

**STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS**

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

BewR / ErbSt

- Lektion 1:** Zivilrechtliche Grundlagen des Erbrechts
- Lektion 2:** Einführung in das Erbschaftsteuerrecht
- Lektion 3:** Steuerbare Vorgänge / Wesen der ErbSt
- Lektion 4:** Persönliche Steuerpflicht
- Lektion 5:** Sachliche Steuerpflicht
- Lektion 6:** Entstehung und Erlöschen der ErbSt
- Lektion 7:** Die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs
- Lektion 8:** Steuerbefreiungen gem. § 13 I und § 13 c ErbStG
- Lektion 9:** Die Berechnung der Steuer, §§ 14 – 19 ErbStG
- Lektion 10:** Die Vor- und Nacherbschaft, § 6 ErbStG
- Lektion 11:** Festsetzung und Erhebung der ErbSt, §§ 20 ff

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2010

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer / Bewertungsrecht	6
Lektion 1: Zivilrechtliche Grundlagen des Erbrechts	6
1. Begriffe	6
2. Die Erbfolge	7
2.1 Die testamentarische Erbfolge	7
2.2 Die gesetzliche Erbfolge	7
2.3 Pflichtteilsanspruch, § 2303 BGB	8
2.4 Die Vor- und Nacherbschaft	9
3. Antritt der Erbschaft	9
4. Vermächtnis, §§ 2147 ff BGB	9
5. Das Verhältnis des Erbrechts zum Erbschaftsteuerrecht	9
Lektion 2: Einführung in das Erbschaftsteuerrecht	10
1. Rechtsgrundlagen	10
2. Übergangsregelung gem. Art. 3 I des Reformgesetzes	10
Lektion 3: Steuerbare Vorgänge / Wesen der ErbSt	11
Lektion 4: Persönliche Steuerpflicht, § 2 ErbStG, R 3, 4 ErbStR	12
1. Unbeschränkte Steuerpflicht, § 2 I Nr. 1 ErbStG, R 3 ErbStR	12
2. Beschränkte ErbSt-Pflicht, § 2 I Nr. 3 ErbStG, R 4 ErbStR	13
3. Erweiterte beschränkte ErbSt-Pflicht: § 4 i.V.m. § 2 AStG	13
4. Zusammenfassung	13
5. ErbSt-Pflicht bei Auslandsvermögen	14
Lektion 5: Sachliche Steuerpflicht	14
1. Erwerb von Todes wegen, § 1 I Nr. 1, § 3 ErbStG	14
1.1 Erbanfall kraft Testaments oder gesetzlicher Erbfolge, § 3 I Nr. 1 ErbStG	15
1.1.1 Grundsätze	15
1.1.2 Ausschlagung:	16
1.1.3 Erbauseinandersetzung	16
1.1.4 Teilungsanordnung	18
1.1.5 Vorausvermächtnis, R 5 IV	18
1.1.6 Erbanteile bei Ausgleichsanordnungen	19
1.2 Erwerb durch Vermächtnis, § 3 I Nr. 1 ErbStG	19
1.3 Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs	20
1.4 Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall, § 3 I Nr. 2 ErbStG	20
1.5 Vermächtnisgleicher Erwerb, § 3 I Nr. 3 ErbStG	21
1.6 Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter, § 3 I Nr. 4 ErbStG	21
1.6 Sondertatbestände des Erwerbs von Todes wegen, § 3 II ErbStG	23
1.6.1 § 3 II Nr. 1 ErbStG: Vermögensübergang auf eine Stiftung	23
1.6.2 § 3 II Nr. 2 ErbStG: Erwerb durch Vollziehung einer Auflage etc.	23
1.6.3 § 3 II Nr. 4 ErbStG: Abfindung für Verzicht auf Pflichtteil, für Ausschlagung einer Erbschaft etc.	23
1.7 Besonderheiten bei der Zugewinnngemeinschaft, § 5 ErbStG	23
2. Schenkung unter Lebenden, § 1 I Nr. 2, § 7 ErbStG	27
2.1 Allgemeines	27
2.2 Freigebige Zuwendung, § 7 I Nr. 1 ErbStG, R 14 ff ErbStR	27
2.2.1 Voll unentgeltliche Schenkung	27

2.2.2 Gemischte Schenkung	28
2.2.3 Schenkung unter Duldungsauflage, R 17 I 5 ErbStR	31
2.2.4 Gemischte Schenkung bei Schenkung von Betriebsvermögen	32
2.2.5 Zuwendungen zwischen Ehegatten	32
2.2.6 Mittelbare Grundstücksschenkungen, R 16 ErbStR	33
2.2.7 Einzelfälle von Schenkungen	34
2.2.8 Prüfungsschema bei freigebiger Zuwendung gem. § 7 I Nr. 1 ErbStG	35
2.3 Erwerb durch Vollziehung einer Auflage etc., § 7 I Nr. 2 ErbStG	36
2.4 Schenkung durch Vereinbarung der Gütergemeinschaft § 7 I Nr. 4 ErbStG	36
2.5 Abfindung für einen Erbverzicht etc., § 7 I Nr. 5 ErbStG	37
2.6 Stiftung unter Lebenden, § 7 I Nr. 8 ErbStG	37
2.7 Schenkung eines Anteils an einer Personengesellschaft, § 7 V ErbStG	37
2.7.1 Normalfall	37
2.7.2 Schenkung einer Beteiligung mit Buchwertabfindungsklausel, § 7 V 1 ErbStG	38
2.7.3 Gewinnschenkungen durch überhöhte Gewinnbeteiligung, § 7 VI ErbStG	38
2.7.4 Bereicherung durch Ausscheiden eines Gesellschafters, § 7 VII ErbStG	39
3. Zweckzuwendung, § 1 I Nr. 3 i.V.m. § 8 ErbStG	39
4. Familienstiftung, § 1 I Nr. 4 ErbStG	40
Lektion 6: Die Entstehung und das Erlöschen der Steuer	40
1. Die Entstehung der Steuer, § 9 ErbStG	40
2. Das Erlöschen der Steuer, § 29 ErbStG	42
Lektion 7: Die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs	43
1. Steuerpflichtiger Erwerb, § 10 ErbStG	43
2. Bewertungsgrundsätze und -maßstäbe	43
2.1 Stichtag für die Wertermittlung, § 11 ErbStG	43
2.2 Die Bewertungsmaßstäbe des BewG	44
2.2.1 Allgemeiner Bewertungsgrundsatz, § 12 I ErbStG	44
2.2.2 Besondere Bewertungsmaßstäbe	44
2.3 Grundsatz der Bewertungseinheit, § 2 I BewG	44
2.3.1 Begriff des Wirtschaftsguts	44
2.3.2 Grundsatz der Bewertung im ganzen (Gesamtbewertung)	45
2.3.3 Wirtschaftliche Einheit aus mehreren WG	45
2.4 Die Zurechnung des Bewertungsgegenstandes	46
2.5 Wertermittlung bei mehreren Beteiligten	48
2.5. Bedingung und Befristung	49
2.5.1 Allgemeines	49
2.5.2 Die Bedingung und Befristung, §§ 4 – 8 BewG	49
3. Die Ermittlung des stpfl. Erwerbs, § 10 ErbStG	50
3.1 Berechnungsschema	50
3.2 Mehrere Erwerber, § 12 I ErbStG i.V.m. § 3 BewG	51
4. Zum Erwerb gehörende Vermögensgegenstände	51
4.1 Gemeinschaftskonten von Eheleuten	51
4.2 Lebensversicherungsansprüche (siehe Aufsatz in ZEV 2004, 398)	51
4.3 Gesellschaftsanteil an GbR, OHG oder KG:	51
4.4 Steuererstattungsansprüche	52
4.5 Schwebende Geschäfte	52
4.6 Zinsansprüche	52
4.7 Sachleistungsanspruch auf ein Grundstück	52
4.8 Ansprüche nach dem Vermögensgesetz, R 25, H 25 ErbStR	53
4.9 Besonderheiten bei wirtschaftlichem Eigentum	53

4.10 Besonderheiten bei treuhänderisch gehaltenen Vermögen	54
4.11 Erwerb von Anteilen an nicht gewerblicher Personengesellschaft unter Lebenden, § 10 I 4 ErbStG	54
4.12 Übernahme der Steuer durch Schenker, § 10 II ErbStG	54
4.13 Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit, § 10 III ErbStG	55
4.14 Anwartschaftsrecht des Nacherben, § 10 IV ErbStG	55
4.15 Abfindungsanspruch bei Übertragung eines Gesellschaftsanteils, § 10 X ErbStG	55
4.15.1 Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft, § 10 X 1 ErbStG	55
4.15.2 Übertragung eines GmbH-Anteils, § 10 X 2 ErbStG	56
5. Nachlassverbindlichkeiten, § 10 V ErbStG	56
5.1 Erblässerschulden, § 10 V Nr. 1 ErbStG	56
5.2 Erbfallschulden, § 10 V Nr. 2 ErbStG	57
5.3 Erbfallverbindlichkeiten, § 10 V Nr. 3 ErbStG	57
5.3.1 Nachgewiesene Kosten	57
5.3.2 Pauschalregelung, § 10 V Nr. 3 S. 2 ErbStG	58
5.3.3. Verwaltungskosten, § 10 V Nr. 3 S. 3 ErbStG	59
5.4 Beschränkung des Schuldenabzugs, § 10 VI ErbStG	59
Lektion 8: Die Steuerbefreiungen gem. §§ 13 I und 13 c ErbStG	60
1. Hausrat und andere bewegliche Gegenstände, § 13 I Nr. 1 ErbStG	60
2. Grundbesitz, Sammlungen etc., § 13 I Nr. 2 ErbStG, R 42 ErbStR	61
3. Grundbesitz für Wohlfahrtszwecke, § 13 I Nr. 3 ErbStG, R 42	61
4. Schenkung einer selbstgenutzten Wohnung, § 13 I Nr. 4 a ErbStG	61
5. Erwerb von Todes wegen durch Ehegatten (§ 13 I Nr. 4 b ErbStG) oder Abkömmlinge (§ 13 I Nr. 4 c ErbStG)	62
6. Befreiung von Schuld gegenüber Erblasser, § 13 I Nr. 5 ErbStG	66
7. Erwerb seitens gebrechlicher Eltern etc., § 13 I Nr. 6 ErbStG	66
8. Angemessenes Entgelt für Pflege oder Unterhalt, § 13 I Nr. 9, 9 a ErbStG	66
9. Rückfall geschenkter Gegenstände an Eltern, § 13 I Nr. 10 ErbStG	67
10. Verzicht auf Geltendmachung des Pflichtteils, § 13 I Nr. 11 ErbStG	67
11. Schenkungen für Unterhalt / Ausbildung, § 13 I Nr. 12 ErbStG	67
12. Übliche Gelegenheitsgeschenke, § 13 I Nr. 14 ErbStG	67
13. Zuwendungen an Religionsgesellschaften und gemeinnützige Körperschaften, § 13 I Nr. 16 ErbStG, R 47 ErbStR	67
14. Zweckzuwendungen für kirchliche etc. Zwecke, § 13 I Nr. 17	67
15. Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, § 13 c ErbStG	68
Lektion 9: Die Berechnung der Steuer, §§ 14 - 19 ErbStG	68
1. Die Steuerklassen, § 15 ErbStG	68
1.1 Steuerklasse I, § 15 I ErbStG	68
1.2 Steuerklasse II, § 15 I ErbStG	69
1.3 Steuerklasse III	69
2. Persönliche Freibeträge, § 16 ErbStG	69
3. Versorgungsfreibetrag, § 17 ErbStG	69
4. Steuersätze, § 19 ErbStG	70
4.1 Allgemeines	70
4.2 Progressionsvorbehalt	70
4.3 Härteausgleich, § 19 III ErbStG	70
5. Berücksichtigung früherer Erwerbe, § 14 ErbStG	71

5.1 Einführung	71
5.2 Mehrere Erwerbe von derselben Person	71
5.3 Berechnung der 10-Jahresfrist	72
5.4 Durchführung der Zusammenrechnung ohne begünstigtes Betriebsvermögen	72
5.5 Durchführung der Zusammenrechnung bei begünstigtem Betriebsvermögen	74
5.6 Schenkungskette über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren	75

Lektion 10: Die Vor- und Nacherbschaft, § 6 ErbStG **76**

1. Nacherbfolge tritt ein durch Tod des Vorerben, § 6 II 1 ErbStG	76
2. Nacherbfolge tritt nicht durch Tod ein, sondern bei einem anderen Ereignis	78
3. Steuerliche Gestaltung, insbesondere bei Ehegattentestamenten	79
4. Besteuerung des Schlusserben, § 15 III ErbStG	82

Lektion 11: Steuerfestsetzung und Erhebung, §§ 20 - 37 a ErbStG **82**

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer / Bewertungsrecht

Lektion 1: Zivilrechtliche Grundlagen des Erbrechts

1. Begriffe

⇒ **Aktive** Erbfähigkeit: Wer kann Erbe sein ?

- der **lebende** Mensch, § 1923 I BGB
- der bereits gezeugte, aber noch nicht geborene Mensch, § 1923 II BGB
- juristische Personen, § 2101 II BGB
- OHG und KG als gesamthänderische Gemeinschaft

⇒ **Passive** Erbfähigkeit: Wer kann beerbt werden, also **Erblasser** sein ?

- Nur **natürliche** Personen

⇒ **Erbfolge:**

Der Erbe bzw. die Erben werden gem. § 1922 I BGB **Gesamtrechtsnachfolger**, d.h. sie übernehmen die gesamte vermögensrechtliche Stellung des Erblassers, das Vermögen als **Ganzes** (Aktiva und Passiva) geht auf den / die Erben über.

Der Erbe wird also **kraft Gesetzes** Eigentümer der Sachen, Gläubiger der Forderungen, Inhaber anderer Vermögensrechte (Gewerbebetriebe, Anteile an Kapitalgesellschaften etc., Urheberrechte etc.), Schuldner der Verbindlichkeiten des Erblassers, etc.

Nicht auf den Erben gehen über:

Familienrechtliche Rechte, Leibrentenrechte (§ 759 BGB), Nießbrauchsrecht (§ 1061 BGB), höchstpersönliche Rechte und Pflichten, z.B. Pflicht zur Arbeitsleistung.

Erbfolge in Anteile an einer **Personengesellschaft** ?

