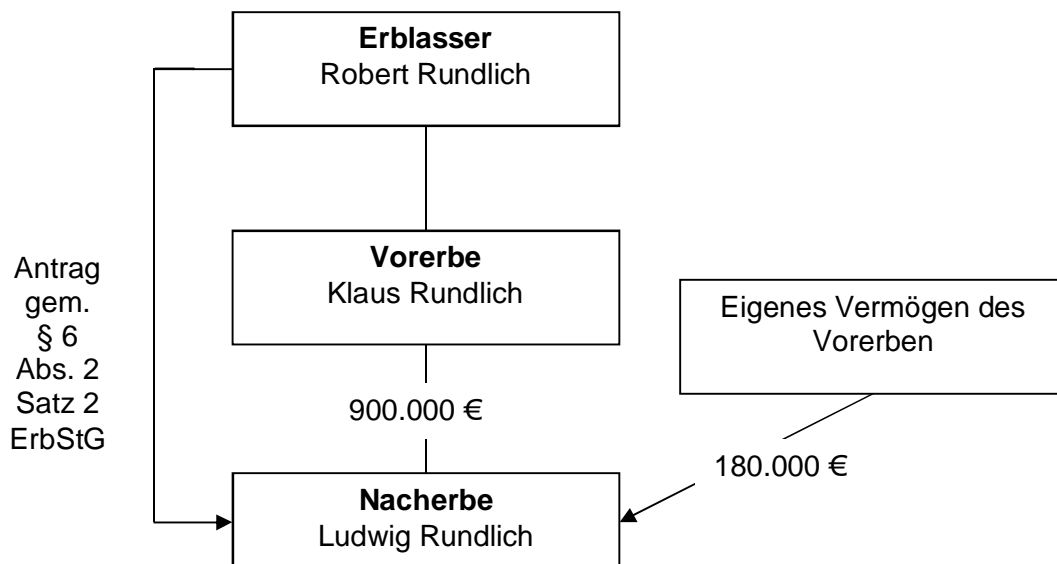
Hausrat und andere bewegliche Gegenstände		25.000 €
./. Freibetrag gem. <b>§ 13 Abs. 1 Nr. 1 c) ErbStG</b>	12.000 €	
Nach der Regelung des <b>§ 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG</b> kann der Freibetrag jedoch insoweit ausgeschöpft werden, soweit er für das Vermögen, das der Nacherbfolge unterliegt, nicht verbraucht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

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

**Beispiel:**

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

Der Steuerwert des Nachlasses von Robert Rundlich beträgt 1.000.000 €. Beim Tod von Klaus gehen auf den Nacherben Ludwig 900.000 € aus der Erbschaft seines Vaters und 180.000 € als eigenes Vermögen auf Ludwig Rundlich über. Die Freibeträge nach §§ 13, 13c ErbStG wurden bereits unter Beachtung von § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG berücksichtigt.

**Lösung:**

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

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

Die Steuer ermittelt sich daher wie folgt:

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

Erwerb vom Bruder ( <b>eigenes Vermögen</b> )	180.000 €
abzgl. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG (20.000 €)	
(aber aufgebraucht; vgl. § 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG)	<u>0 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb somit	<b>180.000 €</b>
Der steuerpflichtige Erwerb des Ludwig, der für die Bestimmung der <b>Steuersätze</b> nach <b>§ 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG</b> maßgebend ist, beträgt (500.000 € + 180 000 € =)	<b>680 000 €</b>

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

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

#### Steuer Erwerb vom Bruder (zunächst Ermittlung des Steuersatzes)

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

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

Vorherige Wertgrenze: 600.000 € x 25 %	150.000 €
+ 50 % des übersteigenden Betrages (80.000 € x 50 % =)	<u>40.000 €</u>
Gesamt	190.000 €
Folge: Härteregelung würde bei einem Erwerb von 680.000 € und Stkl. II zur Anwendung kommen.	

