



STEUER
RECHTS
INSTITUT
KNOLL

Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2020

FERNUNTERRICHT

LEHRBRIEF

**Erbschaftsteuer/
Bewertungsrecht 02**

**Wertermittlung, Berechnung der Steuer,
Steuerfestsetzung und -erhebung**

14

Verfasser:

Andrea Jost

Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin



© Steuerrechts-Institut KNOLL GmbH

www.knoll-steuer.com

Alle Rechte vorbehalten. Dieses Dokument ist urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der Steuerrechts-Institut KNOLL GmbH unzulässig.

INHALTSVERZEICHNIS

I.	ERMITTLUNG DES STEUERPFLICHTIGEN ERWERBS	1
1.	Ermittlung des Vermögensanfalls § 10 Abs. 1 ErbStG	1
2.	Sachliche Steuerbefreiungen	2
2.1	Steuerbefreiungen gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG	2
2.2	Steuerbefreiung gem. § 13d ErbStG	5
3.	Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 ErbStG	7
4.	Einschränkung des Schuldabzugs, § 10 Abs. 6 ErbStG	8
5.	Persönliche Steuerbefreiungen	8
5.1	Persönliche Freibeträge gemäß § 16 ErbStG	8
5.2	Besonderer Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG	9
II.	BERECHNUNG DER STEUER	10
1.	Steuerklasse gemäß § 15 ErbStG	10
2.	Steuersatz gem. § 19 ErbStG	11
3.	Berücksichtigung früherer Erwerbe § 14 ErbStG	12
4.	Steuerfestsetzung und -erhebung	13
4.1	Steuerschuldner § 20 ErbStG	13
4.1.1	Erwerbe von Todes wegen	13
4.1.2	Schenkungen	13
4.2	Kleinbetragsgrenze	14
4.3	Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen gem. § 23 ErbStG	14
4.3.1	Allgemeines	14
4.3.2	Jahresversteuerung	15
4.3.3	Ablösung der Jahressteuer	16
4.3.4	Korrekturvorschrift § 14 Abs. 2 BewG	16
4.4	Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens § 27 ErbStG	17
4.5	Stundung § 28 ErbStG	18
4.6	Anzeige- und Erklärungspflichten	19
III.	ÜBUNGSTEIL	20
1.	Sachverhalt	20
2.	Lösungshinweise	21

I. ERMITTLUNG DES STEUERPFLICHTIGEN ERWERBS

1. Ermittlung des Vermögensanfalls § 10 Abs. 1 ErbStG

Die Steuer bemisst sich nach dem **steuerpflichtigen Erwerb**. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG die **Bereicherung** jedes einzelnen Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist (Nr. 5 im Lösungsschema).

Bei einem **Erwerb von Todes wegen** wird die Bereicherung gem. § 10 Abs. 1 S. 1 u. S. 2 ErbStG wie folgt bestimmt:

Steuerwert des Vermögensanfalls gem. § 12 ErbStG

./ Sachliche Steuerbefreiungen (§§ 5, 13, 13a bis c, 13d ErbStG)

Vermögensanfall nach Steuerwerten

./ Nachlassverbindlichkeiten gem. § 12 ErbStG (§ 10 Abs. 6 ErbSt beachten)

= Bereicherung

Für **Schenkungen** bleibt es bei dem Grundsatz des § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 ErbStG. Danach ist auch für gemischte Schenkungen und Auflagenschenkungen die Bereicherung entsprechend **§ 10 Abs. 1 S. 1 und S. 2 ErbStG** zu bestimmen, indem von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Steuerwert der Leistung des Schenkers die Gegenleistungen des Beschenkten und die von ihm übernommenen Leistungsaufgaben mit ihrem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert abzuziehen sind, soweit § 10 Abs. 6 ErbStG dem nicht entgegensteht.



PRÜFUNGSTIPP

Eine Grundstücksschenkung mit Übernahme einer Schuld war Gegenstand der Prüfungsaufgabe 2014 und 2016.

Die Bewertung richtet sich, soweit nicht im Erbschaftsteuergesetz etwas anderes bestimmt ist, nach den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes (§ 12 Abs. 1 ErbStG). Die wichtigsten **Ausnahmen** von den allgemeinen Regelungen des Bewertungsgesetzes betreffen den **Grundbesitz** und das **Betriebsvermögen**. Grundbesitz wird gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG mit dem nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert bewertet. Betriebsvermögen, für das ein Wert gem. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 BewG festzustellen ist, wird gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert angesetzt. (Die entsprechenden Regelungen des Bewertungsgesetzes werden ausführlich in den Lehrbriefen ErbSt 04 und 05 dargestellt.)

Hat der Erblasser die Entrichtung der vom Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt oder hat der Schenker die Steuer selbst übernommen, stellt dies gem. **§ 10 Abs. 2 ErbStG** eine zusätzliche Bereicherung dar, die den steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG entsprechend erhöht. Zur Steuerberechnung in derartigen Fällen vgl. das **Beispiel in H E 10.5 ErbStH**.



PRÜFUNGSTIPP

Sollte eine Schenkung Gegenstand der Prüfungsaufgabe (wie etwa in der Steuerfachwirtprüfung 2014 und 2016) sein, achten Sie darauf, ob im Sachverhalt angegeben ist, wer die Steuer entrichtet. Gem. § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG sind Schenker und Erwerber Gesamtschuldner. Übernimmt der Schenker die Steuer, erhöht sich die Bereicherung entsprechend, entrichtet der Erwerber die Steuer, hat dies keine Auswirkungen auf die Höhe der Steuer. Wenn nichts im Sachverhalt angegeben ist, gehen Sie davon aus, dass der Erwerber die Steuer entrichtet und § 10 Abs. 2 ErbStG nicht anzuwenden ist.

2. Sachliche Steuerbefreiungen

VIDEO: Sachliche Befreiungen insbes. Wohnimmobilien - v1034

<https://video.knoll-steuer.com/1AO7>



2.1 Steuerbefreiungen gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG

Zu den wichtigsten **Freibeträgen** gehören:

- Der Freibetrag für den Erwerb von **Hausrat bis zu 41.000 €** bei Erwerben in der **StKl. I** bzw. der Freibetrag für den Erwerb von **anderen beweglichen körperlichen Gegenständen in der StKl. I bis zu 12.000 €**. Hausrat und andere bewegliche körperliche Gegenstände bei Erwerben in der StKl. II und III sind insgesamt bis zu 12.000 € steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

Unter **Hausrat** sind Gebrauchsgegenstände zu verstehen, die in einem Haushalt Verwendung finden, wie z. B. Wohnungseinrichtung, Fernseh- und Videogeräte, Computer, Bücher, Musikinstrumente, Haushalts- und Gartengeräte, Kleidung, Wäsche, Gemälde. Der zum Privatvermögen gehörende **Pkw** gehört allerdings nicht zum Hausrat. Der Pkw gehört aber auf jeden Fall zu den **anderen beweglichen körperlichen Gegenständen** des § 13 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG. Zu diesen zählen alle Gebrauchsgegenstände, die außerhalb eines Haushaltes verwendet werden können, wie etwa Fotoapparate und Schmuck.



PRÜFUNGSTIPP

In der Steuerfachwirtprüfung 2015 war bspw. ein PKW Gegenstand des Erwerbs und war in der Lösung als sonstiger beweglicher Gegenstand i. S. d. §13 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG zu qualifizieren. Ebenso in der Prüfung 2018.

Nicht unter die Befreiung fallen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG **Geld, Wertpapiere, Münzen, Edelmetalle, Edelsteine und (echte) Perlen**.

Die Freibeträge beziehen sich auf den jeweiligen Erwerb bei **einem Erwerber**. Bei mehreren Erben kann der Freibetrag also mehrfach beansprucht werden. Sachliche Steuerbefreiungen sind nicht auf Erwerbe von Todes wegen beschränkt, sie können auch bei Schenkungen in Anspruch genommen werden.

▶ **Beispiel:**

Dagobert hinterlässt seiner Frau Minnie (Erbquote $\frac{3}{4}$), Stkl I, und seinem Bruder Bert, Stkl II, (Erbquote $\frac{1}{4}$) ein Einfamilienhaus (Steuerwert 400.000 €) und Hausrat im Wert von 80.000 €.

	Steuerwert	Minnie (3/4)	Bert (1/4)
Haus	400.000 €	300.000 €	100.000 €
Hausrat	80.000 €	60.000 €	20.000 €
§ 13 Abs. 1 Nr. 1a, c ErbStG		<u>./. 41.000 €</u>	<u>./. 12.000 €</u>
Vermögensanfall		319.000 €	108.000 €

- Freibetrag für Zuwendungen unter lebenden Ehegatten/Lebenspartnern** im Zusammenhang mit einem Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG).



HINWEIS

Unter einem Familienheim versteht man ein im Inland, in der EU oder im EWR belegenes und gemeinsam zu eigenen Wohnzwecken genutztes bebautes Grundstück (EFH, ZFH, ETW), das den Mittelpunkt des familiären Lebens bildet. Es kommt hier auf die Nutzung beim Schenkenden an. Wichtig ist die tatsächliche Nutzung als Familienwohnsitz im Zeitpunkt der Zuwendung bzw. eine geplante Nutzung als Familienwohnsitz.