- Eine **GbR** wird bei Tod eines Gesellschafters **aufgelöst**, so dass die Erben eines Gesellschafters nur den Anspruch auf den **Liquidationserlös** erwerben, § 727 BGB. Die GbR wird nur dann fortgesetzt, wenn im **Gesellschaftsvertrag** die Fortsetzung **vereinbart** wird (einfache Fortsetzungsklausel). Der Erbe erwirbt lediglich einen **Abfindungsanspruch**, wenn keine Nachfolgeklausel (s.u.) vereinbart ist. Die Höhe des Abfindungsanspruchs ist i.d.R. vertraglich geregelt, kann aber auch ausgeschlossen werden.
- Stirbt der Gesellschafter einer **OHG**, wird die OHG kraft Gesetzes durch die **verbleibenden** Gesellschafter fortgesetzt, wenn nicht im Gesellschaftsvertrag für diesen Bsp. die Auflösung vereinbart ist, § 131 III 1 Nr. 1 HGB. Grundsätzlich scheidet der Erblasser aus, so dass die Erben lediglich einen **Abfindungsanspruch** erwerben, wenn **keine Nachfolgeklausel** (s.u.) vereinbart ist, § 131 III 2 HGB.
- Stirbt der Gesellschafter einer **KG**, wird diese grundsätzlich mit den Erben fortgesetzt, wenn nicht die Auflösung der KG oder das Ausscheiden des verstorbenen Gesellschafters vereinbart ist, § 177 HGB. Wird die KG aufgelöst oder lt. Vertrag nicht mit den Erben fortgesetzt, erhalten diese nur einen Abfindungsanspruch.

Einfache und qualifizierte Nachfolgeklausel:

- Bei der gesetzlichen (OHG, KG) oder vereinbarten (GbR) **einfachen Nachfolgeklausel** geht der Gesellschaftsanteil auf den Alleinerben bzw. **alle** Miterben (Erbengemeinschaft) über.
- Bei der **qualifizierten** Nachfolgeklausel (GbR, OHG, KG) geht der Gesellschaftsanteil nur auf **einen** oder **einige** von **mehreren** Miterben über lt. Bestimmung im **Gesellschaftsvertrag** oder im **Testament**.

Mehrere Miterben bilden eine **Erbengemeinschaft**; die Miterben sind zivilrechtlich also Miteigentümer zur **gesamten Hand**, d.h. jeder Erbe ist Eigentümer des gesamten Nachlasses, allerdings ist sein Eigentumsrecht beschränkt durch das Miteigentum der anderen Miterben. Er kann nicht über den einzelnen Nachlassgegenstand verfügen, sondern nur über seinen Gesamthandanteil am Nachlass.

Die erbrechtlichen Verhältnisse werden durch einen **Erbschein** nachgewiesen.

2. Die Erbfolge

2.1 Die testamentarische Erbfolge

Wenn der Erblasser ein (**wirksames**) **Testament** hinterlassen hat, ist die hierin bestimmte Erbfolge allein maßgebend. Die gesetzliche Erbfolge greift dann nicht, wohl aber bei unwirksamem Testament. Die gewillkürte Erbfolge (durch Testament) hat also **Vorrang** vor der gesetzlichen Erbfolge.

Testament:

- **eigenhändig** (mit eigener **Handschrift**) angefertigter und **unterschiedener** letzter Wille (einseitige nicht empfangsbedürftige Willenserklärung, jederzeit widerrufbar)
- **Notarielles** Testament, § 2232 BGB:
 - **öffentliches** Testament (durch mündliche Erklärung) zur Niederschrift des Notars oder durch Übergabe einer Schrift mit dem letzten Willen.
 - **Nottestament**, Seetestament, §§ 2249, 2251 BGB
- **Testierfähigkeit** ab 16 Jahren, bis zur Volljährigkeit aber nur **notarielles** Testament möglich
- Es gilt das jeweils **jüngste** Testament, ältere Verfügungen werden unwirksam.

Die Erbfolge kann auch durch einen **Erbvertrag** gem. §§ 2274 - 2300 a BGB bereits zu Lebzeiten des Erblassers geregelt werden. Da wechselseitiger Vertrag, ist hier ein einseitiger Widerruf wie beim Testament nicht möglich; ggf. nur Anfechtung.

2.2 Die gesetzliche Erbfolge

Das BGB unterscheidet zwischen verschiedenen **Ordnungen**.

Rangordnungen des gesetzlichen Erbrechts

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

Grundregeln des gesetzlichen Erbrechts

1. Verwandte höherer Rangordnung gehen Verwandten niedriger Rangordnungen vor (§ 1930 BGB).
2. Ein Erbe schließt die von ihm abstammenden Personen von der Erbfolge aus
=> Repräsentationsprinzip (§§ 1924 - 1926, 1928, 1929 jeweils Abs. 2 BGB).
3. Kinder, Eltern, Großeltern usw. erben jeweils zu gleichen Teilen
(§ 1924 Abs. 4, §§ 1925, 1926, 1928, 1929 jeweils Abs. 2 BGB)
4. Entfernte Verwandte haben ein Eintrittsrecht, wenn nähere Verwandte nicht Erbe werden (z.B. bereits verstorben oder Erbe ausgeschlagen), (§§ 1924 - 1926, 1928, 1929 jeweils Abs. 3 BGB).
5. Abkömmlinge erben nach Stämmen (§ 1924 Abs. 3 BGB).
Ein Stamm wird nur berücksichtigt, wenn in ihm noch lebende Abkömmlinge vorhanden sind.
6. Erben 2. und 3. Ordnung erben nach Linien und in den Linien wiederum nach Stämmen (§§ 1925, 1926 jeweils Abs. 3 BGB).

Beispiele:

- a) Hinterlässt der verwitwete Erblasser zwei Kinder A und B, die jeweils auch 2 Kinder (=Enkel) haben, erben die beiden Kinder je zur Hälfte. Die Enkel erben nichts, da gleiche Ordnung.
- b) Ist Kind A vorverstorben, erben seine Kinder (Enkel) je $\frac{1}{4}$, Kind B $\frac{1}{2}$. Die Eltern des Erblassers erben nichts, da nur zweite Ordnung.
- c) Die Eltern des Erblassers erben nur, wenn der Erblasser keine Kinder oder Enkel hinterlässt.
- d) Verwitweter Erblasser verstirbt kinderlos, sein Vater lebt noch und zwei Brüder:
Der Vater erbt die Hälfte, die beiden Brüder übernehmen den Stamm der vorverstorbenen Mutter zu je $\frac{1}{4}$. Ist ein Bruder vorverstorben, treten an seine Stelle dessen Kinder. Ist der Bruder kinderlos verstorben, erbt der noch lebende Bruder neben dem Vater die andere Hälfte.

Erbrecht des Ehegatten (nicht geschieden und auch keine Scheidung beantragt), § 1931 BGB.

Die Höhe der Erbquote hängt davon ab, ob der **gesetzliche** Güterstand bestand (Zugewinnngemeinschaft) oder ein **vertraglicher** Güterstand (Gütertrennung oder Gütergemeinschaft).

- ◆ Besteht **kein gesetzlicher Güterstand**, sondern (**notariell** vereinbarte) **Gütertrennung** oder **Gütergemeinschaft**:
 - Ehepartner erbt neben den Erben der 1. Ordnung $1/4$, neben Erben der 2. Ordnung und neben Großeltern $1/2$. Sind nur Erben der 3. Ordnung vorhanden (außer Großeltern), erbt Ehepartner alles allein, § 1931 II BGB.
 - Bei **Gütertrennung** erben der Ehegatte und **bis zu zwei Kinder** jeweils zu gleichen Teilen: bei 1 Kind also je $1/2$, bei 2 Kindern also je $1/3$, § 1931 IV BGB. Bei drei Kindern: Ehegatte $1/4$, die Kinder jeder $1/4$.

- ◆ Besteht **gesetzlicher Güterstand (Zugewinnngemeinschaft)**:
 - **Erbrechtliche Lösung**:
 - Macht der überlebende Ehegatte **keinen** Zugewinnausgleichsanspruch geltend (gleich ob ein solcher entstanden ist oder nicht), erhöht sich sein Erbanteil von **ein Viertel** pauschal (zur Abgeltung des evtl. Zugewinnausgleichsanspruchs) um ein **weiteres Viertel** auf $1/2$.
 - Hinterlässt der Erblasser also Ehefrau und zwei Kinder, erben die Frau $1/4 + 1/4 = 1/2$, die Kinder je $1/4$.
 - **Güterrechtliche Lösung**:
 - Der überlebende Ehegatte kann auch den **tatsächlichen Zugewinnausgleich** geltend machen, aber **nur**, wenn er **nicht Erbe** ist oder **Vermächtnisnehmer**. Er muss dann also die **Erbschaft** (testamentarisch angeordnet oder kraft Gesetzes angeBsp.en) bzw. das evtl. **Vermächtnis ausschlagen**.
Dann erhält er den **Zugewinnausgleich und** den **Pflichtteilsanspruch** = $1/2$ des gesetzlichen Erbteils, also neben Kindern $1/2$ von $1/4 = 1/8$, neben den Erben der 2. Ordnung $1/2$ von $1/2 = 1/4$.
 - In jedem Falle erhält der Ehegatte noch den sog. Voraus des § 1932 BGB, also Hausrat etc.

Erbrecht des nichtehelichen Kindes gegenüber dem Vater

- Das nichteheliche Kind ist im Verhältnis zur Mutter normaler Erbe der 1. Ordnung. Das Gleiche gilt, wenn der Vater keine ehelichen Kinder oder einen Ehegatten hinterlässt.
- Bei Erbfällen ab **1.4.1998** für nichteheliche Kinder, die **ab dem 1.7.1949** geboren sind: Gleichstellung mit ehelichen Kindern; sie werden also bei gesetzlicher Erbfolge normale Miterben.

Erbrecht des Lebenspartners, § 10 und § 6 LPartG i.V.m. § 1371 ff. BGB

Der Lebenspartner einer eingetragenen Partnerschaft hat das gleiche Erbrecht wie ein Ehegatte, § 10 LPartG. Besteht eine Ausgleichsgemeinschaft (entspricht der Zugewinnngemeinschaft), hat der überlebende Partner einen Ausgleichsanspruch wie bei der Zugewinnngemeinschaft von Eheleuten.

2.3 Pflichtteilsanspruch, § 2303 BGB

- Ist ein Abkömmling (auch Enkel) oder der Ehepartner des Erblassers durch Testament von der **Erbsfolge ausgeschlossen** oder haben sie ihren Erbteil **ausgeschlagen**, haben diese Personen den Pflichtteilsanspruch = $1/2$ des gesetzlichen Erbteils.
- Eltern sind nur pflichtteilsberechtigt, wenn der Erblasser keine Abkömmlinge hinterlässt, weil sie nur dann von der Erbfolge ausgeschlossen sind, § 2309 BGB.
- Dieser Anspruch ist schuldrechtlicher Art und wird gegen die Erben geltend gemacht.
- Bei der Berechnung des Pflichtteils wird der Reinnachlass (nach Abzug der Nachlassschulden) zugrundegelegt, nicht aber die Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und die die Erben treffende ErbSt.

2.4 Die Vor- und Nacherbschaft

Der Erblasser kann anordnen, dass der Nachlass zunächst dem **Vorerben** zufällt, und erst später (i.d.R. mit Tod des Vorerben) dem **Nacherben**, § 2100 BGB.

Auch der Nacherbe ist Erbe und kann daher nicht den Pflichtteilsanspruch geltend machen, es sei denn, er schlägt die (Nach-) Erbschaft aus, so dass er hierdurch nicht Erbe wird.

Diese Nacherbeneinsetzung wird häufig in Ehegattentestamenten (§§ 2265 - 2273 BGB) geregelt.

Besonderheit: **Berliner Testament**: Hier setzt jeder Ehepartner den anderen jeweils als seinen **Vollerben** (nicht Vorerben) ein. Die Kinder oder andere Personen werden dann **Ersatzerben**.

*Stirbt also der Ehemann zuerst, wird seine Ehefrau Vollerbin, die Kinder werden nicht Erben, haben also (wegen Enterbung) den **Pflichtteilsanspruch**. Stirbt dann die Ehefrau später, werden die Kinder sog. **Schlusserben**, sie erben das Vermögen der Mutter, das aus deren eigenem Vermögen und dem Vermögen des Vaters besteht (nur 1 x Freibetrag)*

3. Antritt der Erbschaft

Erbe wird nur derjenige, der die Erbschaft auch **annehmen** will.

Aber: Die **Annahme** erfolgt **ohne Annahmeerklärung**, § 1942 I BGB.

Will der Erbe die Erbschaft nicht (wegen Überschuldung oder Verzicht zugunsten eines anderen, oder um als Nacherbe den Pflichtteil sofort zu erhalten), muss er die Erbschaft **ausschlagen** innerhalb der gesetzlichen Frist von 6 Wochen nach Kenntnis vom Erbfall bzw. ab Verkündung des Testaments.

Bei Ausschlagung tritt an die Stelle des Ausschlagenden entweder ein benannter Ersatzerbe oder i.d.R. die gesetzlichen Erben. Sind keine vorhanden, erbt der Fiskus.

4. Vermächtnis, §§ 2147 ff BGB

Der Erblasser ordnet testamentarisch an, dass der Vermächtnisnehmer (der i.d.R. nicht Erbe ist), gegen die Erbengemeinschaft einen schuldrechtlichen Anspruch auf Auszahlung eines Geldbetrages (**Geldvermächtnis**) oder auf Übereignung einer bestimmten Sache (**Sachvermächtnis**) oder auf Kauf eines Nachlassgegenstandes zu einem bestimmten Preis (Kaufrechtsvermächtnis) hat, § 2174 BGB.

Ein **Erbe** kann allerdings **zugleich Vermächtnisnehmer** sein (**Vorausvermächtnis**, § 2150 BGB), so dass der nach den Erbquoten zu verteilende Nachlass entsprechend geringer wird.

5. Das Verhältnis des Erbrechts zum Erbschaftsteuerrecht

Das ErbStG baut auf den Regelungen des BGB auf. So führt die gesetzliche ((§§ 1922 ff BGB) bzw. gewillkürte ((§§ 1937 ff BGB) Erbfolge und die Schenkung (§ 516 BGB) auch zu steuerbaren Vorgängen i.S.d. ErbStG.

Folglich ist auch für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern (WG) allein das zivilrechtliche Eigentum maßgebend. Das wirtschaftliche Eigentum i.S.d. § 39 AO, das z.B. im Bilanz- und Ertragsteuerrecht maßgebend ist, spielt bei der Anwendung des ErbStG keine Rolle, da nur tatsächliche zivilrechtliche Rechtspositionen (Eigentum) von Todes wegen oder unter Lebenden übergehen können.

Lektion 2: Einführung in das Erbschaftsteuerrecht

1. Rechtsgrundlagen

Erörtert wird das **neue** Erbschaftsteuerrecht nach der Rechtslage für 2009 aufgrund des **ErbSt-Reformgesetzes** vom 24.12.2008, das zum 1.1.2009 in Kraft getreten ist.

Das ErbSt-ReformG ändert sowohl zahlreiche Vorschriften des bisherigen **ErbStG** als auch des **BewG**. Soweit die Regelungen des ErbStG und des BewG nicht geändert worden sind, gelten zunächst weiterhin die ErbStR 2003 (Zitierweise im Skript: **R.....ErbStR**).