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

### Übersicht 4 (§ 6 Abs. 2 ErbStG)

Die Regelung des § 6 Abs. 2 ErbStG lässt sich demnach wie folgt zusammenfassen.	
<b>Grundsatz:</b>	Der Nacherbe hat den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern (§ 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG)
<b>Ausnahme:</b>	Auf Antrag kann auch das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde gelegt werden. ( <b>§ 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG</b> )
	<b>Steuerklasse</b> (§ 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG)
	<b>Freibeträge</b> (§ 6 Abs. 2 Satz 4 ErbStG)
	<b>Steuersatz</b> (§ 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG)
Vermögen des <b>ursprünglichen</b> Erblassers	<b>eigenes</b> Vermögen des Vorerben
Getrennte Behandlung der <b>Steuerklasse</b> (§ 6 Abs. 2 Satz 3 ErbStG und § 7 Abs. 2 Satz 2 ErbStG)	
<b>Freibetrag</b> (zum urspr. Erblasser) keine Besonderheiten	<b>Freibetrag (zum Vorerben)</b> <b>aber:</b> max. nur Rest des nicht ausgeschöpften Freibetrages zum ursprünglichen Erblasser <b>Folge:</b> keine doppelte Freibetragsgewährung
Beim <b>Steuersatz</b> ist der „ <b>Progressionsvorbehalt</b> “ des § 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG zu beachten; d.h. Steuersatzermittlung <b>jeweils</b> nach dem <b>gesamten Vermögensanfall</b> .	

#### 4.3.2.1.3. Regelung des § 6 Abs. 3 ErbStG

Tritt die Nacherbfolge **nicht** durch den Tod des Vorerben ein, so gilt gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 ErbStG die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. Möglich ist der Eintritt der Nacherbschaft bereits vor dem Tod des Vorerben beispielsweise in den Fällen eines künftigen ungewissen Ereignisses (z.B. Wiederverheiratung des überlebenden Ehegatten oder die Geburt eines Kindes) oder in den Fällen des Ablaufs einer bestimmten Frist (z.B. Volljährigkeit eines Kindes). **Der Nacherbe ist zivilrechtlich Erbe dessen, der ihn eingesetzt hat (§§ 2100, 2139 BGB). Daran ändert § 6 Abs. 3 Satz 1 ErbStG nichts. Im Fall des § 6 Abs. 3 ErbStG gibt es keine vergleichbare Regelung wie in § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG (vgl. auch BFH vom 10.05.1972, II 78/64, BStBl II 1972, 765). Demnach ist das Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser und nicht zum Vorerben maßgebend.**

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

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

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

Die Steuerschuld des Nacherben muss in folgenden Schritten ermittelt werden:

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

#### Beispiel für § 6 Abs. 3 ErbStG:

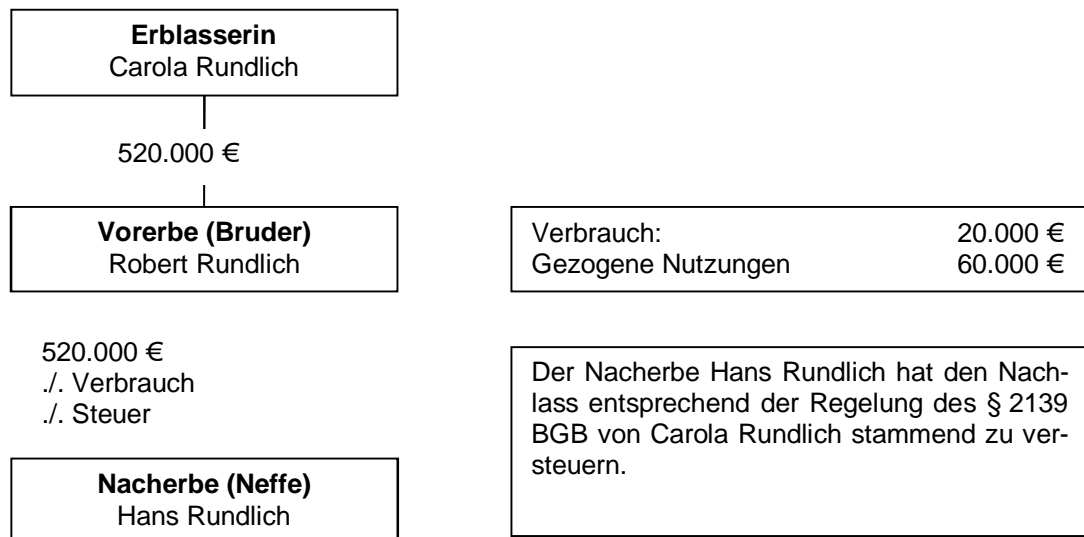
Witwe Carola Rundlich hatte testamentarisch ihren Bruder Robert Rundlich als Vorerben eingesetzt und bestimmt, dass dessen Sohn Hans (ihr Neffe) mit Erreichen der Volljährigkeit Nacherbe werden soll.

Der Steuerwert des Nachlasses beträgt 520.000 € (Nachlassverbindlichkeiten sind bereits in Abzug gebracht).

