

Riedel

Steuern beim Erben und Schenken

NOTARPRAXIS

Steuern beim Erben und Schenken

von

Dr. Christopher Riedel, LL.M.
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Steuerberater,
Düsseldorf



Deutscher**Notar**Verlag

Zitiervorschlag:

Riedel, Steuern beim Erben und Schenken, § 1 Rn 1

Hinweis

Die Ausführungen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt und nach bestem Wissen erstellt. Sie stellen jedoch lediglich Arbeitshilfen und Anregungen für die Lösung typischer Fallgestaltungen dar. Die Eigenverantwortung für die Formulierung von Verträgen, Verfügungen und Schriftsätzen trägt der Benutzer. Herausgeber, Autoren und Verlag übernehmen keinerlei Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der in diesem Buch enthaltenen Ausführungen und der per Download bereitgestellten Daten.

Anregungen und Kritik zu diesem Werk senden Sie bitte an
info@notarverlag.de

Autor und Verlag freuen sich auf Ihre Rückmeldung.

Lizenzausgabe des zerb verlags – eine Marke der Juristische Fachmedien Bonn GmbH
ISBN 978-3-95661-157-5

Copyright 2024 by Deutscher Notarverlag, Bonn
Umschlaggestaltung: gentura, Holger Neumann, Bochum
Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn
Druck: Hans Soldan Druck GmbH, Essen
ISBN 978-3-95646-314-3

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme.

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Vorwort

Vererben und Verschenken, ja die gesamte Vermögensnachfolgeplanung, kreisen – wie so viele Gestaltungsüberlegungen der Deutschen – zunehmend um steuerliche Aspekte. Diese bilden oftmals sogar die eigentliche Motivation, sich mit der eigenen Endlichkeit und der Frage, was aus dem selbst aufgebauten oder anderweitig (z.B. durch Erbschaft oder Schenkung) erworbenen Vermögen einmal werden soll. Grund genug, sich auch als Beraterin bzw. Berater nicht nur mit den zivilrechtlichen, sondern eben auch mit den steuerlichen Fragestellungen näher zu beschäftigen, sowohl im individuellen Mandat als auch grundsätzlich. Denn die Materie ist durchaus komplex. Das liegt zum einen daran, dass das ErbStG selbst mittlerweile recht kompliziert geworden ist. Zum anderen spielen aber auch andere Steuergesetze eine erhebliche Rolle für die Nachfolgegestaltung, insbesondere die Einkommensteuer sowie die Grunderwerbsteuer.

Vor diesem Hintergrund unternimmt dieses Buch den kaum zu bewältigenden Versuch, einen Überblick über die steuerlichen Aspekte des Vererbens und Verschenkens zu geben, der zwar die Erbschaft- und Schenkungsteuer in den Mittelpunkt stellt, aber dennoch die systematisch wichtigen Grundzüge weiterer Steuerarten ebenfalls abbilden will. Das Buch kann ob seines Umfangs natürlich keinen Kommentar ersetzen. Es ist auch kein Lehrbuch, sondern soll als Hilfestellung für diejenigen dienen, die einen „ersten Einstieg“ in die spannende aber eben auch komplexe Materie der Vermögensnachfolgeplanung suchen. Die folgenden Seiten basieren auf einem Beitrag des Verfassers im Rahmen des vielseitigen Buches „Bonafeld/Wachter, Der Fachanwalt für Erbrecht“. Ungeachtet dessen richten sie sich aber nicht nur an zivilrechtlich vorgebildete Leserinnen und Leser, sondern an alle, deren Interesse den steuerlichen Aspekten des Erbens und Schenkens gilt.

Mein besonderer Dank gilt den Verantwortlichen des Verlags, Frau Andrea Albers und Frau Marita Blaschko, für die Idee zu diesem (eigenständigen) Buch und für ihre unermüdliche Unterstützung bei der Umsetzung.

Düsseldorf im April 2024

Christopher Riedel

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Literaturverzeichnis	XXIII
§ 1 Einführung	1
§ 2 Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	3
A. Grundsätzliches – Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 und Folgeänderungen	3
B. Persönliche Steuerpflicht	4
I. Allgemeines	4
II. Unbeschränkte Steuerpflicht	5
1. Inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt	5
2. Wegzug vor nicht mehr als fünf Jahren	8
3. Deutsche Auslandsbedienstete	9
4. Unbeschränkte Steuerpflicht von Körper- schaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	10
III. Beschränkte Steuerpflicht	10
IV. Option zur unbeschränkten Steuerpflicht	13
V. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht	14
VI. Zeitpunkt der Feststellung des Umfangs der persönlichen Steuerpflicht	15
C. Sachliche Steuerpflicht/Steuerpflichtige Vorgänge ...	17
I. Grundsätzliches	17
II. Erwerbe von Todes wegen	17
1. Erwerb durch Erbanfall	17
a) Gesetzliche und testamentarische Erbfolge	17
b) Erbvergleich	19
c) Annahme und Ausschlagung der Erbschaft	19

2.	Erwerb durch Vermächtnis	20
	a) Vermächtnis als Besteuerungsgegenstand ..	20
	b) Teilungsanordnung und Vermächtnis	21
3.	Geltendgemachter Pflichtteil	23
4.	Schenkung auf den Todesfall, todesbedingtes Ausscheiden von Gesellschaftern	24
5.	Vermächtnisgleicher Erwerb	25
6.	Vertrag zugunsten Dritter	25
7.	Sonstige Zuwendungen des Erblassers	26
	a) Auflagen und Bedingungen	26
	b) Abfindung für Ausschlagung	26
	c) Übertragung des Nacherben- anwartschaftsrechts	26
	d) Herausgabeanspruch nach §§ 2287, 2288 BGB	27
8.	Zeitpunkt der Steuerentstehung	27
III.	Schenkungen unter Lebenden	28
1.	Freigebigige Zuwendungen	28
	a) Vermögensverschiebung	28
	b) Freigebigkeit	31
2.	Besondere Arten von Schenkungen	32
	a) Mittelbare Schenkung	32
	b) Gemischte Schenkung	34
	c) Schenkung unter Auflage	34
	d) Sonderfall: Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personen- gesellschaft	35
	e) Zuwendungen unter Ehegatten	36
3.	Vollziehung einer Auflage, Erfüllung einer Bedingung	39
4.	Vereinbarung der Gütergemeinschaft	39
5.	Abfindung für einen Erbverzicht	40
6.	Errichtung einer Stiftung	40
7.	Aufhebung einer Stiftung	41
8.	Abfindung für aufschiebend bedingte, betagte oder befristete Erwerbe	42
9.	Zeitpunkt der Steuerentstehung	42
IV.	Schenkungen zwischen Gesellschaftern	42

V. Nicht steuerbare Erwerbe/Dritterwerbe	44
1. Verträge zugunsten Dritter	44
2. Versorgungsansprüche	45
VI. Andere Zuwendungsarten	45
VII. Behandlung von Vor- und Nacherbschaften und gleichgestellten Gestaltungen	46
1. Besteuerung des Vorerben	46
2. Besteuerung des Nacherben	46
a) Anwartschaftsrecht des Nacherben	46
b) Nacherbfall mit dem Tod des Vorerben ...	47
3. Nacherbfolge in anderen Fällen	48
4. Vor- und Nacherbschaften gleichgestellte Gestaltungen	48
D. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs	49
I. Allgemeines	49
II. Schulden im Zusammenhang mit vermögens- verwaltenden Personengesellschaften	50
III. Zu berücksichtigende Verbindlichkeiten	51
IV. Begrenzung des Schuldenabzugs	53
E. Bewertung des Erwerbs	56
I. Bewertungsgrundsätze	56
II. Gegenstand der Bewertung – wirtschaftliche Einheit	57
III. Bedingungen und Befristungen	58
1. Aufschiebende Bedingung	58
2. Auflösende Bedingung	60
3. Berücksichtigung bedingter Lasten	60
4. Befristungen und Betagungen	61
IV. Gemeiner Wert als oberster Wertmaßstab	61
V. Bewertung von Kapitalforderungen bzw. Verbindlichkeiten	62
1. Grundsätzliches: Bewertung mit dem Nennwert	62
2. Abweichungen vom Nennwertansatz	63
3. Einzelfälle	66
a) Zero-Bonds/Null-Koupon-Anleihen	66
b) Disagio-Anleihen	66