Eine Nutzung als Ferien- oder Zweitwohnung genügt der Benutzung als Familienwohnsitz nicht (R E 13.3 Abs. 2 S. 5 ErbStR 2019). Ein im Wohnbereich belegenes Arbeitszimmer ist für die Steuerbefreiung unschädlich. Eine gewerbliche oder berufliche Mitbenutzung (z. B. durch eine Arztpraxis) ist gleichfalls unschädlich, wenn die Wohnnutzung insgesamt überwiegt, die Befreiung beschränkt sich dann auf den eigenen Wohnzwecken dienenden Teil der Wohnung (R E 13.3 Abs. 2 S. 8–10 ErbStR 2019).

Es ist gleichgültig, ob der zuwendende Ehegatte/Lebenspartner den Ehegatten/Lebenspartner dadurch bereichert, dass er ihm Eigentum oder Miteigentum verschafft oder ihm die Geldmittel für den Erwerb, die Bebauung oder Instandsetzung eines Familienheimes überlässt (R E 13.3 Abs. 4 ErbStR). Die Befreiung ist objekt- und wertmäßig nicht begrenzt, ebenso wenig besteht eine Behaltspflicht.

- Der **Erwerb eines Familienheims durch den Ehegatten/Lebenspartner von Todes wegen** bleibt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG steuerfrei, soweit der Erblasser dieses bis zu seinem Tod zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, es sei denn, er war aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung gehindert (bspw. wegen Pflegebedürftigkeit). Der überlebende Ehegatte/Lebenspartner muss diese Selbstnutzung **unmittelbar** weiterführen, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen daran gehindert. Gibt der Erwerber die Selbstnutzung **innerhalb von zehn Jahren** durch Verkauf, Vermietung, Leerstand oder unentgeltliche Überlassung auf, entfällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit (sog. Nachversteuerungsvorbehalt), vgl. hierzu im Einzelnen R E 13.4 Abs. 6 ErbStR 2019 (bitte lesen!).
- Der **Erwerb eines Familienheims von Todes wegen durch Kinder** oder Kinder vorverstorbenen Kinder ist gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG ebenfalls von der Steuer befreit, allerdings nur für eine durch den Erblasser genutzte Wohnfläche bis **max. 200 m²**. Für den übersteigenden Teil muss anteilig ErbSt gezahlt werden (→ keine „Alles- oder-Nichts-Regelung“). Im Übrigen gelten die gleichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wie beim Erwerb durch Ehegatten/Lebenspartner. Die Begrenzung auf 200 m² ist objektbezogen, d. h., auch bei einer Wohnfläche von 400 m² und zwei Miterben zu je ½ beschränkt sich die begünstigte Wohnfläche auf 200 m² mit der Maßgabe, dass jeder Miterbe lediglich einen hälftigen Anteil an der begünstigten Wohnfläche erwirbt.

▶ **Beispiel:**

Donald vererbt seiner Ehefrau und seiner Tochter je zur Hälfte ein bis dahin selbstgenutztes Einfamilienhaus mit einem Grundbesitzwert von 600.000 € und einer Wohnfläche von 300 m². Beide nutzen das Haus mehr als zehn Jahre nach dem Erbfall.

Der hälftige Erwerb der Ehefrau (300.000 €) ist gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG in voller Höhe befreit, der hälftige Erwerb der Tochter ist nur zu 2/3, d. h. 200.000 € gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG befreit, da die Befreiung auf eine Wohnfläche von 200 m² (2 / 3 × 300 m²) begrenzt ist.

Die Weiterübertragung eines Familienheims zur Erfüllung eines **Vermächnisses** oder im Rahmen einer **Erbauseinandersetzung** ist für beide Befreiungsvorschriften schädlich. Erwirbt ein Miterbe im Rahmen einer Erbauseinandersetzung das Familienheim durch Hingabe von **dem Erblasser erworbenen nicht begünstigten Vermögen** (nicht eigenes Vermögen!) an den anderen Miterben und erfüllt der Miterbe das Kriterium der Selbstnutzung, so kommt er in den

Genuss der Steuerbefreiung auch im Hinblick auf den Umfang des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch im Umfang des begünstigten Vermögens (R E 13.4 Abs. 5 ErbStR 2019).

▶ **Übungsfall:**

Dagobert hinterlässt seiner Ehefrau Ivana und seiner Tochter Ilona je zur Hälfte ein bis zu seinem Tod selbstgenutztes Einfamilienhaus mit einer Fläche von 200 m² und einem zutreffend festgestellten Grundbesitzwert/Verkehrswert von 1.200.000 € sowie Kapitalvermögen von 900.000 €. Das Einfamilienhaus ist noch mit einer Grundschuld von 200.000 € belastet. Ivana beabsichtigt, weiterhin in dem Haus zu wohnen und übernimmt daher bei der Erbauseinandersetzung das Einfamilienhaus gegen eine Ausgleichsleistung an Ilona aus dem Nachlass von 50.000 € und Übernahme der anteiligen Schuld von Ilona von 100.000 €. Ilona übernimmt dafür Ivanas Anteil am Kapitalvermögen.

▶ **Lösung:**

Im Ergebnis tauscht Ilona ihre Hälfte am Haus gegen Ivanas Hälfte am Kapitalvermögen, so dass am Ende Ivana das ganze Haus hat und Ilona das ganze Kapitalvermögen. Da die Ausgleichsleistung aus dem Nachlass stammt, erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG (anders wäre es, wenn die Ausgleichsleistung nicht aus dem Nachlass stammen würde).

Steuerwert des Grundstücks	1.200.000 €
Kapitalvermögen	900.000 €
Vermögensanfall	2.100.000 €
Nachlassverbindlichkeiten	./. 200.000 €
Erbfallkostenpauschale	./. 10.300 €
Wert des Reinnachlasses	1.889.700 €
davon Erbanteil je ½	944.850 €

Berechnung Bereicherung für Ivana:

Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG:

Steuerwert des Grundstücks	1.200.000 €
davon ½ Erbanteil	600.000 €
Werterhöhung durch Ausgleichsleistung zzgl. auf Ilona übertragenes hälftiges Kapitalvermögen (450.000 € + 50.000 €) (ohne Schuldübernahme, R E 13.4 Abs. 5 S. 7 ErbStR 2019) in Höhe von (max. 600.000 €)	500.000 €
	1.100.000 €

nicht abzugsfähige Schulden für Ivana:

Grundschuld	200.000 €
davon ½ Anteil nicht abzugsfähig	100.000 €
Erbanteil Ivana	944.850 €
Steuerbefreiung § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG	./. 1.100.000 €
Nichtabzugsfähige Schulden	100.000 €
Bereicherung Ivana	0 €

Berechnung Bereicherung für Ilona:

Erbanteil Ilona (s. o.)	944.850 €
Steuerbefreiung Familienheim	0 €
Nichtabzugsfähige Schulden	0 €
Bereicherung Ilona	944.850 €



PRÜFUNGSTIPP

Ein selbstgenutztes Familienwohnheim war Gegenstand der Steuerfachwirtprüfung 2015 und 2018.

- Zuwendungen, die als **Entgelt für Pflege oder Unterhalt**, die in der Vergangenheit geleistet wurden, gewährt werden, sind in Höhe von 20.000 € steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG). Laufendes Entgelt für Pflegeleistungen ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 9a ErbStG bis zur Höhe des gesetzlichen Pflegegeldes steuerfrei.

VIDEO: Pflegeleistungen - v10348

<https://video.knoll-steuer.com/1AO8>



- Der Erwerb von Vermögensgegenständen, die Eltern oder Großeltern ihren Abkömmlingen zu Lebzeiten zugewendet haben und die nun im Todesfall des Abkömmlings an diese zurückfallen, ist steuerfrei. (§ 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG).
- (Laufende) Zuwendungen unter Lebenden zum **Zwecke angemessenen Unterhalts oder zur Ausbildung** (§ 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG). Die Angemessenheit richtet sich nach den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten (§ 13 Abs. 2 S. 1 ErbStG). Geht die Zuwendung über dieses Maß hinaus, ist sie in vollem Umfang steuerpflichtig (§ 13 Abs. 2 S. 2 ErbStG).
- **Übliche Gelegenheitsgeschenke**, wie beispielsweise Hochzeits-, Weihnachts- oder Geburtstagsgeschenke sind gem. § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG steuerfrei. Zur Frage der Angemessenheit siehe § 13 Abs. 2 ErbStG.

2.2 Steuerbefreiung gem. § 13d ErbStG

Gem. § 13d Abs. 1 ErbStG sind inländische, in der EU bzw. im EWR belegene Grundstücke, die zu **Wohnzwecken** vermietet werden und **nicht zum begünstigten Betriebsvermögen** gehören, nur mit 90 % ihres Wertes anzusetzen. Eine Behalteverpflichtung oder eine Verpflichtung zur weiteren Vermietung zu Wohnzwecken besteht nicht, maßgebend sind allein die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt, R E 13d Abs. 2 S. 1 u. 2 ErbStR 2019. Eine nachträgliche Inanspruchnahme des § 13d ErbStG wegen des Wegfalls der Selbstnutzung einer nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b und 4c ErbStG begünstigten Immobilie ist nicht möglich, R E 13d Abs. 3 ErbStR 2019. Die unentgeltliche Überlassung ist nicht begünstigt.



HINWEIS

Die Befreiung nach § 13d ErbStG war Gegenstand der Prüfung 2017.

Die Nutzung zu anderen als Wohnzwecken ist, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist, unschädlich (R E 13d Abs. 7 ErbStR 2019).

▶ **Beispiel:**

Gloria Gold betreibt in einem Zimmer ihrer Mietwohnung eine kleine Schmuckwerkstatt. Außer dem Klingelschild „G. Gold, Schmuckdesignerin“ gibt es keinen Hinweis auf die Werkstatt. Das Haus hat insgesamt vier Wohneinheiten.