Robert Rundlich hat bis zur Volljährigkeit des Hans zulässigerweise 20.000 € verbraucht und Nutzungen im Wert von 60.000 € gezogen.

Die angefallene Steuer hat der Vorerbe gem. § 2126 BGB i.V.m. § 20 Abs. 4 ErbStG aus den Mitteln der Vorerbschaft entrichtet.





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

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

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

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

Härteregelung des § 19 Abs. 3 ErbStG

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

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

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

Die Steuer des Nacherben N errechnet sich wie folgt:

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

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

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

#### 4.3.2.1.4. Regelung des § 6 Abs. 4 ErbStG

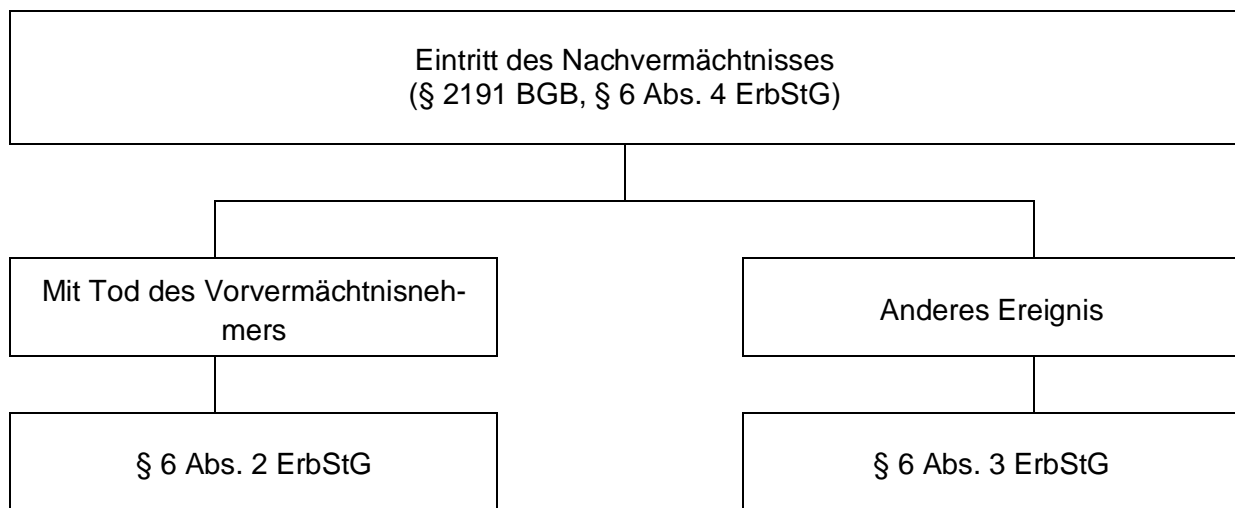
Nachvermächtnisse und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse oder Auflagen stehen gem. § 6 Abs. 4 ErbStG den Nacherbschaften gleich.

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

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

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

Demnach ergibt sich Folgendes:



Überträgt der Nachvermächtnisnehmer sein Anwartschaftsrecht auf einen Dritten, gilt als vom Erwerber gem. § 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG analog zugewendet, was als Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft gewährt wird.

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

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

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

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

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

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

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

Da bei Eintritt der Nacherbfolge der Erwerb gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG abweichend von §§ 2100, 2139 BGB als vom Vorerben stammend zu versteuern ist, sind nur solche Vorerwerbe zu berücksichtigen, die der Nacherbe vom Vorerben erhalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 03.11.2010 – II R 65/09 BStBl II 2011, 123 = DStR 2010, 2567). **Erwerbe, die der Nacherbe noch unmittelbar vom ursprünglichen Erblasser erhalten hat, bleiben demnach außen vor (Rn. 15 des obigen Urteils).** Dies gilt selbst dann, wenn der Nacherbe einen Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG stellt (vgl. Götz, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 14 ErbStG Rz. 55, 56; m.w.N.).

In der obigen Entscheidung hat der BFH folgenden Leitsatz aufgestellt:

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

Bei der Entscheidung des BFH vom 03.11.2010 lag folgender Sachverhalt zugrunde:  
Die Vorerbin (Tante des Nacherben) hat dem Nacherben am 10.03.2003 im Hinblick auf die von ihrem Vater (Großvater des Nacherben) angeordnete Nacherbschaft Vermögen im Wert von 268.251 € übertragen. Für dieses Vermögen wurde ein Antrag gem. § 7 Abs. 2 ErbStG gestellt. Da die Mutter des Neffen bereits im Jahr 1979 verstarb, stand dem Nacherben der Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. in Höhe von 205.000 € zu (Kinder verstorbener Kinder).