Im übrigen sind bisher folgende gleichlautende Ländererlasse ergangen (in chronologischer Reihenfolge):

- 30.3.2009: zu § 151 BewG (Feststellung von Grundbesitzwerten, von Anteilswerten und von Betriebsvermögenswerten); BStBl. 2009 I, 546
- 1.4.2009: zu §§ 158 – 168 BewG (Bewertung von LuF-Vermögen), BStBl. 2009 I, 552
- 5.5.2009: zu §§ 176 – 198 BewG (Bewertung des Grundvermögens); BStBl. 2009 I, 590
- 25.6.2009: zu §§ 11, 95 – 109 und §§ 199 ff BewG (Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen), BStBl. 2009 I, 698
- 25.6.2009: Anwendung der geänderten Vorschriften des ErbStG, BStBl. 2009 I, 713

Zitierweise im Skript: **A** (Abschnitt) bzw. **H** (Hinweise) **zu §....ErbStG bzw. A zu § BewG**

Es ist zu erwarten, dass noch in 2009 neue ErbStR erlassen werden, in denen die Verwaltungsanweisungen zusammengefasst dargestellt werden.

2. Übergangsregelung gem. Art. 3 I des Reformgesetzes

Gem. Art. 3 I des ErbSt-ReformG kann für **Erbfälle** (**nicht** für **Schenkungen**) ab dem 1.1.2007 und vor dem 1.1.2009 bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung beantragt werden, dass das neue Recht angewandt wird, wenn dies für den Stpfl. günstiger ist. Da Art. 3 jedoch zum 30.6.2009 außer Kraft tritt, muss der Antrag bis zum **30.6.2009**, 24.00 Uhr gestellt werden, auch wenn bis dahin noch keine Steuererklärung abgegeben wurde bzw. hierzu aufgefordert worden ist. Ggf. ist Wiedereinsetzung nach § 110 AO zu gewähren.

Ist die Steuer bereits **vor** dem 1.1.2009 festgesetzt worden, kann der Antrag auf Anwendung des neuen Rechts nur bis zum **30.6.2009** gestellt werden, Art. 3 II. Eine bestandskräftige Steuerfestsetzung kann dann entspr. geändert werden.

Einzelheiten zum Wahlrecht finden sich im gemeinsamen Ländererlass vom 23.2.2009

Damit gilt für Erbfälle in 2007 und 2008:

Grundsätzlich ist das **alte** Recht anzuwenden

Auf **Antrag** wird das **neue** Recht angewandt. Bei Miterben kann jeder für sich den Antrag stellen.

Es werden die nach dem BewG n.F. i.d.R. **höheren** steuerlichen Werte für Grundbesitz, Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften angesetzt. Die Bewertung der Nachlassgegenstände erfolgt also nach dem neuen Recht.

Dafür werden die **sachlichen** Steuerbefreiungen nach §§ 13 bis 13 c ErbStG und der Versorgungsfreibetrag für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft gewährt und die Regelung des bisherigen § 25 ErbStG (kein Abzug von bestimmten Lasten) nicht mehr angewandt.

Der **Steuersatz** richtet sich nach der neuen Rechtslage

Allerdings werden die **bisherigen** (niedrigeren) **persönlichen** Freibeträge angesetzt, da Art. 3 I die Anwendung des neuen § 16 ErbStG (persönliche Freibeträge) ausdrücklich ausschließt.

- **Bsp.:** A hinterlässt der Ehefrau ein selbstgenutztes EFH (Bedarfwert § 12 III ErbStG a.F.: 400.000 € bzw. n.F. 800.000 €), das die Ehefrau weiterhin bewohnt, und Barvermögen von 1.000.000 €

	Rechtslage 2008	Rechtslage 2009
EFH	400.000 €	
EFH, kein Ansatz § 13 I Nr. 4 b ErbStG		-
Bargeld	1.000.000 €	1.000.000 €
Übertrag	1.400.000 €	1.000.000 €
./. Erbfallkosten § 10 V Nr. 3 ErbStG	10.300 €	10.300 €
./. persönlicher Freibetrag	307.000 €	500.000 €
./. Versorgungsfreibetrag (keine Änderung)	256.000 €	256.000 €
stpfl. Erwerb (Abrundung nicht erforderlich)	826.700 €	233.700 €
Steuerklasse I (§ 15 ErbStG)	19 % = 157.073 €	11 % = 25.707 €

Durch den Antrag wird eine Steuerersparnis von 131.366 € erzielt.

- **Abwandlung:** Nach 5 Jahren veräußert die Ehefrau das EFH aus nicht zwingenden Gründen. Durch den Verkauf innerhalb von 10 Jahren entfällt **rückwirkend** die Steuerbefreiung für das bisher selbstgenutzte EFH, § 13 I Nr. 4 b S. 5 ErbStG n.F.

	Rechtslage 2008	Rechtslage 2009
EFH 2008	400.000 €	
EFH 2009		800.000 €
Bargeld	1.000.000 €	1.000.000 €
	1.400.000 €	1.800.000 €
./. Erbfallkosten § 10 V Nr. 3 ErbStG	10.300 €	10.300 €
./. persönlicher Freibetrag	307.000 €	500.000 €
./. Versorgungsfreibetrag (keine Änderung)	256.000 €	256.000 €
stpfl. Erwerb (Abrundung nicht erforderlich)	826.700 €	1.033.700 €
Steuerklasse I (§ 15 ErbStG)	19 % = 157.073 €	19 % = 196.403 €

Durch den Verkauf entsteht bei Ausübung des Wahlrechts eine Mehrbelastung von 39.330 € gegenüber dem alten Recht. D.h.: Ist ein Verkauf des Hauses innerhalb von 10 Jahren geplant, sollte kein Antrag auf Anwendung des neuen Rechts gestellt werden.

Bei Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen ist zu beachten, dass die Werte nach dem neuen BewG i.d.R. wesentlich höher sind, dass allerdings ein Verschonungsabschlag von 85 % bei 7-jähriger und 100 % bei 10-jähriger Behaltensfrist und bei Wahrung der Lohnsummenregeln gewährt wird, so dass i.d.R. eine erhebliche Steuerersparnis eintritt, wenn die Anwendung des neuen Rechts beantragt wird.

Aber : Wird gegen die Behaltensregeln oder die Lohnsummenregeln verstoßen, erfolgt rückwirkend eine Erhöhung der ErbSt, so dass es wegen der höheren Wertansätze gegenüber dem alten Recht zu einer erheblichen Steuernachzahlung und damit höheren Gesamtbelastung kommt bzw. kommen kann. In der Ausübung des Wahlrechts zugunsten des neuen Rechts liegt also bei entspr. Zusammensetzung des Nachlassvermögens ein erhebliches Nachbesteuerungsrisiko.

Anwendungsbeispiele zu dieser Problematik: Siehe NWB 25/2009, S. 1902 ff.

Lektion 3: Steuerbare Vorgänge / Wesen der ErbSt

Dem ErbStG unterliegen

- die **Erwerbe von Todes** wegen
- die **Schenkungen unter Lebenden**

also in beiden Fällen **unentgeltliche Vermögensübergänge**

- ⇒ Dem ErbStG liegt das System der **Erbanfallsteuer** zugrunde, d.h., dass die eingetretene **Bereicherung** des Erben bzw. des Beschenkten und sein **verwandtschaftliches Verhältnis** zum Erblasser bzw. Schenker bei der Besteuerung berücksichtigt wird.
- ⇒ Schenkungen unter Lebenden werden erfasst, damit die Besteuerung von Todes wegen nicht durch vorweggenommene Vermögensübertragungen umgangen wird.
- ⇒ Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer (ist)
 - eine Personensteuer
 - eine Besitzsteuer als Steuer vom Vermögen; s. Art. 106 II Nr. 2 i.V.m. Nr. 4 GG (h.M.)
 - eine direkte Steuer (da Steuerschuldner und Steuerträger identisch sind)
 - eine ertragsunabhängige Steuer, da auch nicht ertragbringendes Vermögen besteuert wird
 - eine einmalige Steuer (nicht laufend veranlagte Steuer), da die Steuer für jeden Erwerb nur einmal erhoben wird.
 - steht den Ländern zu (Landessteuer), Art. 106 II Nr. 2 GG
 - unterliegt der **konkurrierenden Gesetzgebungszuständigkeit**, wobei der Bund von seiner Gesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht hat, Art. 105 II i.V.m. Art. 72 II GG.
- ⇒ Das ErbStG nimmt häufig auf Vorschriften des **BGB** Bezug, so dass die Voraussetzungen der Besteuerungstatbestände grundsätzlich dem **bürgerlichen** Recht zu entnehmen sind.
- ⇒ Hieraus folgt, dass im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** i.S.d. § 39 AO **nicht** anwendbar ist.

- ⇒ In der Klausur ist folgender **Aufbau** (entsprechend der Gliederung des ErbStG) einzuhalten:
1. Besteht die **sachliche** Steuerpflicht, § 1 i.V.m. § 3 – 8 ErbStG, d.h.:
Liegen steuerpflichtige Vorgänge gem. § 1 i.V.m. § 3 bzw. 7 ErbStG vor?
Wie erfolgt die Besteuerung bei Vor- und Nacherbschaft, § 6 ErbStG?
 2. Besteht **persönliche** Steuerpflicht, § 2 ErbStG?
 3. **Zeitpunkt** der **Entstehung** der Steuer, § 9 ErbStG: Wann ist die Steuer entstanden?
 4. **Erfassung und Wertermittlung**, §§ 10 – 12 ErbStG
Steuerpflichtiger Erwerb, § 10 ErbStG (siehe Aufbauanleitung in R 24 a ErbStR):
Welche aktiven und passiven Vermögensgegenstände (§ 10 ErbStG) sind mit welchem Wert (§ 12 ErbStG i.V.m. den jeweiligen Bewertungsnormen des BewG) zum Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) zu erfassen?
Ggf. Hinzurechnung von Vorerwerben i.S.d. § 14 ErbStG
 5. **Sachliche Steuerbefreiungen** und **Steuervergünstigungen (zu erörtern bei Ermittlung des stpfl. Erwerbs)**
 - **nicht steuerbarer Zugewinnausgleich, § 5 ErbStG**
 - Steuerbefreiung **für bestimmte Nachlassgegenstände, § 13 ErbStG**
 - Begünstigung von **Betriebsvermögen, Luf und Kapitalgesellschaftsanteile, § 13 a – b**
 - Begünstigung von **Mietwohngrundstücken, § 13 c ErbStG**
 6. **Berechnung** der Steuer, §§ 14 – 19 a ErbStG
Steuerklassen, § 15 ErbStG
Persönliche Freibeträge, §§ 16, 17 ErbStG
Ggf.: Steuerberechnung unter Berücksichtigung früherer Erwerbe gem. § 14 ErbStG / Steuerberechnung bei Vor- und Nacherbschaft, § 6 ErbStG
Steuersätze, §§ 19, 19 a ErbStG
 7. **Steuerfestsetzung und Erhebung**, §§ 20 – 35 ErbStG (nur bei entspr. Aufgabenstellung)

Lektion 4: Persönliche Steuerpflicht, § 2 ErbStG, R 3, 4 ErbStR

1. Unbeschränkte Steuerpflicht, § 2 I Nr. 1 ErbStG, R 3 ErbStR

Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht liegt gem. § 2 I Nr. 1 S. 1 ErbStG vor

bei Erwerb von **Todes** wegen: entweder der **Erblasser** oder der **Erbe** ist bei Erbfall **Inländer**

bei Schenkung: entweder der **Schenker** oder der **Beschenkte** ist bei Ausführung der Schenkung **Inländer**

Begriff des **Inländers**: § 2 I Nr. 1 S. 2 ErbStG:

- **lit. a: Wohnsitz** (§ 8 AO) oder **gewöhnlicher Aufenthalt** (§ 9 AO) im **Inland** (normale unbeschränkte Steuerpflicht)
- **lit. b: deutscher** Staatsangehöriger ohne Wohnsitz im Inland, der sich aber im Zeitpunkt des Erbfalls bzw. der Schenkung noch nicht länger als fünf Jahre im Ausland aufhält („erweiterte“ unbeschränkte Steuerpflicht)
- **lit. c: deutscher** Staatsangehöriger **ohne** Wohnsitz im Inland, aber Arbeitslohn aus inländischen **öffentlichen** Kassen (z.B. deutsche Auslandsbedienstete: Diplomaten)
- **lit.- d:** Körperschaften (Kapitalgesellschaften, Vereine), Personenvereinigungen (Personengesellschaften) und Vermögensmassen (z.B. Stiftung) mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland (normale unbeschränkte Steuerpflicht)

⇒ **Rechtsfolge** der unbeschränkten Steuerpflicht:

Der **gesamte Erwerb** im **In-** und **Ausland** unterliegt der **ErbSt.**

Also:

→ Ist der Erblasser **oder** Schenker **Inländer**, ist jeder Erbe oder Beschenkte unbeschränkt steuerpflichtig, gleich, ob Inländer oder nicht.

→ Ist der Erbe **oder** der Beschenkte **Inländer**, ist er ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig, gleich, ob der Erblasser Inländer ist oder nicht und wo sich das geerbte oder geschenkte Vermögen befindet.

➤ **Bsp.:** Erblasser E hatte Wohnsitz in Senegal. Sein Alleinerbe ist der Franzose A mit Wohnsitz in Deutschland. E hinterlässt Inlands- und Auslandsvermögen.

Da der Erbe A Inländer ist (Wohnsitz im Inland), umfasst die Steuerpflicht den gesamten Nachlass, soweit er auf ihn entfällt (Inlands- **und** Auslandsvermögen).

2. Beschränkte ErbSt-Pflicht, § 2 I Nr. 3 ErbStG, R 4 ErbStR

Weder Erblasser bzw. Schenker noch Erbe bzw. Beschenkter sind Inländer, aber

- das **vererbte** bzw. **verschenkte** Vermögen fällt unter § 121 BewG und befindet sich im **Inland**, § 2 I Nr. 3 ErbStG; siehe im einzelnen R 4 ErbStR.
- **Rechtsfolge:** Das Vermögen i.S.d. § 121 BewG unterliegt der ErbSt
 - **Bsp.:** A mit Wohnsitz in England vererbt seinem in England wohnenden Sohn S ein Grundstück in London, ein Grundstück in Köln und ein Bankguthaben in Frankfurt. S ist nicht unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtig, da weder er noch der Erblasser ihren Wohnsitz im Inland haben bzw. hatten. Er ist aber mit dem Grundstück in Köln beschränkt steuerpflichtig, § 121 I Nr. 2 BewG. Das Bankguthaben fällt nicht unter § 121 BewG, ebenso nicht das Grundstück in London.