Da der Umfang der Nutzung insgesamt von untergeordneter Bedeutung ist und der Charakter des Hauses als Wohnhaus nicht beeinträchtigt wird, ist die Nutzung unschädlich. Anders könnte es sein, wenn bspw. ein auffälliges Firmenschild oder ein Schaufenster angebracht wäre.

Der Erwerber kann die Befreiung gem. § 13d Abs. 2 ErbStG nicht in Anspruch nehmen, soweit er das begünstigte Vermögen aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Schenkers oder Erblassers auf einen Dritten übertragen muss (Weitergabeverpflichtung). Anwendungsfälle sind hier insbesondere Teilungsanordnungen, Sach- und Vorausvermächtnisse, Schenkungsversprechen auf den Todesfall und Auflagen des Erblassers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind.

Die Befreiung kommt auch in Betracht, wenn zu Wohnzwecken vermietetes Grundvermögen zwar zum Betriebsvermögen gehört, eine Befreiung nach § 13a ErbStG jedoch bspw. wegen Überschreiten der Verwaltungsvermögensgrenze ausgeschlossen ist, R E 13d Abs. 4 S. 1 ErbStR.

Wird im Zusammenhang mit dem Erwerb begünstigten Vermögens ein Nutzungsrecht (bspw. ein Wohn- oder Nießbrauchsrecht) an diesem Vermögen einem Dritten zugewendet, kann der Erwerber des Vermögens den Befreiungsabschlag dennoch in Anspruch nehmen, soweit eine Vermietung zu Wohnzwecken vorliegt. Der Erwerb des Nutzungsrechtes ist dagegen beim Berechtigten nicht begünstigt, da insoweit kein begünstigtes Vermögen erworben wird (R E 13d Abs. 9 S. 5 ErbStR 2019), sondern nur ein Recht.

Die Befreiung ist nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt nur auf den Teil des Grundbesitzwertes zu gewähren, der auf den zu Wohnzwecken vermieteten Teil des Gebäudes entfällt, R E 13d Abs. 6 S. 6 u. 7 ErbStR 2019. Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Wohnfläche zur gesamten Nutzfläche des Gebäudes.

▶ **Beispiel:**

Rudi Reich hinterlässt ein Mietwohngrundstück. Drei Wohnungen sind zu Wohnzwecken vermietet. Im Erdgeschoss des Gebäudes befindet sich eine Rechtsanwaltskanzlei. Der auf den Besteuerungszeitpunkt festgestellte Grundbesitzwert beträgt 1.600.000 €. Die Summe der vermieteten Wohnflächen beträgt 450 m², die Kanzlei hat eine Nutzfläche von 150 m².

Auf die vermieteten Wohnungen entfällt ein Teil von $450 \text{ m}^2 / 600 \text{ m}^2 = 75 \%$ der Grundfläche. Begünstigter Teil des Grundbesitzes: $1.600.000 \text{ €} \times 75 \% = 1.200.000 \text{ €}$. Der Abschlag gem. § 13d Abs. 1 ErbStG beträgt $1.200.000 \text{ €} \times 10 \% = 120.000 \text{ €}$.

▶ **Übungsfall:**

Rudi Reich hinterlässt ein Mietwohngrundstück. Drei Wohnungen sind zu Wohnzwecken vermietet. Eine weitere Wohnung hat der Rudi bis zu seinem Tod selbst bewohnt. Alleinerbin ist seine Ehefrau Frieda, die die Wohnung nach dem Tod vom Rudi für mindestens zehn Jahre zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Der auf den Besteuerungszeitpunkt festgestellte Grundbesitzwert beträgt 1.600.000 €. Die Summe der vermieteten Wohnflächen beträgt 450 m², die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung hat eine Fläche von 150 m².

▶ **Lösung:**

Auf die vermieteten Wohnungen entfällt ein Teil von $450 \text{ m}^2 / 600 \text{ m}^2 = 75 \%$ der Grundfläche. Nach § 13d ErbStG begünstigter Teil des Grundbesitzes: $1.600.000 \text{ €} \times 75 \% = 1.200.000 \text{ €}$. Der Abschlag gem. § 13d Abs. 1 ErbStG beträgt $1.200.000 \text{ €} \times 10 \% = 120.000 \text{ €}$. Der verbleibende Teil des Grundbesitzwertes in Höhe von 400.000 € bleibt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG steuerfrei.



PRÜFUNGSTIPP

Ein ähnlicher Fall war Gegenstand der Steuerfachwirtprüfung 2016 und 2018.

3. Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 ErbStG

VIDEO: Nachlassverbindlichkeiten - v10349

<https://video.knoll-steuer.com/1AO9>



Zur Ermittlung der Bereicherung werden bei Erwerben von Todes wegen die Nachlassverbindlichkeiten vom Steuerwert des Vermögensanfalls abgezogen (§ 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG). Folgende Nachlassverbindlichkeiten werden unterschieden:

- **Erblasserschulden** (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG)

Erblasserschulden sind vom Erblasser herrührende Schulden, die ebenso wie das Vermögen des Erblassers im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den/die Erben übergehen (wobei Betriebsschulden nach § 12 Abs. 5 und 6 ErbStG bereits im Wert des Betriebsvermögens zu berücksichtigen sind). Dazu gehören beispielsweise Steuerschulden des Verstorbenen, unbezahlte Reparaturenrechnungen, ein Girokonto mit Schuldenstand oder auch Schulden aus Darlehens- und Dienstverträgen und sonstige Sachleistungsverpflichtungen.

- **Erbanfallschulden** (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)

Die **Erbanfallschulden** sind im Gesetz abschließend aufgezählt. Es sind dies Verbindlichkeiten aus **Vermächtnissen, Auflagen sowie geltend gemachten Pflichtteilen**. Es handelt sich hierbei um Verpflichtungen, die sich gegen den/die Erben richten und erst mit dem Erbanfall entstehen.

- **Erbfallkosten** (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)

Zu den **Erbfallkosten** gehören die Kosten, die mit der Bestattung des Erblassers, seinem Grabdenkmal, der Grabpflege und der Erbauseinandersetzung zusammenhängen. Die Kosten der Grabpflege sind dabei gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG mit den üblichen Kosten anzusetzen, als Dauer der Grabpflege ist eine unbestimmte Dauer und damit ein Vervielfältiger von 9,3 zugrunde zu legen (§ 13 Abs. 2 BewG). Ferner gehören zu den Erbfallkosten die Kosten, die dem Erwerber mit der **Abwicklung, Regelung und Verteilung des Nachlasses** oder mit der **Erlangung des Erwerbs** entstehen. Hierzu zählen auch die Kosten für die Erstellung der Erbschaftsteuererklärungen (siehe auch gleichlautender Ländere rlass v. 23.3.2015, Beck'sche Steuererlasse Nr. 250, § 10/1).

Kann ein besonderer Nachweis über tatsächlich entstandene höhere Kosten nicht geführt werden, so ist für diese Kosten insgesamt ein **Pauschbetrag in Höhe von 10.300 € pro Erbfall** anzusetzen (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG). Im Ergebnis ist also immer mindestens der Pauschbetrag anzusetzen (vgl. hierzu auch das Schema in R E 10.1 ErbStR 2019). Nicht zu den abzugsfähigen Erbfallkosten gehören die **Kosten der Nachlassverwaltung** (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG), wie bspw. Testamentsvollstreckung.



PRÜFUNGSTIPP

Erblasserschulden i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind häufig Gegenstand der Prüfungsaufgabe, häufig in Gestalt von unbezahlten Rechnungen. Auch wenn keine Erbfallkosten im Sachverhalt angegeben sind, ist wenigstens die Pauschale in Höhe von 10.300 € zu berücksichtigen (Prüfung 2017). In den Prüfungsaufgaben 2013, 2015 und 2018 waren bspw. höhere zu berücksichtigende Kosten im Sachverhalt angegeben.

4. Einschränkung des Schuldabzugs, § 10 Abs. 6 ErbStG

Vom Grundsatz her sind Schulden und Lasten, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Erbschaftsteuer unterliegen, nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 6 S. 1 ErbStG). Dasselbe gilt für Schulden und Lasten, die mit teilweise befreiten Vermögensgegenständen im Zusammenhang stehen (bspw. Befreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2a ErbStG, § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG und § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG). Wirtschaftlicher Zusammenhang bedeutet, dass die Schulden mit der Anschaffung bzw. Herstellung des betreffenden Wirtschaftsgutes begründet wurden. Das Abzugsverbot entspricht dem Abzugsverbot, das § 3c EStG für den Bereich des Einkommensteuerrechts vorsieht. Schulden, die im Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, für die der Pauschbetrag gem. § 13 Abs. 1 Buchst. a, b und c ErbStG gewährt wird (Hausrat, anderes bewegliches Vermögen), sind **uneingeschränkt abzugsfähig** (R E 10.10 Abs. 4 ErbStR 2019), da es sich hier um eine Freibetragsgrenze handelt und nicht um eine (teilweise) Steuerbefreiung.

Schulden und Lasten, die mit dem nach § 13a ErbStG (Betriebsvermögen) oder § 13d ErbStG (vermietete Wohnimmobilien) befreiten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind gem. § 10 Abs. 6 S. 4 und 5 ErbStG auch nur anteilig abzugsfähig (vgl. R E 10.10 Abs. 2 S. 1 u. Abs. 4 u. 5 ErbStR 2019).