c)	Bundesschatzbriefe	67
d)	Optionsrechte und Wandelanleihen	67
e)	Index-Anleihen, Index-Zertifikate und Ähnliches	67
f)	Offene Fonds	68
g)	Geschlossene Fonds	69
h)	REITs	69
i)	Einlage des typisch stillen Gesell- schafers	69
j)	Bausparverträge	70
k)	Steuererstattungsanspruch	70
l)	Kryptowährungen	70
4.	Besondere Wertermittlung bei Abfindungen für Gesellschaftsanteile	71
5.	Bewertung noch nicht fälliger Lebens- versicherungsansprüche	72
6.	Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen	73
VI.	Bewertung von Grundbesitz	73
1.	Grundsätzliches	73
2.	Bewertung unbebauter Grundstücke	74
3.	Bewertung bebauter Grundstücke	76
a)	Bewertung nach dem Vergleichswert- verfahren	78
b)	Bewertung nach dem Ertragswert- verfahren	79
aa)	Berechnungsschema	80
bb)	Ermittlung des Bodenwerts	81
cc)	Ermittlung des Gebäudeertrags- werts	82
(1)	Ermittlung des Rohertrags	82
(2)	Ermittlung der Bewirtschaftungs- kosten	84
(3)	Ermittlung der Verzinsung des Bodenwerts	85
(4)	Kapitalisierung des Gebäudereinertrags	86

c)	Bewertung nach dem Sachwertverfahren ..	90
aa)	Berechnungsschema	90
bb)	Ermittlung des Bodenwerts	91
cc)	Ermittlung des Gebäudesachwerts	92
(1)	Regelherstellungswert des Gebäudes	92
(2)	Regionalfaktor	94
(3)	Alterswertminderung	95
(4)	Ermittlung des endgültigen Grundbesitzwerts	96
d)	Bewertung von Grundstücken in Sonder- fällen	97
aa)	Bewertung von Erbbaurechten nach dem Bewertungsgesetz	97
cc)	Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden nach dem Bewertungsgesetz	98
dd)	Bewertung von Gebäuden im Zustand der Bebauung	99
e)	Nachweis eines geringeren gemeinen Werts	99
VII.	Bewertung von Anteilen an Kapital- gesellschaften und Unternehmensvermögen	100
1.	Bewertungsobjekt	100
2.	Bewertung – gesetzliche Vorgaben	100
3.	Ableitung aus Kursen und Verkaufspreisen ...	101
4.	Schätzung des Verkehrswerts	104
5.	Vereinfachtes Ertragswertverfahren	105
a)	Grundsätzliches	105
b)	Berechnungsformel	106
c)	Ermittlung des Jahresertrages	106
d)	Gesetzlich vorgeschriebene Ergebnis- korrekturen	107
aa)	Hinzurechnungen	107
bb)	Kürzungen	109
e)	Gesellschaftsrechtlich motivierte Gewinn- beeinflussungen	111

f)	Ertragsteueraufwand	111
g)	Kapitalisierungszinssatz/Kapitalisierungsfaktor	112
h)	Hinzurechnung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens	113
i)	Hinzurechnung von (Unter-)Beteiligungen	114
j)	Hinzurechnung „jungen Betriebsvermögens“	115
6.	Mindestbewertung	118
VIII.	Bewertung von Betriebsvermögen	120
IX.	Aufteilung des Werts von Gesellschaften	121
F.	Sachliche Steuerbefreiungen	122
I.	Allgemeines	122
II.	Hausrat, bewegliche körperliche Gegenstände ...	123
III.	Gelegenheitsgeschenke	123
IV.	Pflege, Unterhalt	124
V.	Vermögensrückfall an Eltern und Voreltern	125
VI.	Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften bzw. zu gemeinnützigen Zwecken	126
VII.	Zuwendung eines Familienheims	127
1.	Grundsätzliches	127
2.	Sachliche Abgrenzung des Begünstigungsgegenstandes	128
3.	Begünstigte Übertragungen unter Lebenden, § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG	129
a)	Begriff des Familienheims	129
b)	Begünstigte Zuwendungen	129
c)	Umfang der Steuerbefreiung	130
4.	Zuwendung unter Ehegatten von Todes wegen, § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG	130
a)	Begriff des Familienheims	130
b)	Umfang der Begünstigung	131
c)	Weitergabeverpflichtungen	132
d)	Behaltensfrist	132
5.	Übertragung des Familienheims an Kinder von Todes wegen, § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG	133
a)	Begriff des Familienheims	133

b) Umfang der Steuerbefreiung	134
c) Weitergabeverpflichtung	134
VIII. Steuervergünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke	135
IX. Sonstige Steuerbefreiungen	136
X. Verschonung von Produktivvermögen	137
G. Steuerfreistellung des Zugewinnausgleichs	137
I. Erbrechtliche Lösung	137
II. Güterrechtliche Lösung	139
III. Anrechnung von Zuwendungen	140
IV. Beendigung des Güterstandes	140
H. Persönliche Steuerbefreiungen	140
I. Persönliche Freibeträge und Steuerklassen- einteilung	140
II. Versorgungsfreibeträge	143
I. Berücksichtigung früherer Erwerbe	144
I. Allgemeines	144
II. Anrechnung der Steuer auf die Vorschenkung ...	145
1. Anrechnung einer fiktiven Steuer	145
2. Anrechnung der tatsächlich gezahlten Steuer/ Mindeststeuer	146
3. Zehn-Jahres-Frist	147
4. Bewertung des Vorerwerbs	148
5. Negativer Vorerwerb	149
6. Hemmung des Ablaufs der Festsetzungs- verjährung für die Zusammenrechnung	149
J. Steuertarif	150
I. Grundsätzliches	150
II. Härteausgleich	151
K. Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb von Vermögen	152
L. Stundung	153
I. Allgemeines	153
II. Stundung bei Produktivvermögen	154
III. Stundung bei Immobilienerwerben	154

M. Steuerschuldnerschaft	156
I. Erwerber	156
II. Schenker	156
III. Steuerschuldner bei Zweckzuwendung	156
IV. Steuerschuldner der Ersatzerbschaftsteuer, Erbersatzsteuer	156
N. Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung	157
I. Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG	157
1. Überblick	157
2. Unbeschränkte Steuerpflicht	157
3. Auslandsvermögen	157
4. Ausländische Steuer	158
5. Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuer, Nachweise	159
6. Antrag	159
7. Umfang der Anrechnung	159
II. Vermeidung oder Milderung der Doppel- besteuerung durch ein DBA	160
1. Geltungsbereich des DBA	161
2. Begriffsbestimmungen	162
3. Besteuerungsregeln für die einzelnen Vermögensgegenstände	162
4. Methoden zur Vermeidung der Doppel- besteuerung	163
5. Gleichbehandlungsgebot, Verständigungs- verfahren, Informationsaustausch	164
6. Inkrafttreten, Kündigung des DBA	164
7. Überdachende Besteuerung	164
O. Verfahrensrechtliche Gesichtspunkte	165
I. Anzeigepflicht	165
II. Steuererklärung	167
III. Steuerbescheid	168
1. Inhalt	168
2. Bekanntgabe	169
3. Fälligkeit der Steuer	169

IV. Festsetzungsverjährung	169
1. Erbschaftsteuer	169
2. Schenkungsteuer	170
3. Anforderung einer Steuererklärung	170
V. Steuerhaftung	170
1. Haftung des Nachlasses	170
2. Weitergabe des Erwerbs	171
3. Haftung eines Gewahrsamsinhabers	171
4. Haftung nach der AO	171
§ 3 Begünstigungen für Produktivvermögen	173
A. Allgemeines	173
B. Übersicht über die Begünstigungen für Unternehmensvermögen	175
C. Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 und Abs. 10 ErbStG)	181
D. Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG	183
E. Wertabschlag für Familienunternehmen	187
F. Behandlung von Großerwerben	188
I. Bedeutung der Wertgrenze des § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG	188
II. Prüfung der Wertgrenze	189
III. Verschonungsabschlag bei Großerwerben (§ 13c ErbStG)	190
IV. Alternative: Verschonungsbedarfsprüfung	191
1. Anwendungsbereich	191
2. Verschonungsbedarf	192
3. Art der zu gewährenden Verschonung (Erlass)	193
G. Begünstigungsfähiges Vermögen	194
I. Prüfungsschema für begünstigtes Betriebs- vermögen	194
II. Umfang des begünstigungsfähigen Unternehmensvermögens	196
1. Dem Grunde nach begünstigungsfähiges Vermögen	196

2. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen ...	196
3. Betriebsvermögen und Mitunternehmer- anteile	198
4. Anteile an Kapitalgesellschaften	203
a) Grundsätzliches	203
b) Unmittelbare Mindestbeteiligung des Erblassers/Schenkers	205
c) Zusammenfassung von Beteiligungen	206
aa) Grundsätzliches	206
bb) Verfügungsbeschränkung	207
cc) Stimmrechtsbindung	209
dd) Rechtsfolgen der Poolung	210
H. Begünstigungsausschluss für Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 ErbStG	211
I. Prinzip/Rechenlogik (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG)	211
II. Absoluter Grenzwert für Verwaltungs- vermögen (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG)	212
III. Altersvorsorgevermögen	213
IV. Gegenstände des Verwaltungsvermögens	214
1. An Dritte überlassener Grundbesitz	214
a) Grundsatz	214
b) Nicht als Verwaltungsvermögen geltender, an Dritte überlassener Grundbesitz	215
2. Anteile an Kapitalgesellschaften von nicht mehr als 25 v.H.	218
3. Kunstgegenstände, Sammlungen etc.	219
4. Wertpapiere und vergleichbare Forderungen	220
5. Finanzmittel	221
V. Junges Verwaltungsvermögen und junge Finanz- mittel	225
VI. Rückwirkende Umqualifizierung von Verwaltungsvermögen – Investitionsklausel	226
VII. Unschädliches Verwaltungsvermögen	228
VIII. Berechnung des Werts des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens	229
1. Rechenschema	229

2. Verwaltungsvermögen bei mehrstufigen Beteiligungen – Verbundvermögensaufstellung	232
3. Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften	234
4. Verfahrensrechtliche Gesichtspunkte, § 13 Abs. 10 S. 1 ErbStG	235
I. Nachlaufende Verpflichtungen bei Inanspruchnahme der Verschonungen	236
I. Einhaltung der Mindestlohnsumme	236
1. Mitarbeiterzahl	236
2. Berücksichtigung des Unternehmers und seiner Familie	238
3. Beurteilungszeitpunkt	240
4. Zu beurteilende Unternehmen	240
II. Lohnsumme	242
III. Ausgangslohnsumme	243
IV. Lohnsummenfrist	246
V. Mindestlohnsumme	247
VI. Erreichen/Unterschreiten der Mindestlohnsumme	250
VII. Rechtsfolgen der Unterschreitung der Mindestlohnsumme	251
VIII. Verfahrensrechtliche Gesichtspunkte	253
J. Einhaltung der Behaltensvoraussetzungen nach § 13a Abs. 6 ErbStG	254
I. Grundsätzliches	254
II. Behaltensregelungen für Betriebsvermögen (Personengesellschaften)	255
1. Betriebsveräußerung	255
2. Veräußerung/Aufgabe von Mitunternehmeranteilen	257
3. Veräußerung/Entnahme von Teilbetrieben und wesentlichen Betriebsgrundlagen	258
4. Umwandlungen und vergleichbare Vorgänge	260

III. Behaltensregelungen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe	263
IV. Behaltensregelungen für Kapitalgesellschaftsanteile	263
V. Überentnahmen	268
1. Allgemeines/Personenunternehmen	268
2. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	272
VI. Reinvestitionsklausel, § 13a Abs. 6 S. 3 und 4 ErbStG	272
VII. Nachsteuer bei (ausschließlichen) Verstoß gegen die Behaltensfrist	274
1. Neuberechnung der Steuer	274
2. Bestimmung der Bemessungsgrundlage	275
3. Abschmelzung der Kürzung des Verschonungsabschlags	276
4. Auswirkungen eines Verstoßes gegen die Behaltensvorschriften auf den Lohnsummentest (Doppelverstoß)	277
VIII. Mitteilungs- und sonstige Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, § 13a Abs. 7 ErbStG	278
§ 4 Steuerorientierte Gestaltungen	281
A. Wiederholte Nutzung der Freibeträge	281
B. Schenkungen über den Freibetrag hinaus	281
C. Kettenschenkung	281
D. Übernahme der Schenkungsteuer oder der Erbschaftsteuer	283
E. Modifizierte Zugewinnngemeinschaft statt Gütertrennung	285
F. Ausschlagung	285
§ 5 Grundzüge des Ertragsteuerrechts	287
A. Einkommensteuer	287
B. Körperschaftsteuer	289

C. Besteuerung der Gesellschaften und ihrer	
Gesellschafter	290
I. Personengesellschaften	290
II. Kapitalgesellschaften	292
III. Option zur Körperschaftsteuer	292
D. Gewerbesteuer	293
§ 6 Ertragsteuerliche Folgen der Erbaueinandersetzung ...	295
A. Umfang des Nachlasses	295
B. Unterscheidung von Erbfall und	
Erbaueinandersetzung	296
C. Einkünfteerzielung durch Nutzung des	
Nachlassvermögens	297
I. Einkünfte aus Gegenständen des (steuerlichen)	
Privatvermögens	297
II. Einkünfte aus einer im Nachlass befindlichen	
Freiberuflerpraxis	297
III. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen	298
D. Ertragsteuerliche Behandlung der	
Erbaueinandersetzung	299
I. Allgemeines	299
II. (Reine) Realteilung	300
1. Grundsätzliches	300
2. Privatvermögen	300
3. Betriebsvermögen	300
4. Mischnachlass	302
III. Realteilung mit Spitzenausgleich	303
1. Grundsätzliches	303
2. Privatvermögen	304
3. Betriebsvermögen	304
4. Mischnachlass	305
IV. Veräußerung des Nachlasses zum Zweck der	
Erbaueinandersetzung	305
V. Besondere Konstellation	306
1. Nachfolge in Personengesellschaftsanteile	306
a) Umfang des Mitunternehmeranteils	306

b) Schicksal der Beteiligung an einer Personengesellschaft im Erbfall	307
2. Betriebsaufspaltung	309
a) Definition	309
b) Rechtsfolgen	310
c) Wiesbadener Modell	310
d) Schicksal der Betriebsaufspaltung im Erbfall	311
VI. Spekulationsfrist bei Erbschafts Kauf	312
E. Gestaltungsmöglichkeiten der Nachfolge von Todes wegen unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten – Beispiele	313
I. Alleinerben-Vermächtnis-Modell	313
II. Frankfurter Testament	314
III. Gefahren des Berliner Testaments	316
IV. Vermeidung der Beendigung einer Betriebs- aufspaltung und der Entnahme von Sonder- betriebsvermögen	316
V. Nießbrauch	317
§ 7 Grunderwerbsteuer	319
A. Allgemeines	319
I. Grunderwerbsteuer als Aspekt der Vermögen- nachfolge	319
II. Grundlegende Systematik des Grunderwerb- steuergesetzes	319
B. Grunderwerbsteuerliche Erwerbstatbestände	321
I. Grundstücke i.S.v. § 2 GrEStG	321
1. Grundstücke	321
2. Erbbaurechte	323
3. Grundstücksgleiche Rechte	324
II. Erwerbstatbestände im engeren Sinne	324
1. Grundsätzliches – Veräußerer und Erwerber	324
2. Abschluss eines grundstücksbezogenen Verpflichtungsgeschäfts	325