⇒ **Achtung:** Bei beschränkter ErbSt-Pflicht richtet sich der **persönliche Freibetrag** nach § 16 II ErbStG: 2.000 €; die Freibeträge nach § 16 I ErbStG sind nicht anwendbar.

3. Erweiterte beschränkte ErbSt-Pflicht: § 4 i.V.m. § 2 AStG

§ 2 AStG:

Deutscher,

- der in den letzten 10 Jahren mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war,
- der nunmehr in einem ausländischen **niedrig besteuerten** Staat ansässig ist
- und (weiterhin) wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland hat
- ist für die deutsche ESt die nächsten 10 Jahre nach Wegzug beschränkt erweitert einkommensteuerpflichtig

§ 4 AStG:

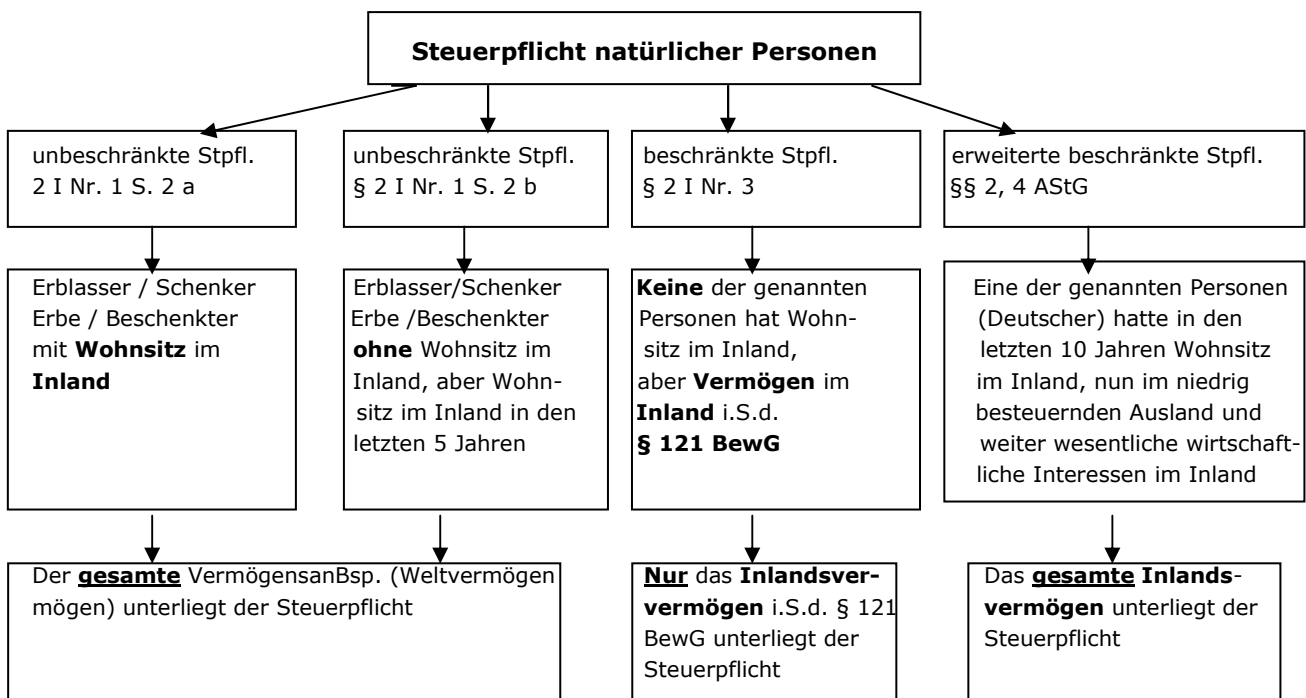
- Eine solche Person ist auch für die **ErbSt erweitert beschränkt steuerpflichtig**.

⇒ Folge:

Der Steuerpflicht unterliegen nicht nur die unter § 121 BewG Bsp. enden Wirtschaftsgüter, sondern auch die **Vermögensgegenstände**, die **nicht als Auslandsvermögen** i.S.d. § 34 c EStG anzusehen sind, also z.B. inländische Bankguthaben, nicht wesentliche Beteiligungen an AG und GmbH, Renten- und Versicherungsansprüche gegen inländische Schuldner, alle beweglichen Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden.

Hinweis: Die Literatur bejaht die Europarechtswidrigkeit dieser erweiterten beschränkten Stpfl. wegen Verstoßes gegen das Freizügigkeitsprinzip und das Prinzip der Kapitalverkehrsfreiheit, siehe Aufsatz FR 2005, 1068.

4. Zusammenfassung

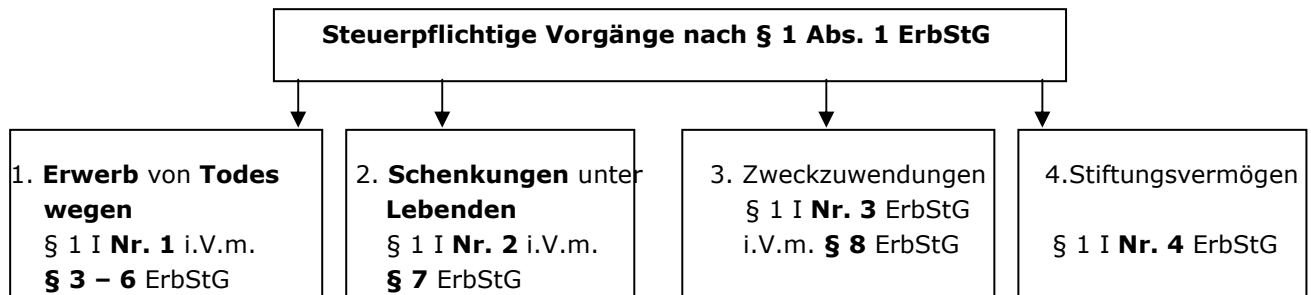


5. ErbSt-Pflicht bei Auslandsvermögen

Ist z.B. der Erblasser **Ausländer**, der Erbe aber **Inländer**, ist der Erbe unbeschränkt stpfl. In der Regel besteht für ihn aber auch unbeschränkte Stpfl. im Wohnsitzstaat des Erblassers. Diese doppelte Besteuerung wird vermieden:

- bei Existenz eines DBA (nur mit Dänemark, Griechenland, Schweden, Schweiz und USA; in Zukunft ggf. Frankreich) durch **Freistellung** des ausländischen Vermögens **oder** durch **Anrechnung** der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer
- bei Fehlen eines DBA durch Anrechnung der ausländischen Steuer gem. § 21 ErbStG

Lektion 5: Sachliche Steuerpflicht



§ 1 ErbStG zählt zunächst die dem ErbStG unterliegenden Vorgänge auf, §§ 3 - 6, 7 und 8 ErbStG enthalten dann die jeweiligen Begriffsbestimmungen.

Es sollte daher z.B. formuliert werden:

„Der Erwerb durch Erbanfall ist gem. § 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 I Nr. 1 ErbStG ein Erwerb von Todes wegen“.

Oder: „Der Erwerb des Grundstücks ist eine gem. § 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 I Nr. 1 ErbStG steuerbare Schenkung unter Lebenden“

Es muss natürlich die jeweils auf den Vorgang passende Nr. **zitiert** werden.

§ 1 II ErbStG: Die Normen für den Erwerb von Todes wegen gelten entsprechend auch für Schenkungen, sofern sie nicht nach Sinn und Zweck ausschließlich den Erwerb von Todes wegen betreffen.

1. Erwerb von Todes wegen, § 1 I Nr. 1, § 3 ErbStG

Gesetzestchnik:

§ 3 I Nr. 1 – 4 ErbStG: Erwerbsanfälle von Todes wegen, die sich **direkt** vom **Erblasser** herleiten

§ 3 I Nr. 1: Erwerb als Erbe durch **Erbanfall** nach § 1922 BGB

Erwerb als Vermächtnisnehmer durch **Vermächtnis**, §§ 2147 ff BGB

Erwerb auf Grund eines **geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs**, §§ 2303 ff BGB

§ 3 I Nr. 2: Erwerb durch **Schenkungen auf den Todesfall**, § 2301 BGB

§ 3 I Nr. 4: Erwerb auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen **Vertrages**, §§ 2274 ff BGB

§ 3 II Nr. 1 – 7 ErbStG: Erwerbsanfälle, die als vom **Erblasser zugewandt gelten, z.B.**

§ 3 II Nr. 1: Übergang des Vermögens auf eine vom **Erblasser** angeordnete **Stiftung**

§ 3 II Nr. 2: Erwerb auf Grund einer vom **Erblasser** angeordneten **Auflage**

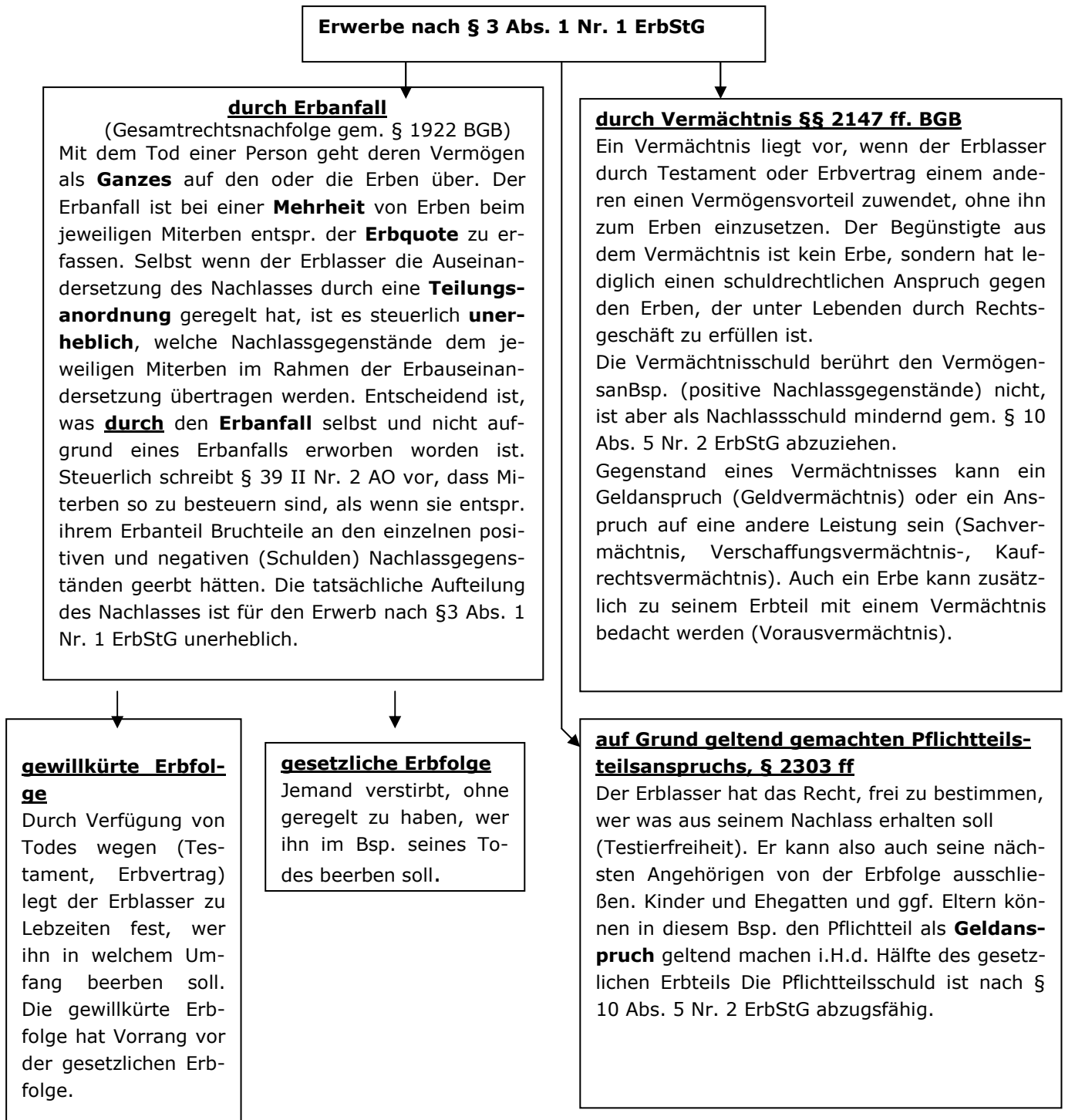
§ 3 II Nr. 4: Erwerb einer **Abfindung** als Gegenleistung für die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag des Erblassers zugunsten Dritter oder für die Zurückweisung anderer Erwerbe, die in § 3 I genannt sind (z.B. als Gegenleistung für den Verzicht auf den Pflichtteil oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses).

§ 3 II Nr. 6: Erwerb eines Entgelts für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben

Die **Grundnorm** des § 3 ErbStG wird ergänzt durch folgende besonderen Bestimmungen:

- **§ 4 ErbStG:** **fortgesetzte Gütergemeinschaft** bei Eheleuten oder Lebenspartnerschaften
- **§ 5 ErbStG:** Steuerbefreiung für den tatsächlichen Zugewinn bei **Zugewinnngemeinschaft** (bei Eheleuten und bei eingetragener Lebenspartnerschaft)
- **§ 6 ErbStG:** Sonderregelung für die Besteuerung bei Vor- und Nacherbschaft und für die Besteuerung von Nachvermächtnissen

Übersicht über die Erwerbe von Todes wegen



1.1 Erbanfall kraft Testaments oder gesetzlicher Erbfolge, § 3 I Nr. 1 ErbStG

1.1.1 Grundsätze

Zum Nachlass, der der ErbSt unterliegt, gehört grundsätzlich alles, „so wie es steht und liegt“.

D.h.: Wird Geld vererbt, ist dieses zu versteuern, auch wenn es vom Erben für den Grundstückserwerb verwendet wird bzw. der Wert des Nachlasses niedriger wäre, wenn statt des Geldes Grundstücke vererbt worden wären.

Hintergrund: Sowohl bei gesetzlicher als auch bei testamentarischer Erbfolge geht gem. § 1922 BGB das Vermögen im **Ganzen** auf den oder die Erben über.

Welche Vermögensgegenstände in welchem Umfang zum Nachlass gehören, wird in Lektion 7, Pkt. 1.1.2 erörtert.

Kein Erbanfall liegt vor, wenn die Erbschaft **ausgeschlagen** wird.

Ebenso kein Erwerb von Todes wegen, sondern eine gewerbliche Betriebseinnahme liegt vor, wenn ein gewerbliches Altenheim (GbR) lt. Testament eines verstorbenen Heimbewohners „Erbe“ sein soll und die Erbschaft für Zwecke des Altenheims verwendet werden soll (z.B. Einbau eines Fahrstuhls); BFH 14.3.2006, BStBl. 2006, 650.