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

#### Lösung des Finanzamtes:

##### Schenkungsteuer für Erwerb im Jahr 2003

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

##### Erbchaftsteuer für Erwerb im Jahr 2004

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

./. fiktive Steuer gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG		
Vorerwerb	268.251 €	
./. Freibetrag auf Vorerwerb (ohne Antrag)	<u>./. 10.300 €</u>	
= Steuerpflichtiger Erwerb mit Rundung	257.900 €	
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, 22 %	56.738 €	
Härterege lung des § 19 Abs. 3 ErbStG		
Steuer auf vorherige Wertgrenze 17 % x 256.000 €	43.520 €	
+ 50 % übersteigenden Betrages (1.900 €)	<u>950 €</u>	
= fiktive Steuer nach Rechtsauffassung FA	44.470 €	<u>./. 44.470 €</u>
Festgesetzte Steuer		47.556 €

### Lösung des Klägers (vom BFH bestätigt)

#### Erbchaftsteuer für Erwerb im Jahr 2004

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

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

##### b) Eigenes Vermögen

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

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

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

Steuerfestsetzungen somit:

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

#### Hinweis:

Inwieweit die Rundung des § 10 Abs. 1 Satz 5 (jetzt Satz 6) ErbStG anzuwenden ist bzw. wie ließ der BFH ausdrücklich offen, da insoweit keine Revision eingelegt war.

### **4.3.2.4. Weitere Regelungen des ErbStG mit Vor-Nacherbschaft**

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

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

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

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

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

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

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

#### 4.3.2.4.2. Abfindung für den Verzicht eines Pflichtteilsanspruches

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

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

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

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

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

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

##### **Beispiel: (Patchwork-Familie)**

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

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

**Lösung:**

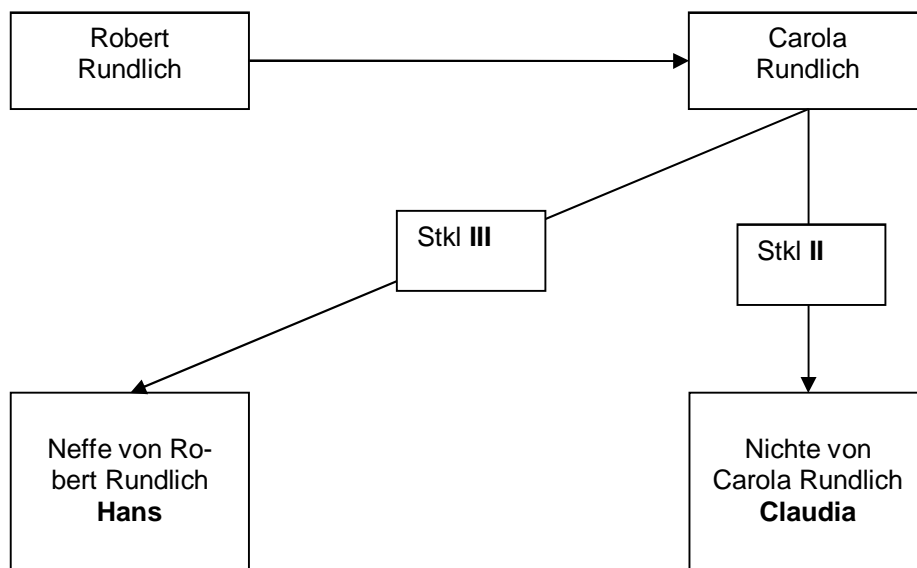
Da Robert Rundlich nicht der leibliche Vater von Claudia ist, würde eine gesetzliche Erbfolge in diesem Fall für den Nachlass „ihres Vaters“ ausscheiden. Entsprechendes gilt in dem Verhältnis von Carola zu „ihrem Sohn“ Hans.