3. Auflassung	327
4. Sonstige Fälle des Eigentumsübergangs	327
5. Eigentumsübergang in der Zwangs- versteigerung	329
III. Ersatztatbestände, insbesondere gesellschafts- rechtliche Vorgänge	329
1. Ersatztatbestand (nur) für Personengesell- schaften, § 1 Abs. 2a GrEStG	329
2. Ersatztatbestand für Kapitalgesellschaften, § 1 Abs. 2b GrEStG	331
3. Ersatztatbestand für Personen- und Kapitalgesellschaften, § 1 Abs. 3 GrEStG	332
4. Erwerbstatbestände nach § 1 Abs. 3 GrEStG	335
5. Missbrauchsprävention, § 1 Abs. 3a GrEStG	335
C. Für die Vermögensnachfolge relevante Ausnahmen von der Besteuerung nach § 3 GrEStG	336
I. Grundsätzliches	336
II. Anwendbarkeit des ErbStG auf den Erwerb	336
1. Relevante Erwerbsvorgänge	336
2. Umfang der Steuerbefreiung	340
III. Übertragungen im Rahmen der Erbauseinander- setzung	341
IV. Grundstückserwerb durch Ehegatten/Lebens- partner	344
V. Erwerbe durch Verwandte in gerader Linie	346
VI. Erwerbe zur Teilung einer fortgesetzten Güter- gemeinschaft	348
VII. Abwicklung von Treuhandverhältnissen	349
D. Besonderheiten bei Beteiligungen von Gesamt- handgemeinschaften	350
I. Grundsätzliches	350
II. Übertragung auf eine Gesamthand	353
1. Steuerfreistellung	353
2. Missbrauchsprävention	354

III. Übergang von einer Gesamthand, § 6 GrEStG ..	355
1. Steuerfreistellung	355
2. Missbrauchsprävention	356
E. Bemessungsgrundlage	358
F. Steuerberechnung und Steuerschuldnerschaft	359
G. Ausgewählte Aspekte: Grunderwerbsteuer und Vermögensnachfolge	362
I. Schenkung unter Auflage	362
II. Vermächtnisse	364
III. Anteilsschenkung/Anteilsübertragung von Todes wegen	364
IV. Anwachsungserwerb	366
V. Einsatz Grundbesitz haltender Personengesell- schaften	367
§ 8 Umsatzsteuer	369
Stichwortverzeichnis	371

Literaturverzeichnis

- Bernhard*, Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des 90 %-Tests gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG, NWB 2019, 3458
- Brabender/Gräfe/Freund*, Die ErbStR 2019 im Spannungsverhältnis zu den ErbStH 2019: Abweichungen, Konkretisierungen und strittige Fragen im Bereich der Unternehmensnachfolge, ZEV 2020, 79
- Christoffel*, Erbschaftsteuergesetz, 1998
- Crezelius*, Unternehmenserbrecht, 2. Aufl. 2009
- Crezelius*, Unverzinsliches Darlehen und Schenkungsteuerrecht, BB 1978, 621–625
- Crezelius*, Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV 2016, 541
- Daragan*, Die Auflage als erbschaftsteuerliches Gestaltungsmittel, DStR 1999, 393–397
- Daragan*, Die Anwartschaftsrechte des Grundstückskäufers im Erbschaftsteuerrecht, DB 2005, 634–639
- Daragan*, Nutzungsrechte und genereller Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts, ZEV 2008, 471–474
- Daragan/Halaczinsky/Riedel* (Hrsg.), Praxiskommentar ErbStG und BewG, 4. Aufl. 2022
- Dutta*, Die Poolung von Kapitalgesellschaftsanteilen im inhabergeführten Unternehmen, ZGR 2016, 581
- Feick/Nordmeier*, Der Abschluss von Poolvereinbarungen nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht – Empfehlungen und erste Erfahrungen aus der Praxis, DStR 2009, 893
- Flick/Wassermeyer/BaumhoffSchönfeld*, Außensteuerrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand Dezember 2023
- Gebel*, Ungenannte Zuwendungen unter Ehegatten – eine überschätzte Rechtsfigur, DStZ 1993, 451
- Geck*, Erbschaft- und schenkungsteuerpflichtige Erwerbe mit Auslandsberührung – der Regelungsbereich des § 2 ErbStG, ZEV 1995, 249–252

- Gluth*, Neue Begünstigungen für Unternehmensvermögen, ErbStB 2009, 89–97
- Griesel/Mertes/Riedel*, Die Besteuerung komplexer Kapitalanlagen in der Vermögensanlage und -nachfolge, 2007
- Grüter/Mitsch*, Keine Steuerneutralität des Formwechsels eines eingetragenen Vereins in eine Kapitalgesellschaft?, DStR 2001, 1827
- Halaczinsky*, Die Neuregelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes 2016 – Ein Überblick, UVR 2016, 364
- Halaczinsky*, Verschonung des Unternehmensvermögens in Erb- und Schenkungsfällen – aktuelle Zweifelsfälle aus der Rechtsprechung, UVR 2020, 276
- Halaczinsky/Riedel*, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009
- Hannes*, Neuregelungen zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, ZEV 2016, 554
- Hannes*, Erweiterung des erbschaftsteuerlichen Verwaltungsvermögens um Geld und Forderungen, DStR 2013, 1417
- Hannes/Lorenz*, Corona-Pandemie: Handlungsmöglichkeiten bei krisengefährdeter Unternehmensnachfolge, ZEV 2020, 385
- Hannes/Onderka*, ZEV-Report Gesellschaftsrecht/Unternehmensnachfolge, Erbschaftsteuerreform: Die Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen – keine Sternstunde der Steuervereinfachung, ZEV 2008, 16
- Herbst*, Das neue Erbschaftsteuerrecht – erste Praxisbeispiele und erste Zweifelsfragen zur Ermittlung des begünstigten Vermögens, ErbStB 2016, 347
- Herbst*, „Never ending story“? Der neue Bundestags-Entwurf zur Erbschaftsteuer und die Kritikpunkte des Bundesrats, ErbStB 2016, 250
- Hörger/Stephan*, Vermögensnachfolge im Erbschaft- und Ertragsteuerrecht, 1998
- Hübner*, Das Erbschaftsteuerreformgesetz – ein erster Überblick, Ubg 2009, 1

- Hübner*, Der erbschaft- und schenkungsteuerliche Freibetrag für die Übertragung von Betriebsvermögen, DStR 1995, 198
- Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009
- Hüttemann*, Zwischenzeitlicher Zugewinnausgleich bei fortgesetzter Zugewinnngemeinschaft und § 5 Abs. 2 ErbStG, DB 1999, 248–253
- Jülicher*, Die anrechenbare Steuer im Sinne des § 21 ErbStG, ZEV 1996, 295
- Jülicher*, Vertragliche Rückforderungsrechte und Weiterleitungsklauseln in Schenkungsverträgen, DStR 1998, 1977
- Kamps*, Vermächtnisse und deren Ausschlagung im Zusammenhang mit begünstigtem Betriebsvermögen, ErbStB 2019, 232
- Kapp/Ebeling*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Loseblatt, Stand Februar 2024
- Korezkij*, Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR 2016, 745
- Korezkij*, Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR 2017, 745
- Korezkij*, Aktuelle Rechtsprechung zur Nachversteuerungsregelung nach § 13a Abs. 6 ErbStG, DStR 2018, 2415
- Korezkij*, Begünstigungen für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer, Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR 2021, 145
- Korezkij*, ErbStR-E 2019: Änderungen bei der Betriebsvermögensnachfolge, DStR 2019, 137
- Korezkij*, Neue Erkenntnisse zur Betriebsvermögensnachfolge aus den ErbSt-Hinweisen 2019, DB 2020, 305
- Korezkij*, Die Lohnsummenregelung in einem international agierenden Konzern: ausgewählte Praxisprobleme, DB 2019, 2482
- Korezkij*, Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG: 26 Mio. EUR-Grenze, verfügbares Vermögen und die Steuerübernahme, DB 2021, 1427
- Korezkij/Stalleiken*, Neues zur Betriebsvermögensnachfolge durch die ErbStR und ErbStH 2019, Wpg 2020, 405