Unwirksames Testament: erbschaftsteuerliche Folgen

- **Bsp.:** Der vermögende A setzt in einem maschinenschriftlichen Testament seine Tochter T aus erster Ehe, seine zweite Ehefrau E und deren Tochter S zu Erben zu je 1/3 ein. Nach dem Tod des A bezeichnet das Amtsgericht im Erbschein die E und die T als Erben zu je 1/2, da es das Testament wegen Ungültigkeit der Form nicht anerkennt. E, S und T teilen jedoch entsprechend dem Testament den Nachlass zu je 1/3. Wer hat welchen Anteil der ErbSt zu unterwerfen ?

Zivilrechtlich sind E und T Erben zu je 1/2, da S als Stieftochter nicht gesetzlich erbberechtigt ist. Wenn S dennoch von T und E je 1/6, also insgesamt 1/3 erhält, ist dies im Wege der Schenkung geschehen. Die Vermutung der Richtigkeit des Erbscheins, wonach E und T Erben sind, kann widerlegt werden. Das Finanzamt hat selbständig zu prüfen, wer Erbe ist. Zivilrechtlich sind das zwar E und T, steuerlich ist aber § 41 AO zu beachten: Da die zwar zivilrechtlich unwirksame letztwillige Verfügung von den dort als Erben eingesetzten Personen beachtet worden ist, ist dies erbschaftsteuerlich zu berücksichtigen. Wird ein unwirksames Testament von den gesetzlichen Erben beachtet, so ist es der Besteuerung nach dem ErbStG zugrunde zu legen, BFH BStBl. 1982, 28 und 2000, 588. E, S und T versteuern also je 1/3 des Nachlasses.

S. auch BFH 28.3.2007, BStBl. 2007, 461 zur Anerkennung eines unwirksamen Verschaffungsvermögens.

1.1.2 Ausschlagung:

- ⇒ Kein steuerpflichtiger Erbanfall liegt vor, wenn der Erbe die Erbschaft **ausschlägt**.
- Dies kann erbschaftsteuerlich günstig sein, wenn z.B. die Ehefrau kurz nach dem Tod des Mannes verstirbt und die Kinder als Erben der Mutter für diese deren Alleinerbschaft ausschlagen, so dass sie Ersatzerben nach dem Vater werden. Sie können dann die Freibeträge zweimal in Anspruch nehmen: einmal als Erben des Vaters und einmal als Erben der Mutter.
 - Ebenso sollte der überlebende Ehepartner ausschlagen, wenn mehrere Kinder vorhanden sind.
- **Bsp.:** Der Vater hinterlässt 1.800.000 €. Alleinerbin ist lt. Testament seine Ehefrau. Die 3 Kinder wollen nicht ihren Pflichtteil in Anspruch nehmen. Der Ehefrau steht kein Versorgungsfreibetrag zu.
- Die Mutter hat zu versteuern: 1.800.000 € ./ FB 500.000 € = 1.300.000 € x 19 % = 247.000 €
Schlägt die Mutter aus, treten an ihre Stelle die 3 Kinder und erben jeweils 600.000 € ./ Freibetrag 400.000 € = 200.000 € x 11 % = 22.000 € x 3 = 66.000 €.
Die Ausschlagung führt zu einer Steuerersparnis von 181.000 €.
- Berücksichtigt man, dass bei späterem Tod der Mutter diese 1.553.000 € (1.800.000 € ./ ErbSt 247.000 €) hinterlässt, müssten die Kinder ohne Ausschlagung nochmals jeweils (517.600 € ./ 400.000 € Freibetrag =) 117.600 € x 11 % = 12.936 € ErbSt zahlen.

1.1.3 Erbauseinandersetzung

Die Erbauseinandersetzung (= **Realteilung** des Nachlasses unter den Miterben) hat **grundsätzlich keinen** Einfluss auf den Umfang des steuerbaren Nachlasses.

Gehört allerdings z.B. ein Mietwohngrundstück (Ansatz mit 90 % gem. § 13 c ErbStG) zum Nachlass und wird es im Rahmen der Erbauseinandersetzung auf einen der Miterben übertragen, so erhält nur dieser die entspr. Vergünstigung (s. Ausführungen zu § 13 c ErbStG).

◆ Realteilung zu gleichen Teilen ohne Abfindung

Erfolgt die Realteilung so, dass alle Miterben Werte aus dem Nachlass entsprechend ihrer Erbquote erhalten, liegt insgesamt ein **unentgeltlicher Erwerb** von Todes wegen vor.

- **Bsp.:** Die Brüder A und B setzen sich derart auseinander, dass A das Grundstück (Wert 1 Mio. €; nicht begünstigt nach § 13 c ErbStG) und B die Wertpapiere und sonstiges Vermögen erhält (Wert 1 Mio. €).

A und B haben den Nachlass **insgesamt** je zur Hälfte geerbt und daher jeweils die Hälfte des steuerpflichtigen Erwerbs zu versteuern (Bedarfwert des Grundstücks, Kurswerte der Wertpapiere, gemeiner Wert des sonstigen Vermögens). Der Gesamtwert des Nachlasses beträgt 2 Mio. €, so dass auf A und B jeweils 1 Mio. € entfallen.

◆ **Realteilung zu ungleichen Teilen mit Abfindung**

Sofern ein Erbe **mehr** erhält als es seiner **Erbquote** entspricht, liegt **insoweit entgeltlicher Erwerb** vor, als er hierfür eine **Abfindung** zahlt.

- **Bsp.:** Die Brüder A und B setzen sich derart auseinander, dass A das Grundstück (Verkehrswert = Steuerwert 1 Mio. €; nicht begünstigt nach § 13 c ErbStG) und B die Wertpapiere und sonstiges Vermögen erhält (Verkehrswert = Steuerwert 800.000 €). Um den Erbquoten von je 1/2 gerecht zu werden, zahlt A an B einen Ausgleich von 100.000 €.

A und B haben jeweils die Hälfte des steuerpflichtigen Erwerbs zu versteuern, also jeweils 900.000 €. Soweit A das Grundstück als Alleineigentümer erhält, hat er es zu 1/10 entgeltlich erworben, da er hierfür 100.000 € (1/10 des Verkehrswerts) gezahlt hat.

- **Abwandlung:** Bei der Erbauseinandersetzung gehen A und B von einem etwas höheren Verkehrswert des Grundstücks aus, nämlich 1,2 Mio. €, so dass A 200.000 € zum Ausgleich zahlt. Keine Änderung der ErbSt-Besteuerung, da die Steuerwerte maßgeblich sind.

⇒ **Achtung:** Sofern der Erblasser das Grundstück innerhalb von 10 Jahren vor der Erbauseinandersetzung entgeltlich erworben hat, führt die Auseinandersetzung im o.g. Bsp. zu einem stpfl. **privaten Veräußerungsgeschäft** bei B gem. § 23 EStG, der ja 1/10 an A veräußert hat. Dies wird vor allem dann gravierend, wenn bei 2 Miterben der Nachlass nur aus einem Grundstück besteht, das der eine gegen Abfindung als Alleineigentümer erhält.

⇒ **Ausweichmöglichkeit:**

- **Bsp.:** Erblasser hat das unbebaute Grundstück in 01 für 400.000 € gekauft, stirbt in 10 und wird von 4 Kindern beerbt. Kind 1 erhält im Rahmen der Erbauseinandersetzung in 10 das Grundstück gegen Abfindung von 3 x 200.000 € und veräußert es in 19 für 1 Mio. €.

Bei den Kindern 2 – 4 ist jeweils ein Veräußerungsgewinn von 100.000 € zu erfassen, da sie ihren 1/4 Grundstücksanteil innerhalb von 10 Jahren seit Erwerb durch den Erblasser an Kind 1 für 200.000 € veräußert haben. K 1 veräußert innerhalb von 10 Jahren seit dieser Anschaffung, hat also nochmals 150.000 € zu versteuern (3/4 entgeltlich erworbener Grundstücksanteil veräußert für 750.000 € ./ 600.000 € Anschaffungskosten (3 x 200.000 €).

Alternative: K 2 – K 4 schlagen die Erbschaft aus, so dass K 1 Alleinerbe und damit Alleineigentümer wird, und zwar in vollem Umfang unentgeltlich. Zahlt er für die Ausschlagung eine Abfindung, dürfte hierin keine entgeltliche Anschaffung zu sehen sein, da er ja nicht für den Erwerb des Grundstücks zahlt, sondern für die Ausschlagung bzw. den Erwerb eines Erbanteils. Dies fällt nicht unter § 23 I 1 Nr. 1 EStG, da die Behandlung der Erbengemeinschaft als Gesamthandgemeinschaft nicht für § 23 EStG gilt; zur Problematik im einzelnen siehe BB 2001, 234. Die Finanzverwaltung sieht das wohl anders.

Der Verkauf in 19 durch Kind 1 liegt außerhalb der 10-jährigen Veräußerungsfrist, da der Erwerb infolge der Ausschlagung kein entgeltlicher Erwerb ist.

⇒ Um bei einer Erbauseinandersetzung eine Abfindungszahlung und damit eine entgeltliche Veräußerung zu vermeiden, können bei Vorhandensein eines Mischnachlasses (Betriebsvermögen und Privatvermögen) liquide Mittel aus dem Betriebsvermögen entnommen und dem Privatvermögen des Nachlasses zugeführt werden, so dass die Erbauseinandersetzung ohne Abfindung erfolgen kann, indem der eine das (geminderte) Betriebsvermögen und der andere das Privatvermögen erhält. Allerdings muss zwischen der Entnahme und der Auseinandersetzung ein zeitlicher Abstand gewahrt sein, da sonst die Finanzverwaltung Missbrauch bejahen könnte.

Alternative: Hinzuerwerb eines betrieblichen Grundstücks mit liquiden Mitteln, das dann praktisch ohne stille Reserven privat entnommen werden kann für die Erbauseinandersetzung.

◆ **Realteilung zu ungleichen Teilen ohne Abfindung**

Erhält ein Erbe ein **Mehr** (gegenüber seinem Erbteil) **ohne Abfindungszahlung**, liegt insoweit eine Schenkung durch den / die anderen Miterben vor.

- **Bsp.:** Die Brüder A und B (Erben je zu 1/2) einigen sich, dass A das Grundstück (Wert 1 Mio. €) und B die Wertpapiere und sonstiges Vermögen erhält (Wert 800.000 €).

Da A keinen Ausgleich leistet, hat B ihm unter Lebenden 1/10 des Grundstückswerts geschenkt, so dass A für 1/10 des Bedarfswerts zusätzlich SchenkungSt zahlen muss. ErbSt wie oben.

1.1.4 Teilungsanordnung

Gem. R 5 I 3 ErbStR wird die Teilungsanordnung bei der Berechnung der Anteile am Nachlass **nicht berücksichtigt**, da es sich auch hierbei letztlich um eine **Erbauseinandersetzung** handelt, die lediglich vorher vom Erblasser per Testament angeordnet worden ist. Es gelten daher die gleichen Ausführungen wie bei der Erbauseinandersetzung.

Zu beachten ist allerdings, dass die Vergünstigung bei Mietwohngrundstücken gem. § 13 c ErbStG (Ansatz mit 90 % des Steuerwerts) nur **derjenige** Miterbe erhält, der im Rahmen der Erbauseinandersetzung bzw. Teilungsanordnung das Grundstück tatsächlich erhält. Gleiches gilt für begünstigtes Betriebsvermögen.

- **Bsp. 1:** Zum Nachlass gehört ein nicht begünstigtes Grundstück mit Verkehrswert von 900.000 € und steuerlichem Wert von 800.000 €, Wertpapiere mit Kurswert von 900.000 € und sonstiges Vermögen im Wert von 100.000 €. Der Erblasser hat im **Testament** die Kinder K 1 und K 2 zu Erben zu je ½ eingesetzt und bestimmt, dass K 1 das Grundstück und K 2 die Wertpapiere erhält.

K 1 und K 2 haben gem. der Auslegungsregelung des § 2091 BGB **gemeinsam** auch das Grundstück und die Wertpapiere zu je ½ geerbt; sie haben daher **jeder** die Hälfte des **steuerlichen** Wertes zu versteuern: $1.800.000 \text{ €} : 2 = 900.000 \text{ €}$./. 400.000 € persönlicher Freibetrag = 500.000 €.

Würde die Teilungsanordnung berücksichtigt werden, hätte K 1 das ganze Grundstück geerbt: Wert 800.000 € + 50.000 € ./. Freibetrag 400.000 € = 450.000 €, also 50.000 € weniger.

K 2 hätte die Wertpapiere geerbt und müsste $900.000 \text{ €} + 50.000 \text{ €}$./. 400.000 € Freibetrag = 550.000 € versteuern, also 50.000 € mehr.

- **Bsp. 2:** K 1 und K 2 erben gemeinsam ein Grundstück mit Verkehrswert von 1.100.000 € und Steuerwert von 1.000.000 €. Der Erblasser hat bestimmt, dass K 1 das Grundstück erhält und dafür eine Abfindung an K 2 zahlen muss von 550.000 €.

K 1 und K 2 haben das Grundstück gemeinsam geerbt und damit je die Hälfte des Wertes = 500.000 € ./. persönlicher Freibetrag 400.000 € = 100.000 € zu versteuern.

Würde die Teilungsanordnung berücksichtigt werden, hätte K 1 den Wert des Grundstücks zu versteuern: $1.000.000 \text{ €}$./. 550.000 € Abfindungsschuld ./. Freibetrag 400.000 € = 50.000 €.

K 2 müsste den Abfindungsanspruch mit 550.000 € ./. Freibetrag 400.000 € = 150.000 € versteuern.

- **Bsp. 3:** Erblasser setzt K1 und K2 zu Miterben zu je ½ ein. Er hinterlässt einen OHG-Gesellschaftsanteil im Wert von 2.400.000 €, steuerlicher Wert 2.200.000 €. Auf Grund einer qualifizierten Nachfolgeklausel und des Testaments soll K 1 den Gesellschaftsanteils allein übernehmen und hierfür dem K2 eine Abfindung von 1.200.000 € zahlen. Eine Begünstigung nach § 13 a ErbStG kann nicht gewährt werden, da K 1 den Anteil alsbald nach dem Erbfall veräußert.

R 5 III ErbStR: Es handelt sich letztlich um eine **nicht zu berücksichtigende Teilungsanordnung**. Auf die Erbengemeinschaft geht der Anteil mit einem Steuerwert von 2.200.000 € über, von dem auf K1 und K 2 jeweils 1.100.000 € (Erbquote) entfallen ./. persönlicher Freibetrag von jeweils 400.000 € = 700.000 € je Kind.

Vorabhinweis: Ist das BV begünstigt gem. § 13 a ErbStG, kann nur K 1 den Verschonungsabschlag etc. beanspruchen, § 13 a III ErbStG, während K 2 den Abfindungsbetrag ohne Vergünstigung versteuern muss.