▶ **Beispiel:**

Ein nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG begünstigtes Familienheim mit einer Wohnfläche von 250 m² und einem Grundbesitzwert von 1.000.000 € wird übertragen. Auf dem Grundstück lastet eine Hypothek i. H. v. 50.000 €. Die Befreiung kann wegen Überschreitens der Höchstgrenze von 200 m² Wohnfläche nur für 80 % des Grundbesitzwertes beansprucht werden (200/250 = 80 %). Somit sind 200.000 € des Grundbesitzwertes steuerpflichtig. Die Verbindlichkeiten sind ebenfalls nur zu 20 % und somit mit 10.000 € abzugsfähig.

Nicht zu den Nachlassverbindlichkeiten gehört die **Erbschaftsteuer**. Mit ihr ist der einzelne Erbe selbst belastet (§ 10 Abs. 8 ErbStG).

5. Persönliche Steuerbefreiungen

Der steuerpflichtige Erwerb ergibt sich nach Abzug der persönlichen Steuerbefreiungen von der Bereicherung.

Bereicherung

./. Freibeträge gem. § 16 und § 17 ErbStG

= **steuerpflichtiger Erwerb**

5.1 Persönliche Freibeträge gemäß § 16 ErbStG

Die Freibeträge betragen gemäß § 16 Abs. 1 ErbStG in den Fällen des **§ 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** (unbeschränkte Steuerpflicht):

Nr. 1	Steuerklasse I (Ehegatte und Lebenspartner)	500.000 €
Nr. 2	Steuerklasse I (Kinder und Kinder verstorbenen Kinder)	400.000 €
Nr. 3	Steuerklasse I (Kinder der Kinder i. S. d. StKl. I Nr. 2)	200.000 €
Nr. 4	Steuerklasse I (übrige Personen der Steuerklasse I)	100.000 €
Nr. 5	Steuerklasse II	20.000 €
Nr. 6	(weggefallen)	
Nr. 7	der übrigen Personen der Steuerklasse III	20.000 €

Aus der Verbindung von § 14 ErbStG mit § 16 ErbStG ergibt sich, dass nach Ablauf von zehn Jahren der Freibetrag erneut zur Verfügung steht, so dass beispielsweise **jeder Elternteil** alle

zehn Jahre an **jedes seiner Kinder** je 400.000 € steuerfrei verschenken und andernfalls unge-rechtfertigte Progressionsvorteile durch Stückelung von Schenkungen vermieden werden.

Im Fall der **beschränkten Steuerpflicht** gem. **§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG** erhält der Erwerber gem. § 16 Abs. 2 S. 1 u. 2 ErbStG grundsätzlich den Freibetrag, der ihm bei unbeschränkter Steuer-pflicht nach § 16 Abs. 1 ErbStG zustehen würde. Fällt nur ein Teil des Erwerbs unter die be-schränkte Steuerpflicht, wird der Freibetrag anteilig gewährt, soweit er auf Inlandsvermögen ent-fällt. Dabei sollen alle innerhalb von 10 Jahren von derselben Person anfallenden Erwerbe in die Berechnung des anteiligen Freibetrags einbezogen werden.

▶ **Beispiel:**

Ein in Deutschland steuerpflichtiges Kind erhält inländisches Grundvermögen im Steuerwert von 800.000 € vererbt und hat zwei Jahre zuvor Bankguthaben, Forderungen, die nicht durch inländischen Grundbesitz oder durch inländische grundstücksgleiche Rechte gesichert sind, sowie Schmuck und Hausrat im Wert von insgesamt 1.200.000 € geschenkt erhalten. Der in Deutschland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht steuerpflichtige Erwerb wird nicht durch den vollen Freibetrag von 400.000 € entlastet. Der Freibetrag ist nur anteilig im Verhält-nis 800.000 €/2.000.000 €, also mit 160.000 € zu gewähren, da er nur insoweit auf das inlän-dische (Grund-)vermögen entfällt.

5.2 Besonderer Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG

Dem Ehegatten/Lebenspartner und den Kindern wird **nur bei Erwerben von Todes wegen** (nicht bei Schenkungen) zusätzlich zum persönlichen Freibetrag gem. § 16 ErbStG ein **besonderer Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG** gewährt. Dieser beträgt für

■ den Ehegatten/Lebenspartner	256.000 €
■ ein Kind bis zu 5 Jahren	52.000 €
■ ein Kind von mehr als 5 bis zu 10 Jahren	41.000 €
■ ein Kind von mehr als 10 bis zu 15 Jahren	30.700 €
■ ein Kind von mehr als 15 bis zu 20 Jahren	20.500 €
■ ein Kind von mehr als 20 Jahren bis zur Vollendung des 27. Lj.	10.300 €

Der **Versorgungsfreibetrag des überlebenden Ehegatten/Lebenspartners** wird nach der Kon-struktion des § 17 ErbStG neben dem Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gewährt. Er kann jedoch ungeschmälert nur dann in Anspruch genommen werden, wenn dem überlebenden Ehe-gatten/Lebenspartner aus Anlass des Erwerbs von Todes wegen keine Versorgungsbezüge zu-stehen oder nur solche, die der Erbschaftsteuer unterliegen.

Der Erbschaftsteuer unterliegen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG die privatrechtlichen Versor-gungsrenten (etwa aus Lebensversicherungsverträgen). Unterliegen die Versorgungsbezüge nicht der Erbschaftsteuer, weil es sich etwa um gesetzliche Ansprüche oder um Ansprüche, die auf Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung beruhen, handelt (vgl. hierzu im Einzelnen R E 3.5 ErbStR 2019), ist der Freibetrag entsprechend zu kürzen. In diesem Fall wird der Kapitalwert der Versorgungsbezüge gem. § 14 BewG berechnet und vom Versorgungsfreibetrag abgezogen (§ 17 Abs. 1 S. 2 ErbStG).

Der **Versorgungsfreibetrag für Kinder** steht den ehelichen und unehelichen Kindern, den Adop-tivkindern und den Stiefkindern des Erblassers zu. Im Fall der Kürzung wegen Versorgungsbe-zügen, die nicht der Erbschaftsteuer unterliegen, wird der Kapitalwert der Versorgungsbezüge ermittelt und vom Versorgungsfreibetrag abgezogen (§ 17 Abs. 2 S. 2 ErbStG).

► **Beispiel:**

Der zwölfjährige Severin ist als gesetzlicher Erbe am Nachlass seines Vaters Vinzenz mit 600.000 € beteiligt. Eigene Versorgungsbezüge als Waise erhält er nicht.

Severin erhält einen persönlichen Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Höhe von 400.000 €. Zusätzlich erhält er einen Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 ErbStG in Höhe von 30.700 €, der ihm ungekürzt zu gewähren ist.

Abwandlung:

Wie oben, nur erhält Severin eine Waisenrente, deren Kapitalwert 39.500 € beträgt.

Der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG ist um 39.500 € zu kürzen. Da der Kapitalwert der Rente den Freibetrag übersteigt, kann kein Freibetrag mehr in Anspruch genommen werden.

Gem. § 17 Abs. 3 ErbStG wird der besondere Versorgungsfreibetrag für Erwerbe von Todes wegen auch in Fällen der beschränkten Steuerpflicht gewährt.

II. BERECHNUNG DER STEUER

1. Steuerklasse gemäß § 15 ErbStG

Die Höhe der Steuer hängt neben der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs vom Verwandtschaftsgrad ab, in welchem der Erwerber zu dem Erblasser bzw. Schenker steht. Hierzu werden die Erwerber in drei Steuerklassen eingeteilt. Nach dieser Einteilung richtet sich dann der persönliche Freibetrag des § 16 ErbStG und der Steuersatz des § 19 ErbStG. Zur **Steuerklasse I** gehören gemäß § 15 ErbStG der Ehegatte/Lebenspartner, die Kinder und Stiefkinder, die Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder sowie – beim Erwerb von Todes wegen – die Eltern und Voreltern. Zur **Steuerklasse II** gehören die Eltern und Voreltern, wenn kein Erwerb von Todes wegen vorliegt, die Geschwister, die Abkömmlinge **ersten Grades** von Geschwistern, die Stiefeltern, die Schwiegerkinder, die Schwiegereltern und der geschiedene Ehegatte/Lebenspartner.

Zur **Steuerklasse III** gehören alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen.

► **Beispiel:**

Erblasser / Schenker	Erwerber		StKl.	Freibetrag
Ehemann	Ehefrau		I (Nr. 1)	500.000 €
Vater	Tochter		I (Nr. 2)	400.000 €
Tochter	Vater	a) Schenkung	II (Nr. 1)	20.000 €
		b) Erbfall	I (Nr. 4)	100.000 €
Onkel	Nichte		II (Nr. 3)	20.000 €
Großvater	Enkel	a) Kind lebt	I (Nr. 3)	200.000 €
		b) Kind tot	I (Nr. 3)	400.000 €
Bruder	Schwester		II (Nr. 2)	20.000 €
Lebensgefährte	Lebens- gefährtin		III	20.000 €
eg Lebenspartner	eg Lebenspartner		I (Nr. 1)	500.000 €

2. Steuersatz gem. § 19 ErbStG

VIDEO: Härteausgleich §19 Abs. 3 ErbStG - v10350

<https://video.knoll-steuer.com/1AOA>



Die Steuersätze der ErbSt (§ 19 Abs. 1 ErbStG) sind anders gestaltet als beispielsweise die Steuersätze der Einkommensteuer. Die Steuersätze greifen jeweils in voller Höhe und erfassen die Bereicherung in Höhe des jeweiligen Steuersatzes vom ersten Euro an. Zunächst ist der steuerpflichtige Erwerb **auf volle 100 €** nach unten abzurunden (§ 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG). Ein steuerpflichtiger Erwerb von 500.000 € in der Stkl. I wird mit 15 % besteuert (= 75.000 €) und nicht etwa zerlegt in drei Teilbeträge von 75.000 €, 225.000 € und 200.000 €, die mit 7, 11 und 15 % zu versteuern wären.