- Lahme/Zikesch*, Erbschaftsteuerliche Begünstigung von Kapitalgesellschaftsanteilen mittels Poolvereinbarungen, DB 2009, 527
- Landsittel*, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, 2., überarbeitete und ergänzte Aufl. 2001
- Landsittel*, Die Erbschaftsteuerreform 2016 im praxisorientierten Überblick, ZErB 2016, 383
- Landsittel*, Corona-Krise und Nachversteuerung nach § 13a Abs. 3, § 13a Abs. 6 Nr. 1 und 4 ErbStG, ZErB 2020, 193
- Langenfeld/Fröhler*, Testamentsgestaltung, 5. Aufl. 2015
- Loose*, Lohnsumme und Anzahl der Beschäftigten bei Holdinggesellschaften, ErbR 2019, 475
- Meincke*, Freibeträge und Steuersätze im neuen Erbschaftsteuerrecht, ZEV 1997, 52–60
- Meincke/Hannes/Holtz*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz: ErbStG, 18. Aufl. 2021
- Moench*, Seitensprung aus der Ehe zwischen Erbrecht und Erbschaftsteuer, ZErB 2000, 8
- Moench*, Zehn gutgemeinte Ratschläge zum Umgang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Licht des neuen Rechts, ZEV 1999, 308–310
- Moench/Weinmann*, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, Loseblatt, Stand Februar 2024
- Piltz*, Auch nach der Erbschaftsteuerreform 2016: Die Schuldenfalle bei begünstigtem Vermögen im ErbStG, ZEV 2017, 255
- v. Oertzen/Grosse*, Kryptowährungsguthaben im Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht, DStR 2020, 1651
- Oppel*, Ende gut, alles gut? – Überblick über die Neuregelung der sachlichen Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen im ErbStG, SteuK 2016, 469
- Petersen*, Schenkungsteuer bei der identitätswahrenden Umwandlung eines Vereins in eine AG?, BB 1997, 1981
- Riedel*, Gesellschaftsvertragliche Nachfolgeregelungen im Lichte der neuen Erbschaftsteuer, ZErB 2009, 2

- Riedel*, Zur erbschaftsteuerrechtlichen Behandlung von Einziehungs- und Zwangsabtretungsklauseln bei Kapitalgesellschaften, ZErB 2009, 113
- Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz: BewG, Loseblatt-Kommentar, 37. Aufl. 2023, Stand November 2023
- Schmidt*, Einkommensteuergesetz: EStG, Kommentar, 42. Aufl. 2023
- Schneiderei/Gries/Stößel/Vetter*, Auswirkungen der ErbStR 2019 auf die Übertragung von Unternehmensverbänden/Holderstrukturen, DStR 2020, 617, 687
- Scholten/Korezkij*, Begünstigungen für Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform – Verwaltungsvermögen, DStR 2009, 147
- Scholten/Korezkij*, Begünstigungen für Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform – Begünstigte Erwerbe und begünstigtes Vermögen DStR 2009, 73
- Schulze zur Wiesche*, Erbschaftsteuerliche Folgen bei Vererbung und Schenkung von GmbH-Anteilen, GmbHHR 2009, 854
- Schumann*, Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheime nach der Erbschaftsteuerreform, DStR 2009, 197–200
- Seer*, Ungereimtheiten bei der Behandlung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht, GmbHHR 1999, 64–72
- Siegmund/Zipfel*, Änderungen beim Umfang des Verwaltungsvermögens durch das AmtshilfeRLUmsGm NWB 29/2013, S. 2302
- Söffing*, Erbaueinandersetzung in einkommensteuerrechtlicher Sicht, DB 1991, 773
- Söffing*, Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2016 – Anmerkungen zum ErbStG, ErbStB 2016, 235
- Söffing/Thonemann*, Begünstigung unternehmerischen Vermögens nach dem ErbStG, BB 2009, 1836
- Spiegelberger*, Nachfolge von Todes wegen bei Einzelunternehmen und Gesellschaftsanteilen (Teil II), DStR 1992, 618–621
- Stalleiken*, Erbschaftsteuerreform 2016, Ubg 2016, 569
- Stalleiken*, Update Verwaltungsauffassung zum Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, DB 2019, 87

- Stalleiken/Holtz*, Steuerrecht spezial: Verabschiedung der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 und geplante Änderungen des ErbStG, ErbR 2019, 680
- Steger*, Grunderwerbsteuer und Vermögensnachfolge, ZEV 2008, 505
- Stein/Lupberger*, Bitcoins in der Erbschaftsteuer – Gibt es am Ende eine Bitcoin-GmbH?, DStR 2019, 311
- Stenger/Loose*, Bewertungsrecht – BewG/ErbStG/GrEStG, Loseblatt, Stand März 2024
- Szczesny*, Der Familienpool nach der geplanten Erbschaftsteuerreform, BBEV 2008, 4
- Thonemann-Micker*, ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses, DB 2016, 2312
- Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 67. Aufl. 2024, Loseblatt, Stand November 2023
- Viskorf/Löcherbach/Jehle*, Die Erbschaftsteuerreform 2016 – Ein erster Überblick, DStR 2016, 2425
- Viskorf/Schuck/Wälzholz* (Hrsg.), Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 7. Aufl. 2023
- Wachter*, KGaA – Modell zur Optimierung der Erbschaftsteuer?, DB 2019, 1167
- Wachter*, Stiftung im neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, FR 2017, 69
- Wachter*, Erbschaftsteueroptimierung nach Eintritt des Erbfalls, ErbStB 2004, 218–222
- Wachter*, Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erneut auf dem Prüfstand des BVerfG, DStR 2012, 2301
- Wälzholz*, Die Vererbung und Übertragung von Betriebsvermögen nach den gleichlautenden Ländererlassen zum ErbStRG, DStR 2009, 1605
- Weber/Schwind*, Vertragliche Ausgestaltung von Poolvereinbarungen unter Berücksichtigung des neuen Erbschaftsteuerrechts, ZEV 2009, 16

-
- Weber/Schwind*, Ausschluss der Cash-Gesellschaften vom begünstigten Unternehmensvermögen, ZEV 2013, 369
- Wenig*, Verstoß gegen die Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG – Gesellschaftsvertraglicher Schutz von Minderheitsgesellschaftern bzw. Gesellschaftern ohne Geschäftsführungsbefugnisse, BB 2009, 1782
- Wiegand*, Grundzüge des neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, DStR Beihefter 2008 zu Nr. 51/52, 94–100
- Ziegler*, Mittelbare Schenkung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, ZEV 2005, 265–266
- Zipfel/Lahme*, Anwendungsregelungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes und Einbeziehung vor dem 1.7.2016 erfolgter Übertragungen in die Großunternehmensregelungen, DStZ 2016, 566.

§ 1 Einführung

Auch wenn die nach dem Tod eines Menschen eintretenden Rechtsfolgen maßgeblich von der zivilrechtlichen Rechtslage bestimmt werden, ergeben sich doch auch maßgebliche, in vielen Fällen sogar ebenso bedeutsame steuerrechtliche Konsequenzen. 1

Denn neben den Steuern von Einkommen und Ertrag (insbesondere Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) ist im deutschen Steuerrecht auch eine Besteuerung von unentgeltlichen Vermögensübergängen – sowohl im Erbfall als auch bei Schenkungen – vorgesehen. Obwohl der Gesetzgeber grundsätzlich bemüht ist, die einzelnen steuerlichen Tatbestände so aufeinander abzustimmen, dass Doppelbelastungen möglichst vermieden werden, wird diese Zielsetzung in der Praxis nicht selten verfehlt. Dies gilt auch für das Zusammenspiel von Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und Einkommensteuer. Denn beide sind grundsätzlich als Steuern auf den Vermögenserwerb anzusehen, wobei die Erbschaft- und Schenkungsteuer ausdrücklich auf unentgeltliche Vermögensmehrungen abzielt. Vor diesem Hintergrund kann es zu Überschneidungen zwischen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und Einkommensteuer bereits begrifflich in der Regel nicht kommen, da der Einkommensteuer nur solche Vorgänge unterliegen, die einer der sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–7 EStG) unterfallen. Unentgeltliche Vorgänge liegen aber grundsätzlich gerade nicht im Rahmen einer der Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts. 2

Nichtsdestotrotz ergeben sich gerade im Bereich der Erbauseinandersetzung immer wieder Konstellationen, in denen sowohl Erbschaftsteuer als auch Einkommensteuer anfallen. Zwar knüpfen beide Steuern an die Verwirklichung unterschiedlicher Tatbestände an, im Ergebnis wird der Steuerpflichtige aber dennoch – mehr oder weniger – im Rahmen ein und desselben Lebenssachverhalts zweimal mit Steuern belastet, weil es auch bei der Auseinandersetzung zu so genannten Gewinnrealisierungen kommen kann. Nicht zuletzt im Hinblick auf diese möglichen Doppelbelastungen sind nachfolgend die wesentlichen Funktionsprinzipien sowie einige für die Praxis wesentliche Details sowohl des Ertragsteuerrechts als auch des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts darzustellen. 3

- 4 Selbstverständlich ist die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer (vgl. § 2 Rdn 1 ff.) in allen Sachverhalten rund um die Vermögensnachfolge stets berührt. Nichtsdestotrotz sollen in diesem Beitrag auch die Grundzüge einiger (anderer) Steuerarten (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, vgl. § 3 Rdn 1 ff.) kurz erläutert werden. Diese sind nicht alle unmittelbar für die Vermögensnachfolge relevant. Ein grundsätzliches Verständnis der Funktionsprinzipien ist aber in jedem Falle hilfreich; dies gilt auch für einige Aspekte der Umsatzsteuer (§ 8 Rdn 1 ff.). Für den Berater unabdingbar ist die Kenntnis der ertragsteuerlichen Folgen des Erbfalls bzw. der Erbauseinandersetzung (§ 6 Rdn 1 ff.).