- **Bsp. 4:** V legt in seinem Testament fest, dass K 1 das Grundstück und den Hausrat (Wert 500.000 €, steuerlicher Wert 450.000 €), K 2 die Wertpapiere (Wert 400.000 €) und K 3 die Gemäldesammlung (Wert 900.000 €) erhalten sollen. Weiteres Vermögen besteht nicht.

Da hier **keine** direkten **Erbquoten** festgelegt sind, hat V durch die Verteilung seines Nachlasses („Teilungsanordnung,“) selbst die **Erbquoten** festgelegt. Die Auslegungsregelung des § 2091 BGB greift hier nicht, da der **gesamte** Nachlass verteilt ist. Der Verkehrswert beträgt insgesamt 1.800.000 €; K 1 hat daher 5/18, K 2 4/18 und K 3 9/18 des steuerlichen Wertes (1.750.000 €) zu versteuern vor Abzug der persönlichen Freibeträge; s. R 5 II

1.1.5 Vorausvermächtnis, R 5 IV

- Bei der **Teilungsanordnung** regelt der Erblasser, wer welche Gegenstände unter Anrechnung auf seine Erbquote erhalten soll.
- Beim **Vorausvermächtnis** soll einer oder mehrere Erben aus dem Nachlass bestimmte Gegenstände erhalten, die **nicht** auf die Erbquote angerechnet werden, § 2150 BGB, so dass es hierdurch zu einer Verschiebung der Erbquoten kommt, R 5 IV ErbStR.

- **Bsp.:** Der Nachlass i.H.v. 3.000.000 € soll lt. Testament auf die drei Kinder K 1, K 2 und K 3 zu je 1/3 entfallen. K 2 soll vorab ohne Anrechnung auf den Erbteil ein Grundstück im Verkehrswert von 300.000 € (Steuerwert 280.000 €) erhalten.

Es liegt **keine** Teilungsanordnung vor, sondern ein **Vorausvermächtnis**, da sich die **Erbquoten verschieben**. Der auf die Erben zu verteilende Nachlass beträgt 2.700.000 € nach Abzug der Vorausvermächtnisschuld. K 2 hat hiervon 1/3 (= 900.000 €) und zusätzlich den Vermächtnisanbsp. (hier mit dem Bedarfswert des Grundstücks i.H.v. 280.000 €) zu erfassen, jeweils gem. § 3 I Nr. 1 ErbStG. Eine **Teilungsanordnung** läge vor, wenn der Wert des Grundstücks auf den Erbanteil angerechnet werden muss, oder wenn K 2 an seine Brüder 200.000 € zum Ausgleich zahlen muss.

1.1.6 Erbanteile bei Ausgleichsanordnungen

Zivilrechtlicher Hintergrund: Hinterlässt der Erblasser mehrere Abkömmlinge als gesetzliche Erben, hat er aber bereits zu Lebzeiten einem gegenüber Schenkungen erbracht, so ist dieser Erwerb unter Lebenden bei **gesetzlicher** Erbfolge unter den mehreren gesetzlichen Erben grds. auszugleichen, § 2050 BGB. Das Gleiche gilt bei testamentarischer Erbfolge, wenn die **Ausgleichspflicht** im Testament **angeordnet** worden ist. Der Reinnachlass wird dann auf den Ehepartner und die Abkömmlinge aufgeteilt, der auf die Abkömmlinge entfallende Teil wird um die Ausgleichsforderung erhöht und der so erhöhte Anteil entsprechend den Erbanteilen aufgeteilt.

Von dem Erbteil, der auf den ausgleichspflichtigen Abkömmling entfällt, wird dann die zu Lebzeiten erfolgte Schenkung **angerechnet**. Dadurch sind letztlich die Erbteile anders als die Erbquoten. Diese abweichenden Erbteile werden der Besteuerung zugrunde gelegt, und zwar nach dem Verhältnis der **erb-schaftsteuerlichen** Werte, R 5 V. Diese sind nach neuem Recht i.d.R. identisch mit den Verkehrswerten.

- **Bsp.:** E hinterlässt als gesetzliche Erben seine Witwe und zwei Kinder K 1 und K 2. Der Wert des Nachlasses beträgt 2.000.000 €. K 2 hat für eine Schenkung zu Lebzeiten des E 100.000 € auszugleichen durch Zahlung von 50.000 € an K 1.

Die Witwe erhält 1.000.000 €, K 1 und K 2 erhalten 1.000.000 € zuzüglich Wert der Schenkung 100.000 € = 1.100.000 €; davon entfallen auf K 1 und K 2 jeweils 550.000 €. Da auf den Erbteil von K 2 100.000 € angerechnet werden, erhält er letztlich 450.000 €, während K 1 550.000 € erhält (500.000 € aus Nachlass + 50.000 € Ausgleichszahlung).

1.2 Erwerb durch Vermächtnis, § 3 I Nr. 1 ErbStG

Bei einem Vermächtnis hat der **Vermächtnisnehmer** einen **schuldrechtlichen Anspruch** gegenüber dem/ den Erben auf Überlassung des vermachten Nachlassgegenstandes.

Obwohl der Vermächtnisnehmer nicht unmittelbar bei Erbfall Eigentümer des vermachten Gegenstandes (Geld oder Sache) wird, sondern erst bei Erfüllung des schuldrechtlichen Anspruchs durch den / die Erben, **entsteht** die ErbSt bereits mit dem Tod des Erblassers, denn steuerbar ist der Erwerb **durch** Vermächtnis, nicht erst der Erwerb **auf Grund** des Vermächtnisses; s.a. § 9 I Nr. 1 ErbStG. Besteuert wird also der **Vermächtnisanspruch**.

⇒ Bei einem **Sachvermächtnis** (Anspruch auf Übereignung einer bestimmten Sache) wird der **steuerliche** Wert, bei Grundstücken und Betrieben also der gem. § 151 BewG festgestellte **Bedarfswert** angesetzt.

- **Bsp.:** E hat in seinem Testament bestimmt, dass sein Sohn als Alleinerbe an den Bruder ein Grundstück zu übereignen hat (Steuerwert 600.000 €).

Der Vermächtnisnehmer (Bruder) hat das Grundstück mit dem **Bedarfswert** anzusetzen, R 92 II ErbStR. Beim Erben wird das Grundstück mit dem steuerlichen (Bedarfs-) Wert angesetzt und in gleicher Höhe eine Schuld gem. § 10 V Nr. 2 ErbStG abgezogen.

Da nach neuem Recht die steuerlichen Werte identisch mit den Verkehrswerten (= gemeiner Wert i.S.d. § 9 BewG) sein sollen, gilt das oben Gesagte wohl auch dann, wenn im Einzelfall der Verkehrswert tatsächlich höher sein sollte als der festgestellte Bedarfswert. Insoweit bleibt aber die Rspr. bzw. Auffassung der FinVerw. abzuwarten. Denkbar wäre die Auffassung, dass bei höheren Verkehrswerten diese bei der Bewertung des Vermächtnisanspruchs anzusetzen sind.

- ⇒ Wird ein **Geldvermächtnis** durch Übereignung eines **Grundstücks** an **Erfüllungsstatt** übereignet: Ansatz des **Nennwerts** des **Geldbetrages** und nicht des Bedarfswerts des Grundstücks, da ja nur ein **Geldanspruch** von Todes wegen durch Vermächtnis erworben worden ist, R 92 I. Sollte der Steuerwert = Verkehrswert des übereigneten Grundstücks höher sein als der Geldanspruch, liegt in Höhe der Differenz eine steuerbare Schenkung vor (gemischte Schenkung; s.u.)
- **Bsp.:** Der Erblasser bestimmt, dass der Erbe das Nachlassgrundstück X verkaufen und den Erlös dem Vermächtnisnehmer Z aushändigen soll.
Hier ist dem Vermächtnisnehmer ein Geldanspruch vermacht worden und nicht das Grundstück, so dass der Geldbetrag anzusetzen ist und nicht der ggf. abweichende Steuerwert des Grundstücks.
- ⇒ **Verschaffungsvermächtnis:** Die Erben haben mit Nachlassmitteln ein Grundstück zu erwerben und dies dem Vermächtnisnehmer zu übereignen: Der Anspruch richtet sich auf ein Grundstück, also ist dessen Bedarfswert anzusetzen. Der Erbe kann dagegen den (ggf. höheren) aufgewendeten Geldbetrag als Vermächtnisschuld abziehen.
- ⇒ **Kaufrechtsvermächtnis:** Der Vermächtnisnehmer ist berechtigt, von den Erben den Kauf z.B. eines Nachlassgrundstücks zu verlangen zu einem (i.d.R.) günstigen Preis. Da nur ein Anspruch auf den Kauf besteht, nicht aber auf das Grundstück, ist als Bereicherung der **Verkehrswert** abzüglich des Kaufpreises anzusetzen, **nicht** der Bedarfswert, BFH BStBl. 2001, 605; BFH/NV 2008, 1379. Es ist allerdings zu erwarten, dass die FinVerw. den Steuerwert fiktiv immer dem Verkehrswert gleichstellt.

1.3 Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs

- ⇒ **Pflichtteilsberechtig** sind: **Abkömmlinge, Ehegatten, Eltern** (letztere nur, wenn keine Kinder des Erblassers vorhanden sind)
- ⇒ Der Pflichtteilsanspruch ist immer auf **Geld** gerichtet.
- **Achtung:** Erbschaftsteuerpflichtiger Vorgang **nur**, wenn der Pflichtteilsanspruch auch **geltend gemacht** wird; siehe § 3 I Nr. 1 ErbStG. Eine genaue Bezifferung ist aber nicht erforderlich, BFH 19.7.2006, BStBl. 2006 II, 718.
 - In diesem Zeitpunkt entsteht die Steuer, auch wenn Zahlung erst später erfolgt, § 9 I Nr. 1 b
 - Die Nichtgeltendmachung bzw. der Verzicht auf die Geltendmachung ist zivilrechtlich zwar eine Schenkung an den Erben, die aber steuerfrei ist gem. § 13 Nr. 11 ErbStG. Stplf. ist aber der unentgeltliche Verzicht auf den Pflichtteil, **nachdem** er geltend gemacht worden ist.
- ⇒ Wird statt des **Geldbetrages** eine **Sache** an **Erfüllungsstatt** übereignet, ist als Pflichtteilsanspruch bzw. Nachlassschuld immer der **Nennwert** der Geldforderung anzusetzen, BFH, BStBl. 1999, 23.
- **Bsp.:** P hat Pflichtteilsanspruch von 300.000 €. Er erhält vom Erben statt dessen ein Grundstück (Steuerwert = Verkehrswert 400.000 €). Zum Ausgleich muss er an den Erben 100.000 € zahlen.
P hat 300.000 € als von Todes wegen erworbenen (Geld-)Anspruch anzusetzen, während der Erbe 300.000 € als Nachlassverbindlichkeit ansetzen kann.
Einkommensteuerlich hat P das Grundstück **voll entgeltlich** für 400.000 € erworben (300.000 € in Form der Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs und 100.000 € in bar).
- **Bsp.:** P hat Pflichtteilsanspruch von 300.000 €. Er **verzichtet** hierauf gegen eine **Abfindung** in Form eines Grundstücks im Wert von 300.000 € (Bedarfswert 290.000 €).
Jetzt ist das **Grundstück** als **Abfindung** für den **Verzicht** auf den Pflichtteilsanspruch gewährt worden, so dass gem. **§ 3 II Nr. 4 ErbStG** diese Abfindung, also das Grundstück mit dem steuerlichen Wert von 290.000 € als **vom Erblasser** zugewendet gilt und damit zu versteuern ist.

1.4 Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall, § 3 I Nr. 2 ErbStG

§ 2301 BGB: Formbedürftiges (Notar) Versprechen, einen Gegenstand jemandem zu schenken mit **Wirkung** zum **Todestag, wenn** (Bedingung) der Beschenkte **länger** lebt. Die Besteuerung erfolgt nach § 3 I Nr. 2 ErbStG. Wird die Schenkung schon zu Lebzeiten vollzogen: Schenkung i.S.d. § 7 ErbStG.

- **Bsp.:** S schenkt dem B ein Grundstück mit Steuerwert = Verkehrswert 800.000 €. B übernimmt die Hypothek mit 200.000 €. Die Schenkung soll mit dem Tod des S wirksam werden. Die Bereicherung beträgt: Steuerwert 800.000 € ./.. übernommene Hypothekenverpflichtung 200.000 €, so dass B 600.000 € zu erfassen hat.

Fiktiver Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall: § 3 I Nr. 2 S. 2 ErbStG

- **Anwachsung** von Gesellschaftsanteilen bei Ausscheiden eines Gesellschafters durch **Tod**, soweit der **steuerliche Wert** des Anteils höher ist als die an den Erben zu zahlende Abfindung. Diese Anwachsung erfolgt bei GbR-Anteilen nur, wenn im Gesellschaftsvertrag eine einfache Fortsetzungsklausel vereinbart ist (ohne diese wird die GbR aufgelöst) und bei OHG-Anteilen, wenn keine Nachfolgeklausel vereinbart ist. Sie erfolgt nicht bei einer KG, da KG-Anteile vererblich sind, wenn im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart ist (Fortsetzung nur mit den verbliebenen Kommanditisten). Nach **bisheriger** Rechtslage kam es zur Anwendung dieser Norm bei Personengesellschaften i.d.R. **nicht**, da der steuerliche Wert des Anteils i.d.R. nicht höher war als die Abfindung zu Buchwerten. § 3 I Nr. 2. S. 2 ErbStG kam nur zur Anwendung bei Ausscheiden **ohne** Abfindung oder bei Abfindung **unter** Buchwert. Nach neuer Rechtslage wird § 3 I Nr. 2 S. 2 ErbStG immer dann greifen, wenn eine Abfindung gezahlt wird, die **niedriger** ist als der **anteilige Steuerwert** = fiktiver Verkehrswert.
 - **Bsp.:** An der A, B und C OHG sind die Gesellschafter zu je 1/3 beteiligt. Bei Tod eines Gesellschafters scheidet dieser aus, sein Erbe E erhält eine Abfindung i.H.d. anteiligen Buchwertes (Kapitalkonto) = 400.000 €. Der Steuerwert des Anteils des A beträgt bei seinem Tod 700.000 €.

E: § 3 I Nr. 1 ErbStG (Erbfall) i.V.m. § 10 I ErbStG: Abfindungsanspruch	400.000 €
B: § 3 I Nr. 2 S. 2 ErbStG: 700.000 € ./.. 400.000 € x 50 % =	150.000 €
C: § 3 I Nr. 2 S. 2 ErbStG: 700.000 € ./.. 400.000 € x 50 % =	<u>150.000 €</u> 700.000 €

§ 3 I Nr. 2 S. 2 ErbStG gilt auch bei einer entsprechenden Bestimmung in der Satzung einer **GmbH**, wenn der Erbe den Geschäftsanteil auf den oder die verbleibenden Gesellschafter oder auf die Gesellschaft (eigene Anteile) gegen (niedrige) Abfindung übertragen muss.