Der progressive Steuertarif in § 19 Abs. 1 ErbStG führt dazu, dass ein steuerpflichtiger Erwerb in Stkl. I in Höhe von 620.000 € aufgrund der höheren Progressionsstufe mit 19 % = 117.800 € zu versteuern wäre. Der die letzte Wertgrenze (600.000 €) übersteigende Erwerb von 20.000 € löst eine um 27.800 € höhere Steuer aus (600.000 € × 15 % = 90.000 €). Dieses Ergebnis zu verhindern hilft der **Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG**. Nach § 19 Abs. 3 ErbStG ist der Unterschied zwischen der Steuer, die sich bei Anwendung der Tabelle gem. § 19 Abs. 1 ErbStG ergibt, und der Steuer, die sich berechnen würde, wenn der Erwerb die vorhergehende Wertgrenze in der Tabelle nicht überstiegen hätte, nur insoweit zu erheben, als er

- bei einem Steuersatz bis zu 30 % aus der Hälfte,
- bei einem Steuersatz von über 30 % aus drei Vierteln

des diese Wertgrenze übersteigenden Betrages gedeckt werden kann.

Eine Tabelle über die maßgebenden Grenzwerte, bis zu denen der Härteausgleich wirkt, ist in den H E 19 ErbStH abgebildet.

▶ **Übungsfall 1:**

Wie hoch ist die Erbschaftsteuer bei einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 320.000 € in der Steuerklasse I?

▶ **Lösung:**

<i>Erbschaftsteuer bei 320.000 € × 15 %</i>	<i>48.000 €</i>
<i>Erbschaftsteuer bei 300.000 € × 11 %</i>	<i>33.000 €</i>
<i>20.000 € können aber nur bis zu 50 % besteuert werden</i>	<i>10.000 €</i>
<i>Die Steuer ist somit auf 33.000 € + 10.000 € festzusetzen</i>	<i>43.000 €</i>

▶ **Übungsfall 2:**

Wie hoch ist die Erbschaftsteuer bei einem steuerpflichtigen Erwerb von 7,8 Mio. € in der Stkl. III?

▶ **Lösung:**

<i>Erbschaftsteuer bei 7,8 Mio. € × 50 %</i>	<i>3.900.000 €</i>
<i>Erbschaftsteuer bei 6,0 Mio. € × 30 %</i>	<i>1.800.000 €</i>
<i>1,8 Mio. € können aber nur bis zu 75 % besteuert werden</i>	<i>1.350.000 €</i>
<i>Die Erbschaftsteuer ist somit auf max. 1.800.000 € + 1.350.000 € festzusetzen</i>	<i>3.150.000 €</i>

3. Berücksichtigung früherer Erwerbe § 14 ErbStG

Um die ErbSt zu verringern, könnte der Schenker oder Erblasser statt einer einzigen Vermögensübertragung den Weg mehrerer kleinerer Übertragungen wählen, um dadurch in den Genuss niedrigerer Steuersätze zu kommen und persönliche und sachliche Steuerbefreiungen mehrfach auszunutzen. Um dies zu verhindern, sieht die Vorschrift zur Berücksichtigung früherer Erwerbe (§ 14 ErbStG) die Zusammenrechnung aller Vermögensvorteile vor, die innerhalb von 10 Jahren von **derselben Person** angefallen sind. Damit die Vorerwerbe nicht im Ergebnis doppelt besteuert werden, wird die Steuer auf die Vorerwerbe auf die Steuer auf den Gesamterwerb angerechnet.



HINWEIS

Das besondere Problem bei der Anwendung des § 14 ErbStG ist, ihn im Sachverhalt zu erkennen. Sobald in ein und demselben Sachverhalt unterschiedliche Besteuerungszeitpunkte auftauchen, müssen Sie prüfen, ob ggf. ein Fall des § 14 ErbStG vorliegt. Die Vorschrift ist auch nicht zu verwechseln mit § 27 ErbStG, bei der es um die mehrfache Übertragung desselben Vermögens geht.

Die früheren Erwerbe sind mit dem Steuerwert zum Zeitpunkt des Vorerwerbs einzubeziehen. Vorerwerbe von Betrieben oder Anteilen an Personengesellschaften mit negativem Steuerwert wirken sich nicht aus.

Der aktuelle Erwerb und die früheren Erwerbe werden zusammengerechnet und für diese Summe wird die Steuer nach den **aktuell geltenden** Vorschriften errechnet (§ 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG). Davon abgezogen wird die Steuer, die bei Anwendung der **aktuell geltenden** Vorschriften (bspw. Freibeträge und Steuerklasse) auf die Vorerwerbe mit ihrem **damaligen Wert** zu bezahlen gewesen wäre („**fiktive Steuer**“), § 14 Abs. 1 S. 2 ErbStG. Statt dieser fiktiven Steuer kann auch die **tatsächlich für die früheren Erwerbe entrichtete Steuer** abgezogen werden, wenn diese höher ist (§ 14 Abs. 1 S. 3 ErbStG).

Die Steuer, die sich für den letzten Erwerb ohne die Einbeziehung der Vorerwerbe ergeben würde, darf gem. § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG durch den Abzug der fiktiven oder tatsächlichen Steuer nicht unterschritten werden (**Mindeststeuer**).

► **Übungsfall:**

Dagobert hatte acht Jahre vor der Heirat seiner Lebensgefährtin Minnie 100.000 € geschenkt. Damals betrug der persönliche Freibetrag 5.200 € und der Steuersatz in der Steuerklasse III 23 %. Nach der Heirat schenkt er Minnie weitere 600.000 €. Nach § 14 Abs. 1 S. 1 bis 3 ErbStG ergibt sich folgende Steuer:

► **Lösung:**

Vorschenkung	100.000 €	
Folgeschenkung	600.000 €	
FB gem. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ErbStG	<u>./. 500.000 €</u>	
Gesamterwerb	200.000 €	
ErbSt 11 %		22.000 €
<u>Anzurechnen ist die (höhere) tatsächliche Steuer auf den Vorerwerb (1)</u>		
Vorschenkung	100.000 €	
abzgl. persönlicher Freibetrag	<u>./. 5.200 €</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	94.800 €	
ErbSt 23 % (Stkl. III)		<u>./. 21.804 €</u>
		196 €
 Mindeststeuer nach § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG		
Folgeschenkung	600.000 €	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 500.000 €</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	100.000 €	
ErbSt 11 %		11.000 €

§ 14 Abs. 3 ErbStG begrenzt die Steuer für die weiteren Erwerbe auf 50 % des jeweiligen Erwerbes.

4. Steuerfestsetzung und -erhebung

Um den Besonderheiten des Erbschaftsteuerrechtes gerecht zu werden, enthält das ErbStG in den §§ 20 ff. Sonderregelungen zu den in der AO enthaltenen Vorschriften über die Steuerfestsetzung (§§ 150 ff. AO) und die Steuererhebung (§§ 218 ff. AO).

4.1 Steuerschuldner § 20 ErbStG

4.1.1 Erwerbe von Todes wegen

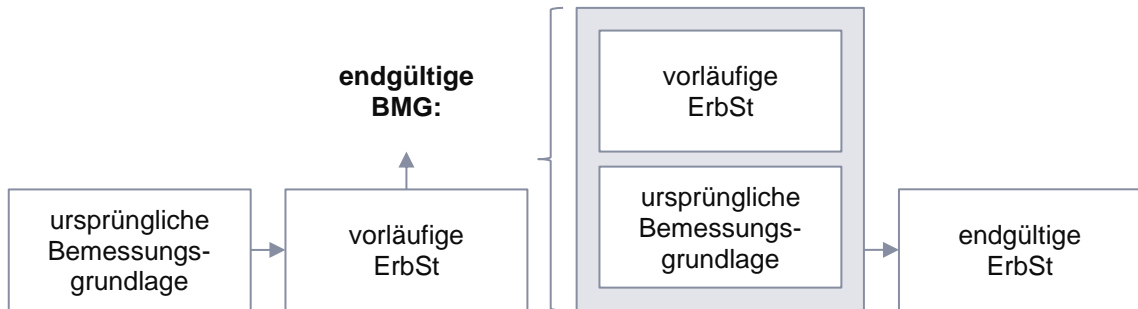
Nach § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG ist bei Erwerben von Todes wegen der **Erwerber** Steuerschuldner. Erwerber ist derjenige, dem ein Erwerb von Todes wegen anfällt, d. h. bei dem einer der Tatbestände des § 3 ErbStG verwirklicht ist. Bei mehreren Erwerbern schuldet jeder die auf ihn entfallende Steuer.

4.1.2 Schenkungen

Bei Schenkungen unter Lebenden ist gem. § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG neben dem Erwerber auch der Schenker Steuerschuldner. Damit sind Erwerber und Schenker Gesamtschuldner, § 44 AO.