Auch die Grunderwerbsteuer spielt sowohl bei Erbschaften und ihren Auseinandersetzungen als auch bei vorweggenommenen Erbfolgen und (gewöhnlichen) Schenkungen eine – mitunter vernachlässigte – Rolle. Einige wesentliche Gesichtspunkte werden in § 7 (siehe § 7 Rdn 1 ff.) erläutert.

§ 2 Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

A. Grundsätzliches – Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 und Folgeänderungen

Mit Beschl. v. 7.11.2006 hatte das BVerfG das bis zum 31.12.2008 geltende Erbschaftsteuerrecht, vornehmlich aufgrund der unterschiedlichen Bewertungsansätze von Betriebs-, Grund- und Kapitalvermögen, für verfassungswidrig erklärt, da es nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbaren sei. Daraufhin trat am 1.1.2009 das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts in Kraft, das allerdings schon bald erneut auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand genommen wurde. Das daraufhin ergangene Urteil des BVerfG vom 27.11.2014¹ stellte zwar klar, dass das grundsätzliche Verschonungskonzept für Produktivvermögen mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Nichtsdestotrotz war der Gesetzgeber erneut aufgerufen, im Detail nachzuarbeiten. Auch die jüngsten Änderungen des ErbStG durch das erst im November 2016 verabschiedete, aber mit Rückwirkung auf den 1.7.2016² in Kraft getretene „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“³ (nachfolgend: ErbStG 2016) werfen eine Vielzahl neuer Fragen auf. Dies gilt insbesondere für die Detailregelungen in den neu gefassten §§ 13a ff. ErbStG.

Zuletzt wurde das ErbStG mit Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen und Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 geändert.

Am 11.10.2019 wurden schließlich die nun geltenden ErbStR 2019 verabschiedet.

1 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31.

2 Hinsichtlich der Anpassung des BewG sogar zum 1.1.2016, vgl. § 205 Abs. 11 BewG.

3 BGBl I 2016, 1464.

Mit dem JStG 2020⁴ wurden weitere einschneidende Änderungen im Bereich des Schuldenabzugs (§ 10 ErbSt) vorgenommen.

Aktuell haben sich im Rahmen des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes⁵ sowie des Wachstumschancengesetzes⁶ einige kleinere Änderungen und Ergänzungen ergeben.

- 2 Die Erbschaftsteuer knüpft an die Übertragung von Vermögen (Erwerb von Todes wegen; Schenkung unter Lebenden) an, deswegen ist sie eine **Verkehrsteuer**. Sie ist jedoch nicht als Nachlasssteuer ausgestaltet, sondern als Erbanfallsteuer (die Bereicherung des Erwerbers wird besteuert). Da die Bereicherung des Erwerbers die Bemessungsgrundlage darstellt (unabhängig vom Ertrag dieses Vermögens), ist die Erbschaftsteuer eine Substanzsteuer. Die durch den unentgeltlichen Erwerb vermittelte Leistungsfähigkeit einer Person wird durch sie erfasst, und somit ist sie auch eine Personensteuer. Folglich unterliegt mehrfach vererbtes Vermögen auch mehrfach der Besteuerung.
- 3 Das Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zum Erblasser bzw. Schenker hat Einfluss auf die Steuerklasse, welche wiederum zum einen Bedeutung für den persönlichen Freibetrag und somit die Bemessungsgrundlage hat. Zum anderen bestimmt sich auch der Steuertarif nach der Steuerklasse und diese ist somit letztendlich für die Höhe der Steuerschuld von entscheidender Bedeutung.

B. Persönliche Steuerpflicht

I. Allgemeines

- 4 Die persönliche Steuerpflicht ist in § 2 ErbStG geregelt. Hier wird die Frage beantwortet, welche der in § 1 ErbStG bezeichneten Vorgänge der deutschen Erbschaftsteuer unterliegen. Ähnlich wie bei anderen Steuerarten wird auch bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden.

4 Art. 34 JStG 2020, gültig ab dem 29.12.2020.

5 Gesetz v. 22.12.2023, BGBl I 2023 Nr. 411.

6 Gesetz v. 27.3.2024, BGBl I 2024 Nr. 108.

Die Beschränktheit der Steuerpflicht bezieht sich dabei auf den Umfang des Vermögensanfalls. Während die unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich den gesamten Vermögensanfall umfasst, also unabhängig vom Lageort der einzelnen übergebenen Vermögensgegenstände ist, erstreckt sich der Umfang der Besteuerung bei der beschränkten Steuerpflicht nur auf das so genannte Inlandsvermögen (§ 121 BewG).

Zur Anpassung des ErbStG an das zum 1.1.2024 in Kraft getretene MoPeG⁷ wurde ein neuer § 2a ErbStG in das Gesetz eingefügt, der die rechtsfähige GbR (§§ 706 ff. BGB n.F.) sowie auch alle weiteren rechtsfähigen Personengesellschaften (i.S.v. § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO) für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke als Gesamthand definiert bzw. fingiert. So wird die künftige Anwendung der BFH-Rechtsprechung zur transparenten Behandlung der (aller) Personengesellschaften im Bereich des ErbStG⁸ ermöglicht bzw. gesetzlich abgesichert. Steuerpflichtige sind die Gesellschafter, nicht etwa die Personengesellschaft (selbst).

II. Unbeschränkte Steuerpflicht

1. Inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt

§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht an die Inländereigenschaft des Erblassers, des Schenkers oder des Erwerbers. Maßgeblich ist insoweit der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, der sich nach § 9 ErbStG richtet. Inländer ist gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG jede natürliche Person, die im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat. Die Staatsangehörigkeit ist insoweit zunächst unbeachtlich. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung wird ein Wohnsitz im Sinne von § 8 AO nicht erst dadurch begründet, dass eine Wohnung ständig genutzt wird und gleichzeitig die Absicht besteht, in ihr einen Wohnsitz zu haben.⁹ Vielmehr ist der steuerrechtliche Wohnsitzbegriff weitgehend objektiviert und stellt daher auf äußerliche Merkmale ab, deren

7 Gesetz vom 10.8.2021, BGBl I 2021, 3436.

8 Vgl. BFH v. 5.2.2020 – II R 9/17, ZEV 2020, 570.

9 BFH v. 23.11.1988 – II R 139/8,7, BStBl II 1989, 182.

Vorliegen als Indiz für die subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen anzusehen sind.¹⁰

- 6 Gerade vor dem Hintergrund, dass eine Person ohne Weiteres gleichzeitig mehrere Wohnsitze sowohl im In- als auch im Ausland besitzen kann,¹¹ sind die Anforderungen an die Begründung bzw. das Beibehalten eines inländischen Wohnsitzes sowohl nach Verwaltungsauffassung als auch aus der Sicht der Rechtsprechung eher gering.¹² So hat der BFH in einer viel zitierten Entscheidung eine im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende Doppelhaushälfte, die nur wenige Wochen im Jahr (dies aber regelmäßig) zu Jagdaufenthalten genutzt wurde, als inländischen Wohnsitz angesehen.¹³ Hat einer von zwei Ehegatten eine inländische Wohnung, gilt diese – jedenfalls bei intakter Ehe – auch als inländischer Wohnsitz des anderen Ehegatten.¹⁴
- 7 Soweit ein Wohnsitz im Inland nicht besteht, kann die unbeschränkte Steuerpflicht durch das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthalts im Sinne von § 9 AO eintreten. Insoweit setzt das Gesetz voraus, dass sich jemand an einem Ort unter solchen Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Ein zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten ist grundsätzlich ausreichend. Regelmäßig wiederkehrende Kur- oder Erholungsaufenthalte sind grundsätzlich nicht geeignet, einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland zu begründen.¹⁵ Dies gilt selbst bei Aufenthalten von mehr als sechs Monaten, wenn diese ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken unternommen werden und nicht länger als ein Jahr dauern (§ 9 S. 3 AO).
- 8 Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 1 S. 1 ErbStG könnte man den Eindruck gewinnen, die Inländereigenschaft des Erblassers/Schenkers sowie des Erwerbers führten im selben Umfang zur unbeschränkten Steuerpflicht. Insoweit ist der Wortlaut des Gesetzes jedoch irrefüh-

10 Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG und BewG, § 2 ErbStG Rn 7.