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

**Beispiel (Kinderlose Erbtanten / Erbonkels):**

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

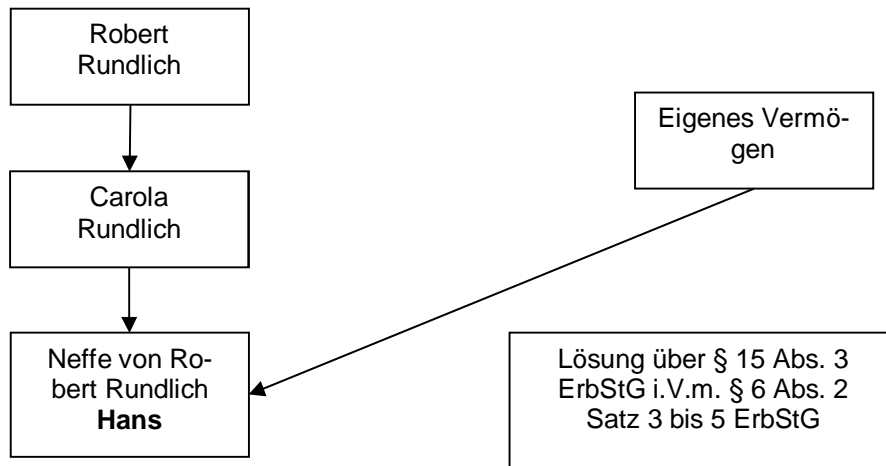
**Ohne die Regelung in § 15 Abs. 3 ErbStG** würde sich folgendes ergeben, wenn Robert Rundlich zuerst verstirbt:



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

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

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



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

#### 4.3.2.4.5. Zahlungsverpflichtung gem. § 20 Abs. 4 ErbStG

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

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

#### **Eigenes Vermögen des Vorerben (befreites Vermögen) Im Rahmen des Vermögensanfalls**

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

#### **Im Rahmen der Nachlassverbindlichkeiten**

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

#### **Vermögen, das der Nacherbschaft unterliegt**

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

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

#### **Beispiel:**

Der Erblasser Robert Rundlich hat seinen Bruder Hans Rundlich als Vorerben und seine Tochter Claudia Rundlich als Nacherbin eingesetzt. Am Tod des Robert Rundlich wird Vermögen in Höhe von 600.000 € vererbt. Drei Monate nach dem Tod des Robert Rundlich verstirbt auch Hans Rundlich. Das Vermögen des Hans Rundlich beläuft sich auf 500.000 €. Hans Rundlich hat seine Nichte Claudia als seine Erbin eingesetzt. Die Steuer aufgrund der Vorerbschaft wur-

de noch nicht entrichtet. Die Beerdigungskosten sollen aus Vereinfachungsgründen außer Ansatz bleiben. Auch beim Eintritt des Nacherbfalls beläuft sich das Vermögen des Vorerben noch auf 600.000 €. Steuern wurden bisher keine entrichtet.

Nach der hier vertretenen Rechtsauffassung ergibt sich folgendes:

#### Steuer des Vorerben (Hans Rundlich)

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

#### Steuer des Nacherben / Erben von Hans Rundlich

##### Als Nacherbe

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

##### Als Erbe

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

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

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

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

##### Als Nacherbe

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

##### Als Erbe

Bereicherung	500.000 €
./.. Steuerschuld aus Vorerbschaft, § 20 Abs. 1 ErbStG	./.. 145.000 €
./.. FB, Antrag gem. § 6 Abs. 2 Satz 2 und 4 ErbStG	<u>aufgebraucht</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	355.000 €

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

Steuer als Vorerbe, § 19 Abs. 1 ErbStG, 15 % x 200.000 € =	30.000 €
Steuer als Erbe, § 19 Abs. 1 ErbStG, 25 % x 355.000 € =	<u>88.750 €</u>
Steuer gesamt	118.750 €
Unterschied zugunsten des Steuerpflichtigen somit:	<b>14.500 €</b>

#### 4.3.2.4.6. Sonstiges

Im Rahmen der steuerpflichtigen Bereicherung ist nach einer Entscheidung des BFH vom 01.07.2008 (II R 38/07) beim Nacherben die steuerliche Erfassung von Vermögenswerten ausgeschlossen, die er selbst durch Baumaßnahmen auf einem nachlasszugehörigen Grundstück zu Lebzeiten des Vorerben geschaffen hat. Die Bereicherung des Nacherben mindert sich um den Betrag, um den die von ihm durchgeführten Baumaßnahmen den Grundbesitz erhöht haben.