Gem. § 3 I Nr. 2 S. 3 ErbStG liegt ebenfalls fiktiv eine Schenkung auf den Todesfall vor, wenn der Geschäftsanteil gem. § 34 GmbHG **eingezogen** wird und der Erbe des verstorbenen Gesellschafters eine Abfindung erhält, die niedriger ist als der Steuerwert des untergegangenen Anteils, R 7 III 7, 8. Dieser Erwerb durch die verbleibenden Gesellschafter ist nicht begünstigt nach §§ 13 a, 19 a ErbStG, da die verbleibenden Gesellschafter keine Anteile erwerben, R 7 III 9.

1.5 Vermächtnisgleicher Erwerb, § 3 I Nr. 3 ErbStG

Voraus des Ehegatten gem. § 1932 BGB: Herausgabeanspruch des Ehegatten hinsichtlich gemeinsamer Haushaltsgegenstände und Hochzeitsgeschenke gegen Erben

Dreißigster i.S.d. § 1969 BGB (Erben haben 30 Tage lang Haushaltsangehörige mit Kost und Logis zu versorgen)

1.6 Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter, § 3 I Nr. 4 ErbStG

Ausgangslage: Erblasser hat einen Vertrag geschlossen, aus dem ein **Dritter** unmittelbar einen Rechtsanspruch hat, und zwar mit Wirkung zum Todestag, § 331 BGB. (z.B. Lebensversicherung zugunsten Dritter)

Obwohl der Anspruch zivilrechtlich **direkt** in der Person des Dritten (Begünstigten) entsteht, also gar nicht zum Vermögen des Erblassers gehört, wird er so behandelt, als wenn er aus dessen Vermögen herrührt.

Ist der Begünstigte zugleich Erbe, liegen **zwei** Tatbestände vor: Erwerb von Todes wegen nach § 3 I Nr. 1 und nach Nr. 4. ErbStG (beide Normen zitieren!). Beide Vorgänge werden in **einem** ErbSt-Bescheid erfasst.

- **Bsp. 1:** Erblasser schließt Lebensversicherungsvertrag mit V auf den Todesfall und benennt A, der nicht sein Erbe ist, als Bezugsberechtigten. Erbe ist sein Sohn S. A hat die Versicherungssumme gem. § 3 I Nr. 4 ErbStG zu erfassen. Der Versicherungsanspruch fällt nicht in den Nachlass des Erben S. Dies gilt u.U. auch, wenn nicht der Versicherungsnehmer, sondern der Bezugsberechtigte die Prämien gezahlt hat; siehe R 10 II 2 – 4 ErbStR.
- **Abwandlung:** Der Erblasser hat keinen Bezugsberechtigten benannt. Dann liegt kein konkreter Dritter vor, § 3 I Nr. 4 ErbStG ist nicht anwendbar, der Versicherungsanspruch gehört zum Nachlass und ist von S gem. § 3 I Nr. 1 ErbStG zu erfassen.

- **Bsp. 2:** Eheleute schließen Lebensversicherung ab, beide zahlen hälftig die Prämien; die Versicherung wird fällig beim Tode des zuerst Versterbenden.
FinVerw.: Es ist grundsätzlich von **hälftiger** Zahlung auszugehen, so dass die Versicherungssumme zur Hälfte an den Überlebenden als Versicherungsnehmer ausgezahlt wird und nur zur anderen Hälfte unter § 3 I Nr. 4 ErbStG fällt.
- **Bsp. 3:** Mit der vom Erblasser für den Todesfall abgeschlossenen LV soll ein Darlehen getilgt werden, so dass die Bank als Bezugsberechtigter benannt ist.
Oder: Geschiedener Ehemann schließt Rentenversicherung zugunsten der geschiedenen Ehefrau, um damit deren Unterhaltsansprüche abzudecken (die Unterhaltspflicht geht auf die Erben über).
§ 3 I Nr. 4 ErbStG nur bei einer Bereicherungsabsicht bzw. objektiven Bereicherung, die für die Bank bzw. die geschiedene Ehefrau nicht gegeben ist, da mit dem Vertrag zugunsten Dritter lediglich Schuld getilgt werden soll. Die Lebensversicherung gehört also zum Nachlass.
- **Bsp. 4:** Erblasser hat seinen Sohn als Alleinerben eingesetzt, aber zu Lebzeiten ein Sparbuch auf den Namen seiner Nichte N angelegt.
Falls Schenkung zu Lebzeiten: Schenkung gem. § 7 ErbStG
Auch möglich: Vertrag zugunsten der N mit Wirkung auf den Todestag: § 3 I Nr. 4 ErbStG.
Maßgeblich ist der Wille bei der Anlage des Sparbuchs: Wer soll Gläubiger sein? Wer hat bisher verfügt? Wer hat Sparbuch in Besitz? Ist Erblasser bisher als Gläubiger aufgetreten, liegt i.d.R. Vertrag zugunsten des Dritten auf den Todesfall vor.

◆ **Exkurs: Erbschaftsteuerliche Behandlung von Hinterbliebenenbezügen**

⇒ **Gesetzliche Versorgungsansprüche, R 8 I:**

Sie gehören nicht zum Nachlass, da sie kraft Gesetzes und nicht durch Erbanfall entstehen; sie unterliegen also nicht der ErbSt: Beamtenpensionen, Sozialversicherungsrenten, Ansprüche aus berufsständischer Pflichtversicherung.

⇒ **Private Versorgungsansprüche**

- Arbeitnehmer
Erbschaftsteuerfrei sind nach Rspr. und FinVerw. auf Grund der **Gleichbehandlung** mit gesetzlichen Ansprüchen die Witwen- und Waisenbezüge von **Arbeitnehmern**, wenn sie beruhen auf
→ Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung etc.
→ oder auf dem individuellen Arbeitsvertrag, soweit sie angemessen sind (max. 45 % des Bruttoarbeitslohns des Arbeitnehmers): Betriebsrente auf Grund einer Pensionszusage.
- Gesellschafter
BFH: **Steuerfreiheit**, wenn Erblasser = Gesellschafter die Stellung eines **Arbeitnehmers** hatte
→ bei **Personengesellschaft** ist dies nur in **Ausnahmefällen** möglich, z.B. Bindung des persönlich haftenden Gesellschafters an den die KG beherrschenden Gesellschafter oder fehlende Kapitalbeteiligung und Freistellung von den Verbindlichkeiten im Innenverhältnis. I.d.R. gehört der Anspruch zum Nachlass, also Steuerpflicht der Witwenrente.
→ bei **GmbH-Geschäftsführer-Witwe**, wenn Geschäftsführer **nicht** beherrschender Gesellschafter war: max. 50 %-Beteiligung, keine faktische Beherrschung.
Faktische Beherrschung ist gegeben, wenn für den Geschäftsführer kein Verbot der Selbstkontrahierung besteht, wenn er als einziger zur Führung der Gesellschaft in der Lage ist aufgrund der Fachkenntnisse, wenn er Großgläubiger der Gesellschaft ist.
- Die gleichen Grundsätze gelten auch für Lebenspartner nach LPartG.

Achtung: Ist der Versorgungsbezug steuerfrei, mindert sich der Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG um den kapitalisierten Wert dieses Versorgungsbezuges

Achtung: Ist der Versorgungsbezug steuerpflichtig (also z.B. bei Witwe eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder eines beherrschenden GmbH-Gesellschafters) und gehört damit zum Nachlass. Entsprechend erhöht sich auch der Zugewinnausgleichsanspruch, der gem. § 5 I ErbStG nicht steuerbar ist. Bei der Berechnung des **fiktiven Zugewinnausgleichsanspruchs** ist der Versorgungsbezug **ebenfalls** mit dem Faktor für **lebenslängliche** Renten zu bewerten, H 11 Abs. 5 Fußnote 5. Einzelheiten mit Berechnungsbeispiel s.u. bei § 5 ErbStG (Zugewinnausgleich)

1.6 Sondertatbestände des Erwerbs von Todes wegen, § 3 II ErbStG

1.6.1 § 3 II Nr. 1 ErbStG: Vermögensübergang auf eine Stiftung

Erblasser hat durch Testament, Erbvertrag oder Vermächtnis angeordnet, dass mit seinem Tode eine **rechtsfähige** Stiftung **entsteht** und sein Vermögen auf diese **neu entstandene** Stiftung übergeht. Das Gleiche gilt für die Gründung eines **Trusts** (= Vermögensmasse des ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist), § 3 II Nr. 1 S. 2 ErbStG

Bei Übergang von Todes wegen auf eine bereits bestehende Stiftung: § 3 I Nr. 1 ErbStG

Aber: Soweit Stiftung **gemeinnützig**: Steuerbefreiung nach § 13 I Nr. 16 b.

1.6.2 § 3 II Nr. 2 ErbStG: Erwerb durch Vollziehung einer Auflage etc.

Erblasser erteilt dem Erben im Testament die Auflage, an B 30.000 € zu zahlen.

Dies ist kein Vermächtnis, weil B bei einer Auflage keinen **durchsetzbaren Anspruch** hat. Erfüllt der Erbe die Auflage, greift § 3 II Nr. 2: Der Begünstigte B hat 30.000 € zu erfassen.

1.6.3 § 3 II Nr. 4 ErbStG: Abfindung für Verzicht auf Pflichtteil, für Ausschlagung einer Erbschaft etc.

§ 3 II Nr. 4 ErbStG behandelt als Erwerb von Todes wegen auch die Abfindung, die für den Verzicht auf den Pflichtteil oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses gezahlt wird. Hierdurch ergaben sich nach alter Rechtslage Steuersparmöglichkeiten, wenn z.B. als Abfindung für den Verzicht auf den Pflichtteil ein Grundstück übereignet wurde, da dann der i.d.R. wesentlich niedrigere Bedarfswert beim Verzichtenden angesetzt wurde. Da nunmehr die Steuerwerte (fiktiv) den Verkehrswerten entsprechen, sind die Differenzen nur noch gering.

Die Ausschlagung gegen Abfindung zugunsten des Kindes empfiehlt sich aber u.U. für Ehegatten beim sog. Berliner Testament, um 2 x den persönlichen Freibetrag zu erhalten, da bei diesem die Kinder lediglich als Schlusserben nach dem überlebenden Ehegatten eingesetzt werden, diese also beim Tode des ersten Elternteils nicht Erben sind, also einmal der persönliche Freibetrag verloren geht.

➤ **Bsp.:** Erblasser setzt in gemeinschaftlichem Testament seine Ehefrau als Alleinerbin und seine Tochter als Schlusserbin ein. Er hinterlässt Vermögen von 900.000 €. Die Ehefrau erhält keinen Versorgungsfreibetrag. Wäre es sinnvoll, dass die Ehefrau die Erbschaft gegen Abfindung von z.B. 450.000 € ausschlägt, wenn unterstellt wird, dass beim Tode der Mutter noch das gleiche Vermögen vorhanden ist?

→ ErbSt **ohne** Ausschlagung:

Ehefrau: 900.000 € ./.. Freibetrag 500.000 € = 400.000 € x 15 % = 60.000 € ErbSt

Tochter nach Tod der Mutter: 900.000 € ./.. Freibetrag 400.000 € = 500.000 € x 15 % = 75.000 € ErbSt. Die ErbSt beträgt insgesamt **135.000 €**.

→ ErbSt bei **Ausschlagung** durch Ehefrau:

Ehefrau: Abfindung von 450.000 € ./.. Freibetrag 500.000 € = 0 €.

Tochter: 900.000 € ./.. Abfindung 450.000 € ./.. FB 400.000 € = 50.000 € x 7 % = 3.500 €

Bei Tod der Mutter erbt die Tochter die 450.000 € ./.. 400.000 € Freibetrag = 50.000 € x 7 % = 3.500 € ErbSt. Die Gesamtbelastung beträgt nur **7.000 €**, da die Tochter ihren persönlichen Freibetrag zweimal ausnutzen kann.

Ab 1.1.2009 ist auch die Abfindung für die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag des Erblassers zugunsten Dritter auf den Todesfall als Erwerb von Todes wegen gilt: Damit wird die Gesetzeslücke geschlossen, wenn der Bezugsberechtigte einer Lebensversicherung hierauf gegen Abfindung verzichtet.

1.7 Besonderheiten bei der Zugewinnngemeinschaft, § 5 ErbStG

- Macht der überlebende Ehegatte seinen tatsächlichen Zugewinnausgleichsanspruch **nicht** geltend, **erhöht** sich (neben Kindern) sein **gesetzlicher** Erbteil von $\frac{1}{4}$ auf $\frac{1}{2}$. Hierin ist ein **fiktiver Zugewinnausgleichsbetrag** enthalten.
- Auch wenn der Ehegatte als **Erbe** eingesetzt ist und den Zugewinnausgleich tatsächlich nicht geltend macht (was er nur könnte, wenn er die Erbschaft ausschlägt, § 1371 BGB), ist in dem Nachlass ein fiktiver Zugewinnausgleichsbetrag enthalten.
- Nach § 5 I ErbStG ist der Betrag, der dem **tatsächlichen**, aber nicht geltend gemachten Zugewinnausgleichsanspruch entsprechen würde, **kein** Erwerb von Todes wegen i.S.d. § 3 ErbStG.
- **Bsp.:** Der Erblasser hat während der Ehe (gesetzlicher Güterstand der Zugewinnngemeinschaft) ein Vermögen von 500.000 € geschaffen (= Zugewinn). Die Ehefrau hat als Hausfrau kein Vermögen erwirtschaftet. Er hinterlässt bei gesetzlicher Erbfolge Ehefrau, 1 Kind und 1.400.000 € (Verkehrswert = Steuerwert). Sie macht keinen tatsächlichen Zugewinnausgleich geltend.

Der Erbteil der Ehefrau beträgt, da sie keinen Zugewinnausgleich geltend macht, $\frac{1}{2}$ des Nachlasses = 700.000 €. Davon ist aber der **fiktive** Zugewinnausgleichsanspruch von 250.000 € (Zugewinn: 500.000 € : 2) nach § 5 I 1 ErbStG nicht steuerbar; steuerbar sind nur die restlichen 450.000 €, so dass die Ehefrau nach Abzug des persönlichen Freibetrags von 500.000 € keine ErbSt zahlen muss.

- ⇒ Es muss also **immer** der **tatsächliche Zugewinnausgleichsanspruch** ermittelt werden.
Hat der Überlebende tatsächlich **keinen** Zugewinnausgleichsanspruch, kann auch kein Betrag vom Nachlass abgezogen werden.