Übernimmt der Schenker die Steuer oder verzichtet er nach Inanspruchnahme durch das Finanzamt auf den Ausgleich, liegt darin eine **zusätzliche Bereicherung** des Beschenkten. Dann ist **§ 10 Abs. 2 ErbStG** zu beachten, wonach die übernommene Steuer die Bemessungsgrundlage erhöht, die übernommene Steuer auf den erhöhten Erwerb wird selbst nicht mehr besteuert (vgl. hierzu das Beispiel in H E 10.5 ErbStH, bitte lesen!):

1 fiktive Steuer auf den Vorerwerb gem. § 14 Abs. 1 S. 2 ErbStG: 100.000 € / ./. 5.200 € (max.) = 94.800 €, Stkl I: 11 % × 94.800 € = 10.428 €



▶ **Beispiel:**

Rudi Reich schenkt seinem Sohn Stefan (S) ein vermietetes Geschäftshaus mit einem Steuerwert von 1.000.000 €. In der Übertragungsurkunde verpflichtet er sich, auch die ggf. anfallende Schenkungsteuer zu übernehmen.

Die von Stefan zu entrichtende Steuer würde 90.000 € (1.000.000 € ./ 400.000 € = 600.000 €, Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG 15 %) betragen. Die zusätzliche Bereicherung des S i. S. d. § 10 Abs. 2 ErbStG aufgrund der Übernahme der Schenkungsteuer durch Rudi beträgt also 90.000 €. § 10 Abs. 2 ErbStG ordnet an, dass Bemessungsgrundlage der endgültigen Bereicherung 1.000.000 € + 90.000 € ./ 400.000 € = 690.000 € ist (Abrundung gem. § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG entfällt). Die endgültige Steuer beträgt 131.100 € (Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG 19 %, kein Härteausgleich gem. § 19 Abs. 3 ErbStG, vgl. H E 19 „Härteausgleich“ ErbStR).

4.2 Kleinbetragsgrenze

Gemäß § 22 ErbStG ist keine Erbschaftsteuer festzusetzen, wenn die für den einzelnen Steuerfall festzusetzende Steuer den Betrag von **50 €** nicht übersteigt.

4.3 Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen gem. § 23 ErbStG

VIDEO: Rentenbesteuerung (1) - v10365

<https://video.knoll-steuer.com/1AOC>



PRÜFUNGSTIPP

§ 23 ErbStG kam in der Prüfung 2011, 2013 und erneut in der Prüfung 2018 dran.

4.3.1 Allgemeines

Der Erwerb von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen ist nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. §§ 13 – 16 BewG mit dem **Kapitalwert (= Jahreswert x Vervielfältiger)** zu bewerten. Nach diesem Kapitalwert ist die Steuer zu berechnen. Würde jedoch stets der Kapitalwert der Steuerberechnung zugrunde gelegt, so könnte dies insbesondere dann zu Härten führen, wenn der Berechtigte keine anderweitigen flüssigen Mittel zur Verfügung hat, die Steuer jedoch so hoch ist, dass er sie aus dem Jahreswert der Bezüge nicht entrichten kann.

§ 23 Abs. 1 ErbStG sieht daher ein **Wahlrecht** vor: Danach kann der Erwerber die Steuer entweder **sofort vom Kapitalwert (= Sofortversteuerung)** oder **jährlich im Voraus vom Jahreswert**

(= **Jahresversteuerung**) der Bezüge entrichten. Sind mehrere Berechtigte vorhanden, hat jeder Rentenberechtigte unabhängig vom anderen das Wahlrecht.

▶ **Beispiel:**

Anton hat in seinem Testament seine Ehefrau Erika (60 Jahre alt) mit einer lebenslänglichen monatlichen Rente in Höhe von 10.000 €, die sein Sohn und Alleinerbe zu zahlen hat, bedacht (Kalenderjahr 2019). Erika wählt die Sofortversteuerung.

Das Rentenstammrecht stellt ein Vermächtnis dar und unterliegt daher bei Erika als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 ErbStG). Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung der Erika, soweit sie nicht steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 S. 1 und S. 2 ErbStG). Der Wert des Vermögensanfalls ist nach § 12 ErbStG zu bewerten. Danach sind Renten mit dem Kapitalwert anzusetzen (§§ 14 – 16 BewG). Der Kapitalwert errechnet sich wie folgt:

Jahreswert x Vervielfältiger = Kapitalwert

10.000 € x 12 x 13,856 (² 60 J./weibl.)	1.662.720 €
./.. FB gem. §§ 16 Abs. 1 Nr. 1, 17 Abs. 1 ErbStG	./.. 756.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb	906.720 €
abgerundet (§ 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG)	906.700 €
Erbschaftsteuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, StKl. I, 19 %	172.273 €

4.3.2 Jahresversteuerung

VIDEO: Rentenbesteuerung (2) - v10366

<https://video.knoll-steuer.com/1AOE>



Wird das Wahlrecht zur Jahresversteuerung ausgeübt, wird gem. § 23 Abs. 1 S. 2 ErbStG die Steuer nach dem Steuersatz erhoben, der sich nach § 19 Abs. 1 und 3 ErbStG für den **gesamten** Erwerb einschließlich des Kapitalwerts der Renten oder anderer wiederkehrender Nutzungen oder Leistungen ergibt (ggf. nach Anwendung des Härteausgleichs gem. § 19 Abs. 3 ErbStG), d. h., der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs ist zunächst so festzustellen wie im Normalfall.

Da jedoch nur der jeweilige Jahresbetrag erfasst wird, kann es vorkommen, dass dieser Jahreswert zunächst die Freibeträge gem. § 16 ErbStG und § 17 ErbStG nicht überschreitet. Die Jahressteuer wird in diesen Fällen erst erhoben, wenn die zustehenden Freibeträge aufgezehrt sind (sog. „**Aufzehrungsmethode**“).

▶ **Beispiel:**

Sachverhalt wie oben, jedoch wählt die Erika die jährliche Versteuerung.

▶ **Lösung:**

Für den steuerpflichtigen Erwerb ergibt sich ein Steuersatz von **19 %** (s. o., sonst müsste als Erstes der Steuersatz ermittelt werden!).

Die Jahressteuer beträgt somit 19 % von 120.000 € = **22.800 €**.

Sie wird erst erhoben, wenn die Erika zustehenden Freibeträge gem. §§ 16 und 17 ErbStG in Höhe von 756.000 € aufgebraucht sind.

Die **ersten sechs Jahre** fällt daher keine Erbschaftsteuer an. Von den insgesamt zur Verfügung stehenden Freibeträgen werden in den ersten sechs Jahren $6 \times 120.000 \text{ €} = 720.000 \text{ €}$ verbraucht.

Im **siebten Jahr** ist zunächst der Restfreibetrag von 36.000 € ($= 756.000 \text{ €} \text{ ./. } 720.000 \text{ €}$) zu berücksichtigen, vom verbleibenden Jahreswert der Rente in Höhe von 84.000 € ($120.000 \text{ €} \text{ ./. } 36.000 \text{ €}$) ist die Erbschaftsteuer mit $19 \% = 15.960 \text{ €}$ zu erheben.

Ab dem **achten Jahr** ist die ErbSt jeweils mit **22.800 €** zu erheben.

Statt der gezeigten sog. „**Aufzehrungsmethode**“ ist auf Antrag die sog. „**Kürzungsmethode**“ anzuwenden, bei der der Jahreswert in dem Maß zu kürzen ist, in dem der Kapitalwert durch den Freibetrag gemindert wird (H E 23 „Abzug persönlicher Freibeträge“ ErbStH).

Kürzungsquote: $756.000 \text{ €} / 1.662.720 \text{ €} \times 100 =$	45,47 %
zu versteuernder ungekürzter Jahreswert:	120.000 €
abzüglich 45,47 % von 120.000 €	<u>./ . 54.564 €</u>
jährlich im Voraus zu versteuern	65.436 €
19 % von 65.436 €	12.433 €

4.3.3 Ablösung der Jahressteuer

Der Erwerber hat daneben gem. § 23 Abs. 2 ErbStG das Recht, die Jahressteuer (nicht den Jahreswert!) zum jeweils nächsten Fälligkeitstermin **mit ihrem Kapitalwert abzulösen**. Der Antrag ist bis zum Beginn des Monats zu stellen, der dem Monat vorausgeht, in dem die nächste Jahressteuer fällig wird. Für die Ermittlung des Kapitalwerts der abzulösenden Jahressteuer zum Ablösezeitpunkt sind die Vorschriften der §§ 13 und 14 BewG anzuwenden. Der Ablösungsbetrag wird mittels gesonderten Steuerbescheids festgesetzt. Der Kapitalwert der Rente oder Leistung ist völlig unbeachtlich.

▶ **Beispiel:**

Sachverhalt wie oben, jedoch stellt die Erika rechtzeitig vor dem Fälligkeitstermin im Jahr 10 den Antrag auf Ablösung der Jahressteuer. Erika ist jetzt 70 Jahre alt.

Zur Ermittlung des Ablösebetrages ist die Jahressteuer in Höhe von 22.800 € (Ermittlung siehe oben) mit dem Vervielfältiger gem. Anl. zu § 14 BewG zu multiplizieren (BMF-Schreiben v. 22.11.2018, Beck'sche Steuererlasse 200 § 14/1). Dieser beträgt für eine Frau im Alter von 70 Jahren 11,127. Der Ablösebetrag beträgt somit $22.800 \text{ €} \times 11,127 = 253.696 \text{ €}$. Sie hat somit insgesamt 314.986 € ErbSt entrichtet (Jahr 07: 15.960 € , Jahr 08, 09: je 22.800 € , Jahr 10: 253.696 €).