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

### 5.1. Regelungsgehalt des § 1 Abs. 2 ErbStG

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

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

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

#### 5.2.1. Zivilrechtliche Erläuterung

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

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

#### 5.2.2. Steuerrecht

##### 5.2.2.1. Allgemeines

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

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

	Schenkung § 516 BGB	freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)
<b>Unentgeltlichkeit</b>	<b>+</b>	<b>+</b>
<b>objektive</b> Bereicherung des Empfängers auf Kosten des Zuwendenden	<b>+</b>	<b>+</b>
der <b>Zuwendende</b> muss diese Unentgeltlichkeit <b>subjektiv</b> gewollt haben.	<b>+</b>	<b>+</b>
<b>Einigung</b> über die Unentgeltlichkeit	<b>+</b>	<b>Nicht erforderlich</b>

**Unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen** sind nicht deswegen von der Schenkungssteuer ausgenommen, weil sie – wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters – nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung keine Schenkungen im Sinne der §§ 516 ff. BGB dar-

stellen. Die Schenkungsteuerpflicht **unbenannter Zuwendungen** beurteilt sich – nicht anders als bei sonstigen Zuwendungen – nach den allgemeinen Voraussetzungen des **§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG**. Die danach unter anderem erforderliche objektive Unentgeltlichkeit der Leistung kann nicht allein deswegen verneint werden, weil der unbenannten Zuwendung besondere ehebezogene Motive zugrunde liegen, etwa dahingehend, dass die Zuwendung dem „Ausgleich für geleistete Mitarbeit“ des bedachten Ehegatten oder dessen „angemessener Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens“ dienen soll (vgl. hierzu BFH vom 20.09.94, BFH/NV 95, 485). Auf die Art des zugewendeten Vermögens und die Angemessenheit der Zuwendung kommt es grundsätzlich nicht an.

#### 5.2.2.2. Mittelbare Grundstücksschenkung (R E 7.3 ErbStR)

Die Hingabe von Geld zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes kann als Schenkung von Grundbesitz anzusehen sein (**mittelbare Grundstücksschenkung**), wenn dem Bedachten nach dem erkennbaren Willen des Zuwendenden im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung ein **bestimmtes Grundstück oder Gebäude verschafft** werden soll. In diesem Fall ist die steuerpflichtige Bereicherung mit Hilfe des Bedarfswertes (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 151 ff. BewG) zu ermitteln.

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

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

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

Die Bereicherung wird ermittelt, indem von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Steuerwert der Leistung des Schenkers die Gegenleistungen des Beschenkten und die von ihm übernommenen Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsaufgaben mit ihrem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert abgezogen werden. Hinsichtlich Nutzungs- und Duldungsaufgaben gilt dies nur, soweit § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG den Abzug nicht ausschließt, weil ein Nutzungsrecht sich bereits als Grundstücksbelastung bei der Ermittlung des gemeinen Werts eines Grundstücks ausgewirkt hat (R E 7.4 Absatz 1 ErbStR). Der Wert ermittelt sich daher wie folgt:

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

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

Im Zusammenhang mit der Ausführung der Schenkung anfallende **Erwerbsnebenkosten**, z.B. für Notar, Grundbuch oder Handelsregister, sind demgegenüber aus Vereinfachungsgründen **unbeschränkt**, also in voller Höhe **abzugsfähig** (R E 7.4 Abs. 4 ErbStR). Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten im Vorfeld einer Schenkung sind keine ab-

zugsfähigen Erwerbsnebenkosten. Pflegeleistungen, sind dann in Abzug zu bringen, wenn der jeweilige Pflegefall tatsächlich eingetreten ist.

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 7 Abs. 5 bis 7 ErbStG enthalten Regelungen im Zusammenhang mit Gesellschaften. So ist z.B. ein Übermaß an Gewinnbeteiligung nach § 7 Abs. 5 ErbStG ein steuerbarer Vorgang. Die Wertermittlung richtet sich in diesen Fällen gem. R E 7.8 ErbStR nach den ertragsteuerlichen Vorgaben (vgl. hierzu R 15.9 EStR).

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

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

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

### 6.1. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

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

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

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

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

Um eine doppelte Belastung von Auslandsvermögen zu vermeiden, kann unter bestimmten Voraussetzungen nach § 21 ErbStG die ausländische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden. Sofern dies in einem DBA (z.B. mit der Schweiz) vorgesehen ist, kommt auch eine Freistellung des ausländischen Vermögens in Betracht. In die-

sen Fällen jedoch meist unter Progressionsvorbehalt (vgl. z.B. § 19 Abs. 2 ErbStG i.V.m. Art. 10 DBA-Schweiz).

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

**Beispiel:**

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

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

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

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

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

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

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

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

## 6.2. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

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

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

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

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

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

### Deutsche – im Ausland

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

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

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

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

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