11 BFH v. 19.3.1997 – I R 69/96, BStBl II 1997, 447.

12 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 17; Strunck/Kaminski, Stbg 2009, 158; Geck, ZEV 1995, 249, 250.

13 BFH v. 23.11.1988 – II R 139/8,7 BStBl II 1989, 182.

14 Vgl. FG Hamburg v. 15.4.1994 – V 61/92, EFG 1994, 730, rkr.

15 BFH v. 23.4.1969 – I R 159/66, BStBl II 1969, 439.

rend. Tatsächlich führen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Erblassers/Schenkers grundsätzlich zur unbeschränkten Steuerpflicht hinsichtlich des gesamten Vermögensübergangs, und zwar unabhängig davon, wer Erwerber ist und ob dieser oder einer von ihnen ebenfalls Inländer ist. Soweit der Erblasser/Schenker nicht Inländer im oben beschriebenen Sinne ist, wird aber nur derjenige Erwerber als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, in dessen Person die Inländereigenschaft vorliegt. Mithin wird, wenn nur einer von mehreren Erwerbern, nicht aber der Erblasser Inländer ist, lediglich der auf den inländischen Erwerber entfallene Teil von der unbeschränkten Steuerpflicht erfasst. Der Begriff „gesamter Vermögensanfall“ in § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 ErbStG greift also bei einem inländischen Erblasser oder Schenker weiter als in dem Fall, in dem nur ein Erwerber Inländer ist.¹⁶

Beispiel

9

Der zuletzt in Deutschland ansässige verwitwete Erblasser E wird von seiner ebenfalls in Deutschland lebenden Tochter T und seinem seit sechs Jahren im Ausland lebenden Sohn S zu jeweils $\frac{1}{2}$ beerbt. Der Nachlass besteht im Wesentlichen aus im Ausland belegenen Vermögenswerten.

Lösung

T und S unterliegen gleichermaßen der unbeschränkten Steuerpflicht für den gesamten Vermögensanfall. Die Belegenheit des Vermögens im Ausland ist ohne Belang. Darauf, dass sich S seit sechs Jahren im Ausland aufhält, kommt es hier nicht an, weil der Erblasser Inländer im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 1a) ErbStG war.

Wäre E dagegen bei sonst identischem Sachverhalt zusammen mit seinem Sohn in das Ausland gezogen und hätte er seinen inländischen Wohnsitz aufgegeben, wäre nur der auf T entfallende hälftige Vermögensanteil in Deutschland steuerpflichtig.¹⁷

16 Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG und BewG, § 2 ErbStG Rn 31.

17 Nach Landsittel, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, Rn 380.

2. Wegzug vor nicht mehr als fünf Jahren

- 10 Für die unbeschränkte Steuerpflicht i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG ist – wie gesehen – die Staatsangehörigkeit des Erblassers oder des Erwerbers ohne Belang. Demgegenüber knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1b und c ErbStG an die Staatsangehörigkeit der Beteiligten an.
- 11 Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG gelten solche deutsche Staatsangehörige, die im Inland keinen Wohnsitz mehr haben, sich aber noch nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufhalten, für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer weiterhin als Inländer. Eine Beendigung der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht kann demzufolge nicht bereits durch den bloßen Wegzug in das Ausland erreicht werden. Vielmehr ist es erforderlich, für einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren (gar) keinen Wohnsitz in Deutschland zu haben und auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland zu unterhalten. Denn nach dem Wortlaut der Vorschrift („..., ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben“) führt die – auch nur kurzfristige – Wohnsitznahme in Deutschland zu einer Unterbrechung des in § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2b ErbStG normierten Fünf-Jahres-Zeitraums; die entsprechende Frist beginnt nach der (letzten) Aufgabe eines letzten inländischen Wohnsitzes jeweils neu zu laufen. Ein zwischenzeitlicher gewöhnlicher Aufenthalt im Inland ist hinsichtlich des Fristlaufs jedoch unschädlich.¹⁸ Schließlich ist hinsichtlich der Fünf-Jahres-Frist darauf hinzuweisen, dass sich diese für deutsche Staatsangehörige, die in die USA wegziehen, auf zehn Jahre verlängert.¹⁹
- 12 Ergänzend ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass auch beim Tod von so genannten Wegzählern, die deutschen Finanzbehörden regelmäßig von deren Tod in Kenntnis gesetzt werden. Denn nach § 9 ErbStDV müssen die diplomatischen Vertreter und die Konsuln des Bundes dem Bundesminister der Finanzen die Sterbefälle von Deutschen im Ausland melden. Gleiches gilt für Zuwendungen ausländi-

18 Auch wenn während der Dauer dieses gewöhnlichen Aufenthalts natürlich unbeschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 a) ErbStG besteht.

19 Zustimmungsgesetz vom 15.9.2000 (BGBl II 2000, 1170; BStBl I 2001, 110) zum Ergänzungsprotokoll vom 14.12.1998 zum DBA USA (BGBl II 2001, 62, 65; BStBl I 2001, 114).

scher Erblasser oder Schenker an Inländer, soweit diese den diplomatischen Vertretern oder Konsuln bekannt werden.

3. Deutsche Auslandsbedienstete

Als Inländer gelten schließlich gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2c ErbStG 13
– unabhängig von der Fünf-Jahres-Frist nach Buchstabe b) – deutsche Staatsangehörige, die zwar im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen, für das sie aus einer inländischen öffentlichen Kasse Arbeitslohn beziehen. Weitere Voraussetzung ist, dass sie in ihrem Wohnsitzstaat bzw. in dem Staat, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Steuerpflicht (i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) ähnlichen Umfang zu einer Nachlass- oder Erbanfallsteuer herangezogen werden (§ 2 Abs. 1 Nr. 1c S. 2 ErbStG). Im Wesentlichen geht es hier um Angehörige diplomatischer Vertretungen, die auf längere Dauer ins Ausland entsandt sind und in Deutschland daher keinen Wohnsitz mehr unterhalten.

§ 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2c ErbStG erstreckt sich neben den Auslandsbediensteten selbst auch auf ihre Angehörigen, soweit diese deutsche 14
Staatsangehörige sind und zum Haushalt des Auslandsbediensteten gehören. Für sie ist die Inländereigenschaft nach denselben Kriterien zu beurteilen wie für den Auslandsbediensteten selbst (vgl. oben), dies gilt auch für die Heranziehung zu einer ausländischen Erbschaftsteuer, die ihrem Umfang nach der Besteuerung der deutschen beschränkten Erbschaftsteuerpflicht ähnlich sein muss. Bei der Abgrenzung der Haushaltsangehörigen von anderen Personen ist weniger auf § 15 AO abzustellen, sondern vielmehr auf Art. 37 Abs. 1 WÜD.²⁰ Dieser spricht ausdrücklich von Familienmitgliedern, meint also insbesondere den Ehegatten und die Kinder, die zum Haushalt gehören.²¹

20 Vgl. Anhang zu § 2 ErbStG Wiener Übereinkommen vom 18.4.1961 über diplomatische Beziehungen, BGBl II 1964, S. 959 ff.

21 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 32.

4. Unbeschränkte Steuerpflicht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

- 15 Gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2d ErbStG gelten auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, als erbschaftsteuerrechtliche Inländer. Körperschaften in diesem Sinne sind neben den privatrechtlichen (insbesondere Stiftungen und Kapitalgesellschaften) auch juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Die Begriffe Personenvereinigungen und Vermögensmassen umfassen alle rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Vereine, Anstalten, Stiftungen, Zweckvermögen, etc., die unter § 1 Abs. 1 KStG fallen.²² Die Definition der Begriffe „Sitz“ und „Geschäftsleitung“ ergibt sich aus § 11 bzw. § 10 AO. Demnach wird der Sitz nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag, Satzung oder vergleichbarem Organisationsstatut festgelegt. Die Geschäftsleitung ist demgegenüber als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung definiert, wobei die tatsächlichen Verhältnisse des einzelnen Falles maßgeblich sind. Soweit Sitz und Geschäftsleitung sich an unterschiedlichen Orten befinden, genügt für die Inländereigenschaft die Belegenheit eines von beiden im Inland. Der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt der Gesellschafter oder des Stifters spielt hingegen keine Rolle.