4.3.4 Korrekturvorschrift § 14 Abs. 2 BewG

Zu beachten ist ebenfalls § 14 Abs. 2 BewG: Danach ist **auf Antrag** eine Berichtigung der festgesetzten ErbSt vorzunehmen, wenn eine nach § 14 Abs. 1 BewG mit dem Kapitalwert bewertete und versteuerte lebenslange Nutzung oder Leistung **durch Tod** des Berechtigten oder Verpflichteten wegfällt und die tatsächliche Lebensdauer des Berechtigten oder Verpflichteten gegenüber der bei der Ermittlung des Kapitalwertes zugrunde gelegten (statistischen) Lebenserwartung stark verkürzt ist.

▶ **Beispiel:**

Anton (50 J.) hat im Wege eines Vermächtnisses (2019) eine lebenslange Rente zugewendet bekommen. Der Jahreswert beträgt 10.000 € . Im Zeitpunkt des Erwerbs beträgt der Kapitalwert der Rente $10.000 \text{ €} \times 14,959 = 149.590 \text{ €}$ (BMF-Schreiben v. 22.11.2018 Beck'sche Steuererlasse 200 § 14/1). Stirbt Anton zehn Jahre später, also mit 60 Jahren, hat die Rente mehr als 9 Jahre bestanden, eine Berichtigung nach § 14 Abs. 2 BewG scheidet aus. Stirbt Anton dagegen fünf Jahre nach dem Erwerb, hat die Rente nicht mehr als neun Jahre bestanden und es ist auf Antrag der Erben eine Berichtigung durchzuführen. Die Rente ist gem. § 12

Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 13 Abs. 1 BewG und Tab. 6 zu § 13 Abs. 1 BewG (Erlass v. 10.10.2010, BStBl. I 2010, S. 810, Beck'sche Steuererlasse 200 § 12/1) nach der tatsächlichen Laufzeit zu bewerten. Der Kapitalwert beträgt danach $10.000 \text{ €} \times 4,388 = 43.880 \text{ €}$. Die festgesetzte Steuer ist um 105.710 € zu berichtigen. Der Abzug der Vermächtnisschuld als Nachlassverbindlichkeit beim Verpflichteten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG ist ebenfalls zu berichtigen.

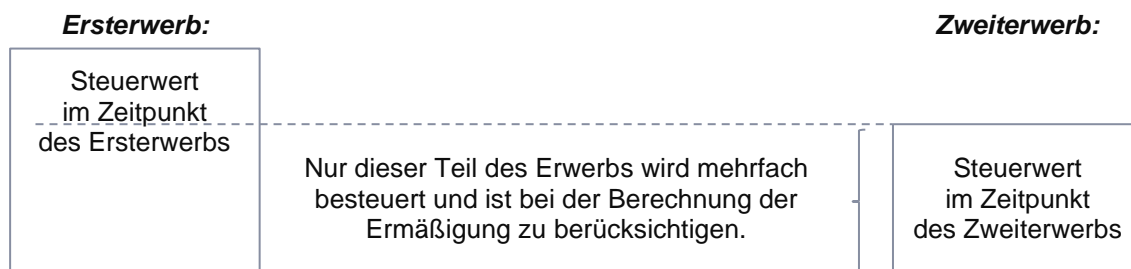
4.4 Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens § 27 ErbStG

Kommt es innerhalb kurzer Zeit zu **mehreren steuerpflichtigen Erbfällen innerhalb einer Familie**, vermeidet § 27 ErbStG eine unangemessen hohe Besteuerung des Familienvermögens. Bei mehrfachem Erwerb **desselben Vermögens** durch **Personen der Steuerklasse I** innerhalb von zehn Jahren sieht § 27 ErbStG eine gestaffelte Steuerermäßigung vor, um eine Mehrfachbesteuerung zu vermeiden.

§ 27 ErbStG ist nur anwendbar, wenn der Letzterwerb ein **Erwerb von Todes wegen** ist, nicht, wenn es sich bei dem Letzterwerb um eine Schenkung handelt. Er ist anzuwenden, wenn innerhalb von 10 Jahren vor dem Letzterwerb bereits ein steuerpflichtiger Erwerb **desselben** Vermögens stattgefunden hat. Dabei ist es gleichgültig, ob die Steuer des Vorerwerbs durch einen Erwerb von Todes wegen oder durch eine Schenkung ausgelöst wurde. Voraussetzung ist jedoch, dass sowohl der vorige Erwerber als auch der jetzige Erwerber der **Steuerklasse I** angehören. Ferner ist § 27 Abs. 3 ErbStG zu beachten.

Zwischen dem ursprünglich erworbenen Vermögen und dem zuletzt erworbenen Vermögen muss zumindest wirtschaftliche Identität bestehen, wobei das Vermögen beim Zweiterwerb nicht in derselben Form bestehen muss wie beim Ersterwerb. Werden im ersten Erwerb beispielsweise Aktien übertragen und beim Zweiterwerb der Erlös hieraus, ist dies unschädlich (→ Unterschied zu § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG).

Eine zwischen den beiden Erwerben eingetretene **Wertsteigerung** kann nicht in die Ermäßigung einbezogen werden, da das Vermögen im Umfang der Wertsteigerung gerade nicht mehrfach besteuert wird (R E 27 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019). Ist zwischen beiden Erwerben eine **Wertminderung** eingetreten, darf nur der geminderte Wert im Zeitpunkt des Nacherwerbs einbezogen werden (R E 27 Abs. 1 S. 3 ErbStR 2019).



► **Übungsfall:**

Rudi Reich schenkte seinem Sohn Fritz im Jahr 01 Aktien (Streubesitz) mit einem Steuerwert von 500.000 € . Fritz bezahlte hierfür Schenkungsteuer in Höhe von 11.000 € . Zweieinhalb Jahre später stirbt Fritz. Alleinerbin wird dessen 30-jährige Tochter Tanja. Die Aktien haben inzwischen einen Steuerwert von 900.000 € . Der Wert des übrigen Nachlasses beträgt $1.120.000 \text{ €}$. Die nachgewiesenen angemessenen Beerdigungskosten betragen 20.000 € .

► **Lösung:**

a) Steuer auf den Vorerwerb (Schenkung):

Kurswert Aktien	500.000 €
FB §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 Stkl. I Nr. 2 ErbStG	<u>./ 400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb, kein § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG	100.000 €
Steuersatz 11 % (§ 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. I)	11.000 €

b) Steuer auf den Nacherwerb (Erwerb vTw):

Gesamterwerb	2.020.000 €
Beerdigungskosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)	<u>./ 20.000 €</u>
Bereicherung	2.000.000 €
FB §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 Stkl. I Nr. 2 ErbStG	<u>./ 400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb, kein § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG	1.600.000 €
Steuersatz 19 % (§ 19 Abs. 1 ErbStG), Stkl. I	
Steuer vor Anwendung des § 27 ErbStG:	304.000 €

c) Ermäßigungsbetrag

Ermäßigung nach § 27 Abs. 1 und 2 ErbStG:	
40 % von 304.000 € × 500.000 € / 2.020.000 € =	30.099 €
höchstens jedoch nach § 27 Abs. 3 ErbStG	
40 % von 11.000 € =	4.400 €
Steuer nach Anwendung des § 27 ErbStG (304.000 € ./ 4.400 €):	299.600 €

Abwandlung: Der Steuerwert der Aktien betrug bei Tod von Fritz nur noch 300.000 €:

a) Steuer auf den Vorerwerb (Schenkung): 11.000 €

b) Steuer auf den Nacherwerb (Erwerb vTw)

Gesamterwerb	1.420.000 €
Beerdigungskosten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)	<u>./ 20.000 €</u>
Wert des Erwerbs	1.400.000 €
FB §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 Stkl. I Nr. 2 ErbStG	<u>./ 400.000 €</u>
Steuerpflichtiger Erwerb, kein § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG	1.000.000 €
Steuersatz 19 % (§ 19 ErbStG), Stkl. I	
Steuer vor Anwendung des § 27 ErbStG:	190.000 €

c) Ermäßigungsbetrag

Ermäßigung nach § 27 Abs. 1 und 2 ErbStG:	
40 % von 190.000 € × 300.000 € / 1.420.000 € =	16.056 €
höchstens jedoch nach § 27 Abs. 3 ErbStG	
40 % von 11.000 € =	4.400 €
Steuer nach Anwendung des § 27 ErbStG (190.000 € ./ 4.400 €):	185.600 €

4.5 Stundung § 28 ErbStG

Nach § 222 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise stunden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint.

Neben der Regelung des § 222 AO enthält § 28 ErbStG eine spezielle Stundungsvorschrift für die Erbschaftsteuer. Danach ist gem. § 28 Abs. 1 S. 1 ErbStG die auf **begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG** entfallende Erbschaftsteuer bei Erwerben von Todes wegen (nicht bei Schenkungen!) **auf Antrag** bis zu 7 Jahre zu stunden.

Neben der Stundung für den Erwerb nach Abs. 1 gewährt § 28 Abs. 3 ErbStG die Möglichkeit der Stundung für den Erwerb von **begünstigtem Grundbesitz i. S. d. § 13d ErbStG** für 10 Jahre, soweit der Erwerber die ErbSt nicht aus weiteren Erwerben oder aus eigenem Vermögen entrichten kann.

Auch diese Stundung muss der Steuerpflichtige **beantragen**.