Achtung: Ist der Versorgungsbezug steuerpflichtig (also z.B. bei Witwe eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder eines beherrschenden GmbH-Gesellschafters), gehört er damit zum Nachlass. Entsprechend erhöht sich auch der Zugewinnausgleichsanspruch, der gem. § 5 I ErbStG nicht steuerbar ist, R 11 IV 2. Bei der Berechnung des **fiktiven Zugewinnausgleichsanspruchs** ist der Versorgungsbezug **ebenfalls** mit dem Faktor für **lebenslängliche** Renten zu bewerten, H 11 Abs. 5 Fußnote 5. Einzelheiten mit Berechnungsbeispiel s.u. bei § 5 ErbStG.

- ⇒ **Weiterhin** ist **§ 5 I 5 ErbStG** zu beachten:

I.d.R. entsprechen die steuerlichen Werte der Nachlassgegenstände nach der Vorstellung des Gesetzgebers auch den tatsächlichen Verkehrswerten. Werden aber der Zugewinnausgleichsberechnung tatsächlich höhere Verkehrswerte zugrundegelegt, ist der steuerfreie fiktive Zugewinnausgleich verhältnismäßig zu kürzen:

Zugewinnausgleich nach Verkehrswerten x $\frac{\text{Steuerwert des Endvermögens}}{\text{Verkehrswert des Endvermögens}}$ = steuerfreier Zugewinn

Bei der Berechnung des **Steuerwerts** sind sachliche Steuerbefreiungen (§§ 13 – 13 c ErbStG, DBA) nicht abzuziehen. Siehe R 11 V und Bsp. H 11 V.

- **Bsp.:** Die bei Tod ihres Mannes in 2009 65-jährige Witwe des beherrschenden Gesellschafters einer GmbH erhält Versorgungsbezug von 40.000 € jährlich von der GmbH. Außerdem erhält sie den Nachlass mit Verkehrswert von 1.600.000 €. Der **steuerliche** Wert gem. BewG (vor Abzug von sachlichen Steuerbefreiungen gem. § 13, § 13 a – c ErbStG) beträgt (nach Abzug der Verbindlichkeiten) 1.400.000 €. Hinsichtlich des Nachlasses hat sie einen Zugewinnausgleichsanspruch von 200.000 € (Zugewinn des Mannes = 400.000 €) ohne Berücksichtigung der Versorgungsbezüge. Hierbei wurde der Verkehrswert von 1.600.000 € zugrunde gelegt. Nach Abzug der Steuerbefreiungen nach §§ 13 – 13 c ErbStG ist der Nachlass mit 1.200.000 € anzusetzen.

Steuerwert des Endvermögens (ohne Abzug von Steuerbefreiungen): 1.400.000 €

Versorgungsanspruch: 40.000 € x 12,384 (Faktor Frau 65 Jahre) = 495.360 €
1.895.360 €

Verkehrswert des Endvermögens

Versorgungsanspruch: steuerlicher Wert = Verkehrswert

Verkehrswert des Endvermögens

1.600.000 €

495.360 €

2.095.360 €

Zugewinnausgleichsanspruch lt. Sachverhalt

200.000 €

+ $\frac{1}{2}$ des zum Nachlass gehörenden Versorgungsanspruchs

247.680 €

Zugewinnausgleichsanspruch

447.680

nicht steuerbar gem. § 5 I: $447.680 € \times \frac{1.895.360 €}{2.095.360 €} = 404.950 €$

Ermittlung des stpfl. Erwerbs:

Nachlasswert unter Berücksichtigung von **Steuerbefreiungen**

1.200.000 €

Versorgungsanspruch

495.360 €

insgesamt

1.695.360 €

./. nicht steuerbarer fiktiver Zugewinnausgleich

404.950 €

Steuerbarer Erwerb:

1.290.410 €

./. persönliche Freibeträge § 16 ErbStG

500.000 €

./. Versorgungsfreibetrag § 17

256.000 €

534.410 €

Abrundung § 10 I 5 ErbStG auf volle 100 € = stpfl. Erwerb

534.400 €

- **Abwandlung:** Der Ehemann hat eine Vorschenkung i.H.v. 200.000 € getätigt, die von der Ehefrau nicht gebilligt wird. Hierdurch erhöht sich gem. § 1375 II BGB ihr Zugewinnausgleichsanspruch auf 400.000 € + Versorgungsanspruch 247.680 € = 647.680 €
- Gem. koordinierten Ländererlass (DStR 2006, 1985) gehört der Betrag, der nach § 1375 II BGB dem Endvermögen zugerechnet wird, weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich zum Nachlass. Folglich kann er bei Berechnung des Steuer- und Verkehrswerts des Endvermögens zur Anwendung des § 5 I 5 ErbStG nicht hinzugerechnet werden. Der nicht steuerbare Zugewinnausgleich berechnet sich daher wie folgt: Zugewinnausgleich 647.680 € x 1.895.360 € : 2.095.360 € = 585.860 €
- ⇒ Entgegen früherer Rechtsprechung ist gem. § 5 I 4 ErbStG die rückwirkende Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft nicht mehr möglich: Als Zeitpunkt des Eintritts der Zugewinnngemeinschaft gilt der Tag des Vertragsschlusses.
- **Bsp.:** Eheleute leben im Güterstand der Gütertrennung. Der Mann erzielt hohen Zugewinn, die Frau erwirtschaftet kein Vermögen. Kurz vor seinem Tod vereinbaren die Eheleute rückwirkend die Zugewinnngemeinschaft.
- Wegen § 5 I 4 ErbStG ist nur der **ab Vertragsschluss** erzielte Zugewinnausgleichsanspruch steuerfrei, da erbschaftsteuerlich der bis dahin erzielte Zugewinn nicht als nicht steuerbarer Zugewinn gilt.
- ⇒ **Berechnung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung, § 5 I 2 ff. ErbStG** (s.a. ZEV 2006, 19)
- Der fiktive Zugewinnausgleichsanspruch wird grundsätzlich nach den **tatsächlichen Verkehrswerten** berechnet.
 - Hierbei sind auch die Wirtschaftsgüter anzusetzen, die nicht der deutschen ErbSt unterliegen, z.B. ausländische Grundstücke in Staaten mit DBA-ErbSt.
 - Es muss das tatsächliche Anfangsvermögen der Eheleute ermittelt werden, weil die **Vermutung** des § 1377 III BGB (Anfangsvermögen 0 €, wenn kein Vermögensverzeichnis besteht), gem. § 5 I 3 ErbStG **nicht gilt**.
 - Die **Geldentwertung** wird aber **hinzugerechnet**, BFH 27.6.2007, BStBl. 2007, 783; R 11 III, H 11 III: Dadurch erfolgt eine Minderung des Zugewinns. (Preisindex wird regelmäßig vom BMF veröffentlicht, zuletzt BStBl. 2008 I, 499; z.B. 1995 = 87,1, Zugewinnausgleich in 2007: 103,9 %; im Januar 2008: 105,3); s.a. Beck, Steuererlasse, Nr. 250 zu § 5 ErbStG mit der jeweils aktuellen Tabelle.
 - **Bsp.:** Vermögen zu Beginn der Ehe 1995: 120.000 €, Erbfall Dezember 2007:
 $120.000 \text{ €} : 87,1 \% \times 103,9 \% = 143.145 \text{ €}$ (Geldentwertung 103,9 : 87,1 = 11,93 %)
- Empfehlung:** Eheleute sollten daher, ggf. nachträglich, ein Verzeichnis über ihr Anfangsvermögen anfertigen, um später im Erbfall die Höhe des Zugewinns leichter nachweisen zu können.
- ⇒ Hat der Erblasser zu Lebzeiten Vermögen an Dritte **ohne** Zustimmung des Ehepartners verschenkt, so dass es gem. § 1375 II BGB dem Endvermögen hinzugerechnet wird, so gilt diese Hinzurechnung **nicht** für die Berechnung der Kürzung des fiktiven Zugewinnausgleichs gem. § 5 I 5 ErbStG, wenn die Verkehrswerte von den Steuerwerten abweichen, BFH BStBl. 2005, 873.
- Der **tatsächliche** fiktive Zugewinnausgleich wird also unter **Einbeziehung** der **Schenkung** berechnet, die **verhältnismäßige Kürzung** aber **ohne** Einbeziehung der Schenkung. Dies wird durch eine beabsichtigte Neufassung der R 11 V klargestellt. Siehe unten 2. Fallbeispiel.

Achtung: Ein durch Ehevertrag vereinbarter vorzeitiger Zugewinnausgleich unter Fortbestand der Zugewinnngemeinschaft (sog. „fliegender Ausgleich“) führt zu einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 ErbStG und fällt nicht unter § 5 ErbStG, BFH 24.8.2005, BFH NV 2006, 63. Siehe auch R 11 V 2 ErbStR, wonach § 5 ErbStG die **Beendigung** der Zugewinnngemeinschaft voraussetzt.

1. Fallbeispiel zu § 5 ErbStG:

M und F lebten in Zugewinnngemeinschaft. Das Anfangsvermögen (1986) des M betrug umgerechnet 60.000 €, Preisindex 69,2 %; sein Endvermögen (Januar 2009) 500.000 €, Preisindex (fiktiv) 106,3 %.

Das Anfangsvermögen (1986) der F betrug 30.000 €, ihr Endvermögen (Januar 2009) 150.000 €.

M ist verstorben. Alleinerbin ist seine Ehefrau.

Wie hoch ist der Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau ?

Das Anfangsvermögen des M ist unter Beachtung der Geldentwertung anzusetzen mit $60.000 \text{ €} \times 106,3 \% : 69,2 \% = 92.167 \text{ €}$. Bei einem Endvermögen von 500.000 € beträgt sein Zugewinn also 407.833 € . Ihr Anfangsvermögen ist anzusetzen mit $30.000 \text{ €} \times 106,3 \% : 69,2 \% = 46.083 \text{ €}$, so dass ihr Zugewinn beträgt $150.000 \text{ €} \cdot 46.083 = 103.917 \text{ €}$. Ihr Zugewinnausgleichsanspruch beträgt daher: $(407.833 \text{ €} \cdot 103.917 \text{ €}) : 2 = \underline{\underline{151.958 \text{ €}}}$.

Ergänzung:

Steuerwert des Nachlasses: 450.000 € . Welcher Betrag ist nach § 5 I ErbStG steuerfrei?

Da der Steuerwert des Nachlasses mit 450.000 € niedriger ist als der Verkehrswert des Nachlasses mit 500.000 € , ist der fiktive Zugewinnausgleichsanspruch nur anteilmäßig abzuziehen: $151.958 \text{ €} \times 450.000 \text{ €} : 500.000 \text{ €} = 136.762 \text{ €}$ steuerfrei nach § 5 I ErbStG

2. Fallbeispiel zu § 5 ErbStG:

Das maßgebliche Anfangsvermögen des verstorbenen Ehemannes beträgt $2,5 \text{ Mio. €}$, das der Ehefrau 160.000 € . Der Verkehrswert = Steuerwert des Nachlasses beträgt $4,4 \text{ Mio. €}$. Das Endvermögen der Ehefrau hat einen Verkehrswert von 450.000 € . Die Ehefrau erhält als Begünstigte eine Lebensversicherung von 390.000 € , die ihr Ehemann für sie abgeschlossen hat. Der Ehemann hatte innerhalb der letzten 10 Jahre eine Schenkung von 400.000 € getätigt, die gem. § 1375 II BGB dem Endvermögen hinzurechnen ist.

Ermittlung des Zugewinns:	Ehemann	Ehefrau
Endvermögen	4.400.000 €	450.000 €
+ stpfl. Versicherungsleistung	<u>390.000 €</u>	↓
	4.790.000 €	
Hinzurechnung gem. § 1375 II BGB	<u>400.000 €</u>	
Maßgebendes Endvermögen	5.190.000 €	450.000 €
./. Anfangsvermögen	<u>2.500.000 €</u>	<u>160.000 €</u>
Zugewinn	2.690.000 €	290.000 €

Die fiktive Ausgleichsforderung der Ehefrau beträgt $\frac{1}{2}$ von $(2.690.000 \text{ €} \cdot 290.000 \text{ €}) = 1.200.000 \text{ €}$ und ist in voller Höhe nicht steuerbar, da keine Abweichung von Steuer- und Verkehrswerten.

Zugewinnausgleich bei eingetragener Lebenspartnerschaft

Gem. § 5 I 1 ErbStG n.F. gilt die Steuerbefreiung für den **fiktiven** Zugewinnausgleich auch bei gleichgeschlechtlichen eingetragenen Lebenspartnerschaften, da bei diesen seit dem 1.1.2005 das gleiche Güterrecht gilt wie bei Ehepartnern.

Wird der überlebende Partner nicht Erbe oder Vermächtnisnehmer, ist nur der sog. kleine Pflichtteil steuerpflichtig, nicht aber der daneben bestehende tatsächliche Ausgleichsanspruch.

Wird die Partnerschaft zu Lebzeiten aufgelöst, ist der Ausgleichsanspruch gem. § 6 II LPartG keine freigebige Zuwendung und daher nicht steuerpflichtig nach § 7 ErbStG.

Ist der Pflichtteil eines Abkömmlings eines Lebenspartners zu berechnen, so beträgt der gesetzliche Erbteil des Abkömmlings $\frac{1}{2}$, seine Pflichtteil also $\frac{1}{4}$, da sich der gesetzliche Erbteil des Lebenspartners gem. §§ 10, 6 II LPartG i.V.m. § 1371 BGB von $\frac{1}{4}$ um ein weiteres $\frac{1}{4}$ auf $\frac{1}{2}$ erhöht.

Nichtsteuerbarkeit des tatsächlichen Zugewinnausgleichs bei der güterrechtlichen Lösung

Wird bei Beendigung der Ehe durch Scheidung und damit der Zugewinnngemeinschaft der **tatsächliche** Zugewinn ausgeglichen oder schlägt der überlebende Ehegatte die Erbschaft aus und macht den **tatsächlichen** Zugewinnausgleich geltend (güterrechtlicher Zugewinnausgleich), stellt **§ 5 II ErbStG** klar, dass dieser Anspruch nicht zum Erwerb i.S.d. § 3 oder § 7 ErbStG gehört. Eine Kürzung des steuerfreien Betrages nach § 5 I 5 ErbStG erfolgt in diesen Fällen nicht.

Da bei § 5 II der § 5 I 4 ErbStG nicht gilt, kann insoweit rückwirkend die Zugewinnngemeinschaft vereinbart werden, wenn vorgesehen ist, dass der Ehepartner nicht Erbe werden soll oder das Erbe ausschlägt. Er erhält dann den tatsächlichen Zugewinn als nicht steuerbaren Erwerb.

In dem Fall, dass Ehegatten, die im gesetzlichen Güterstand leben, den Güterstand formal beenden, den bis dahin entstandenen Zugewinn feststellen und tatsächlich ausgleichen und im Anschluss den gesetzlichen Güterstand neu begründen („Güterstandschaukel“), ist entgegen R 12 III ErbStR der Zugewinnausgleich nach § 5 II ErbStG nicht steuerbar, BFH, 12.07.2005, BStBl. II 2005, S. 843.