4.6 Anzeige- und Erklärungspflichten

Sachverhalte im Bereich der ErbSt sind einmalige Vorgänge, die der Finanzverwaltung regelmäßig nur aufgrund besonderer Anzeigen bekannt werden. Aus diesem Grund besteht ein System von Anzeigepflichten, das eine möglichst lückenlose Erfassung aller Steuerfälle sichern soll (§§ 30, 33, 34 ErbStG, §§ 1 bis 10 ErbStDV).

Zu beachten sind die Anzeigepflichten der Vermögenserwerber gem. § 30 Abs. 1 u. 2 ErbStG und Dritter gem. § 33 ErbStG (Vermögensverwahrer, Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen) sowie nach § 34 ErbStG i. V. m. §§ 4 bis 11 ErbStDV Gerichte, Behörden und Notare. Der Inhalt der Anzeige ist in § 30 Abs. 4 ErbStG aufgeführt. Ein Erwerb ist **binnen drei Monaten nach Kenntnis über den Anfall** dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen.

Die Anzeigepflicht entfällt allerdings in den in § 30 Abs. 3 ErbStG aufgeführten Fällen, es sei denn, zum Erwerb gehören Grundbesitz, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften oder Auslandsvermögen. Erfolgt der Erwerb durch Schenkung, ist auch der Schenker zur Anzeige verpflichtet (§ 30 Abs. 2 ErbStG).

Das Finanzamt kann von jedem an einem Erbfall oder einer Schenkung Beteiligten ohne Rücksicht darauf, ob er selbst steuerpflichtig ist, die **Abgabe einer Erklärung** auf einem amtlichen Vordruck innerhalb einer von ihm zu bestimmenden Frist verlangen (§ 31 Abs. 1 S. 1 ErbStG). Die Frist muss gem. § 31 Abs. 1 S. 2 ErbStG **mindestens einen Monat** betragen.

Die **örtliche Zuständigkeit** des Finanzamtes richtet sich nach § 35 ErbStG. Da für jeden der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb eine Anzeige zu erstatten ist, **beginnt die Festsetzungsfrist** für die Erbschaftsteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Anzeige bei der Finanzbehörde eingereicht wurde, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Da der Gesetzgeber vermeiden wollte, dass die Festsetzungsfrist abläuft, bevor der Erbfall dem Erben oder die Schenkung dem Finanzamt bekannt geworden ist, sind ergänzende Regelungen geschaffen worden.

Nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat, z. B. durch die Testamentseröffnung. Bei Schenkungen unter Lebenden beginnt die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker verstorben ist oder die Finanzbehörde von der Schenkung Kenntnis erlangt hat (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 AO). Die **Festsetzungsfrist** beträgt grundsätzlich **vier Jahre** (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO).

III. ÜBUNGSTEIL

1. Sachverhalt

Der veritwete Gustav Gans, geb. am 15.3.1956, verstirbt in seinem Heimatort Kreuth/Bayern, als er nach durch umfangreichen Hopfenkonsum in seiner Stammkneipe ausgelöstem Appetit in eine Schale mit Erdnüssen griff und diese verspeiste, ohne an seine Allergie zu denken. Er verstarb noch vor Ort an einem allergischen Schock. Als einzigen Erben hinterlässt er seinen Bruder Gernot Gans (56 J.), der seit zwei Jahren in den USA lebt und dort als Programmierer arbeitet.

Der Nachlass besteht aus den nachfolgend aufgeführten Vermögensgegenständen:

■ **Mietwohngrundstück:**

Gustav hinterlässt ein Mietwohngrundstück mit insgesamt vier Einheiten. Drei Wohnungen sind zu Wohnzwecken vermietet. Außerdem befindet sich in dem Gebäude eine Arztpraxis. Der zutreffende gem § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG auf den Besteuerungszeitpunkt festgestellte Grundbesitzwert beträgt 1.200.000 €. Der nachrichtliche Teil des Feststellungsbescheids weist die Summe der Wohnflächen der drei vermieteten Wohnungen mit 300 m² aus. Die Nutzfläche der Arztpraxis beträgt 100 m². Aus der Anschaffung des Gebäudes resultieren noch Verbindlichkeiten in Höhe von 100.000 €.

■ **Hausrat:**

Gustav hinterlässt Hausrat mit einem gemeinen Wert von insgesamt 90.000 €.

■ **Sonstiges:**

Die nachgewiesenen angemessenen Bestattungskosten betragen 13.500 €. Über die Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Mietwohngrundstück hinaus betragen die sonstigen Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG 3.480 €.

Gernot nimmt die Erbschaft an, er beantragt keine Stundung nach § 28 ErbStG.

AUFGABE:

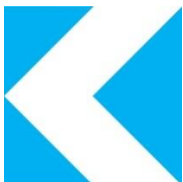
Ermitteln Sie die Erbschaftsteuer für den Erben Gernot Gans und begründen Sie Ihre Ausführungen mit den einschlägigen Vorschriften des BewG und ErbStG.

Gliedern Sie Ihre Lösung bitte wie folgt:

1. Allgemeine Ausführungen zu Steuertatbestand, persönlicher Steuerpflicht, Besteuerungszeitpunkt, Bewertungsstichtag, Steuerklasse, persönliche Freibeträge und Steuerschuldner,
2. Bestimmung der erbschaftsteuerlichen Bereicherung,
3. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden Erbschaftsteuer.

2. Lösungshinweise	Punkte	
	Soll	Ist
Der Erwerb durch den Alleinerben Gernot Gans unterliegt als Erwerb von Todes wegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, und zwar als Erwerb durch Erbanfall gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 ErbStG, § 1922 BGB der Erbschaftsteuer.	1	
Der Erbe ist unbeschränkt steuerpflichtig mit dem gesamten Vermögensanfall gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 u. S. 2 Buchst. a ErbStG, weil an den Erwerbsvorgängen zumindest eine natürliche Person beteiligt ist, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer im Bundesgebiet ihren Wohnsitz (§ 8 AO) hat (im zu beurteilenden Fall der Erblasser) und damit Inländer ist. Der Wohnsitz des Erben in den USA ist unbeachtlich.	1	
Die Steuer entsteht gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tod des Erblassers; dieser Zeitpunkt ist zugleich maßgebend für die Ermittlung des Werts des Nachlasses und der Nachlassverbindlichkeiten (§ 11 ErbStG, Bewertungsstichtag).	1	
Als Bruder des Erblassers ist für Gernot Stkl. II (§ 15 Abs. 1 Stkl. II Nr. 2 ErbStG) anzuwenden; ihm steht ein persönlicher Freibetrag von 20.000 € zu (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG). Ein Versorgungsfreibetrag gem. § 17 ErbStG kommt nur für Ehegatten und Kinder in Betracht. Als Erwerber ist er Steuerschuldner gem. § 20 Abs. 1 ErbStG .	1	
Gegenstand der Steuer ist der steuerpflichtige Erwerb. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Bereicherung , soweit sie nicht steuerfrei ist. Von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des Vermögensanfalls sind die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten, ebenfalls ermittelt gem. § 12 ErbStG, abzuziehen, § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG.	1	
Nach § 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG ist das Mietwohngrundstück mit dem auf den Besteuerungszeitpunkt (§§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 11 ErbStG) festzustellenden Wert anzusetzen. Der Wert beträgt lt. Sachverhalt	1.200.000 €	1
Gem. § 13d Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 ErbStG sind zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nur mit 90 % ihres Wertes anzusetzen. Auf die vermieteten Wohnungen entfällt ein Anteil von $300 \text{ m}^2 / 400 \text{ m}^2 = 75 \%$ Begünstigter Teil des Grundbesitzwertes: $1.200.000 \text{ €} \times 75 \% = 900.000 \text{ €}$ Der Befreiungsabschlag beträgt gem. § 13d Abs 1 ErbStG: $900.000 \text{ €} \times 10 \%$	<u>./.. 90.000 €</u>	1
Steuerpflichtig somit	1.110.000 €	
Die Verbindlichkeiten i. Z. m. dem Mietwohngrundstück sind nach § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG nur anteilig abzugsfähig.		
Hausrat gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 9 Abs. 1 u. 2 BewG zu bewerten mit dem gemeinen Wert	90.000 €	
Freibetrag gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG/Stkl. II	<u>./.. 12.000 €</u>	1
Steuerpflichtig somit	78.000 €	

Steuerwert des Vermögensanfalls (1.110.000 € + 78.000 €)	1.188.000 €	1	
Erblasserschulden gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG:			
100.000 € × 1.110.000 € / 1.200.000 €	./ 92.500 €	1	
Sonstige Nachlassverbindlichkeiten lt. Sachverhalt	./ 3.480 €	1	
Bestattungskosten = Erbfallkosten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, nachgewiesene Kosten, da höher als Pauschale	./ 13.500 €	1	
Bereicherung	1.078.520 €		
FB, § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG (Stkl. II, § 15 Abs. 1 ErbStG)	./ 20.000 €		
Steuerpflichtiger Erwerb	1.058.520 €	1	
abgerundet gem. § 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG	1.058.500 €		
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. II 30 %	317.550 €	1	
Kein Härteausgleich gem. § 19 Abs. 3 ErbStG (H E 19 ErbStR):		1	
Festzusetzende Steuer	317.550 €		
GESAMTPUNKTZAHL		15	



FRAGEN, ANREGUNGEN, KRITIK?

Wir freuen uns über Ihr Feedback: zentrale@knoll-steuer.com Bitte immer
Lehrbrief- bzw. Klausurnummer und Jahr mit angeben