III. Beschränkte Steuerpflicht

- 16 Soweit keine unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt, greift gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die beschränkte Steuerpflicht ein. Diese ist auf den Erwerb von Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG beschränkt. Es handelt sich insoweit also nicht um sämtliches (mehr oder weniger zufällig) im Inland befindliches Vermögen,²³ vielmehr ist stets der im Gesetz genannte Katalog zur Prüfung heranzuziehen.
- 17 Zum Inlandsvermögen gehören insbesondere:
- inländischer Grundbesitz;

²² Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 2 Rn 37.

²³ Vgl. Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG und BewG, § 121 BewG Rn 28.

- inländisches Land- bzw. forstwirtschaftliches Vermögen;
- inländisches Betriebsvermögen;
- Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, soweit der Erblasser/Schenker an der Gesellschaft entweder allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen zu wenigstens 10 % beteiligt ist;
- durch inländischen Grundbesitz gesicherte Forderungen.

Ebenso wie der Erwerb von Inlandsvermögen unterliegt auch der Erwerb von Ansprüchen auf die Übertragung von Inlandsvermögen (also insbesondere auf Inlandsvermögen gerichtete Vermächtnisse) der beschränkten Steuerpflicht.²⁴

Die Aufzählung des § 121 BewG ist abschließend; alle dort nicht genannten Vermögensgegenstände zählen nicht zum Inlandsvermögen.²⁵

18

Besonders zu erwähnen sind:

- in einem ausländischen Staat belegenes Betriebsvermögen;
- in einem ausländischen Staat belegenes land- und forstwirtschaftliches Vermögen;
- im Ausland belegener Grundbesitz;
- Kapitalvermögen im Ausland, insbesondere Guthaben bei ausländischen Kreditinstituten;²⁶
- wiederkehrende Bezüge, wenn der zur Leistung Verpflichtete seinen Wohnsitz oder Sitz in einem ausländischen Staat hat;²⁷
- Pflichtteilsansprüche, und zwar auch dann, wenn sie sich gegen einen inländischen Erben richten und mit Hilfe von Inlandsvermögen befriedigt werden.²⁸

Nicht zum Inlandsvermögen gehören auch Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften von weniger als 10 % des Grund- oder Stamm-

19

24 Ergänzung von § 2 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG durch das Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024, BGBl I 2024 Nr. 108.

25 Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG und BewG, § 121 BewG Rn 1.

26 Zur Vereinbarkeit mit EU-Recht vgl. EuGH v. 12.2.2009 – C-67/08, ZErB 2009, 101 mit Anm. Riedel.

27 Kapp/Ebeling, ErbStG, § 2 Rn 64.

28 Der Pflichtteilsanspruch i.S.v. § 2303 BGB ist ein reiner Geldanspruch, der mangels Sicherung an inländischem Grundbesitz nicht zum Inlandsvermögen zählen kann. Ebenso Kapp/Ebeling, ErbStG, § 2 Rn 52.

kapitals, Hausrat, Schmuck usw., und zwar unabhängig davon, ob sie sich im Inland befinden oder nicht.²⁹

- 20 Besteht nur beschränkte Steuerpflicht, wird nur das übergehende Inlandsvermögen (§ 121 BewG) nach dem ErbStG besteuert (R E 2.1 Abs. 2 ErbStR 2019). Die Beschränkung des persönlichen Freibetrags auf nur 2.000 EUR nach § 16 Abs. 2 ErbStG (a.F.) ist zwischenzeitlich wegen ihrer EU-Rechtswidrigkeit entfallen, es gelten daher auch bei beschränkter Steuerpflicht prinzipiell die persönlichen Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG.
- 21 Der dem Verwandtschaftsverhältnis entsprechende Freibetrag wird allerdings nicht (immer) in voller Höhe gewährt, sondern um den Teilbetrag gemindert, der dem Verhältnis der nicht beschränkt steuerpflichtigen Erwerbe zwischen den gleichen Personen aus dem gleichen Erwerb und innerhalb der vergangenen zehn Jahre zum Wert des gesamten Vermögensanfalls entspricht.³⁰ Im Ergebnis wird also nur der Freibetrag gewährt, der nach einer entsprechenden Verhältnisrechnung auf das tatsächlich der deutschen Besteuerung unterliegende Vermögen entfällt. Die Betrachtung eines Zeitraums von zehn Jahren soll dabei die Gleichstellung mit der unbeschränkten Steuerpflicht (Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG) gewährleisten.
- 22 Ungeachtet der Neuregelung des Freibetrags wird bei beschränkter Steuerpflicht die Abzugsfähigkeit von ererbten bzw. zu übernehmenden Schulden durch § 10 Abs. 6 S. 2 ErbStG auf diejenigen Schulden und Lasten beschränkt, die mit dem erworbenen Inlandsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und dieses belasten.³¹ Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang besteht dann, wenn die Entstehung der Schuld oder Last ursächlich oder unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das belastete Inlandsvermögen betreffen.³² Er ist insb. dann zu bejahen, wenn eine Verbindlichkeit zum Erwerb, zur Sicherung oder zur Erhaltung eines Wirtschaftsguts eingegangen worden ist.³³

29 Vgl. *Landsittel*, Gestaltung von Erbfällen und Schenkungen, Rn 393.

30 *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 16 Rn 20.

31 BFH v. 25.10.1995 – II R 45/92, BStBl II 1996, 11; sog. kausaler Schuldenabzug, *Eisele*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 2 Rn 45.

32 BFH v. 28.1.1972 – III R 4/71, BStBl II 1972, 416.

33 BFH v. 25.10.1995 – II R 45/92, BStBl II 1996, 11, 15.

Einkommensteuerschulden des Erblassers sind stets insoweit abzugsfähig, wie sie durch das Inlandsvermögen verursacht wurden.³⁴ Nach R E 2.2 Abs. 7 S. 3 ErbStR 2019 sollen sie aber mit etwa vorhandenen (nicht zum Inlandsvermögen gehörenden) Steuerforderungen saldiert werden. Eine Rechtsgrundlage für diese Verwaltungsanweisung ist aber nicht erkennbar,³⁵ sie ist daher abzulehnen.³⁶

IV. Option zur unbeschränkten Steuerpflicht

Vor dem Hintergrund der (früher) europarechtswidrigen Ungleichbehandlung von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht³⁷ hatte der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften³⁸ solchen beschränkt Steuerpflichtigen, bei denen es sich um EU- bzw. EWR-Ausländer handelt,³⁹ eine Optionsmöglichkeit zur Besteuerung nach den im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht anwendbaren Regeln eröffnet (fiktive unbeschränkte Steuerpflicht, § 2 Abs. 3 ErbStG a.F.).⁴⁰

23

§ 2 Abs. 3 ErbStG wurde allerdings durch das StUmgBG⁴¹ wieder abgeschafft. Eine Option ist daher heute nicht mehr möglich.

34 *Eisele*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 2 Rn 46.

35 Vgl. *Meßbacher-Hönsch*, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 2 Rn 152.

36 *Eisele*, in: Kapp/Ebeling, ErbStG, § 2 Rn 46.

37 Vgl. hierzu EuGH v. 17.1.2008 – C-256/06 (Jäger), BFH/NV 2008, 116; Anm. *Gottschalk*, ZEV 2008, 91; Anm. *Riedel*, ZErB 2008, 93; vgl. auch EuGH v. 2.10.2008 – C-260/06; EuGH v. 22.4.2010 – C-510/08, DStR 2010, 861; Anm. *Jochum*, ZEV 2010, 274; vgl. auch *Werkmüller*, IStR 2010, 360; *Thömmes*, IWB 2010, 373; *Bauer*, IStR 2008, 773.

38 Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592 f.

39 Dasselbe gilt auch in den Fällen, in denen der Erblasser bzw. der Schenker EU- bzw. EWR-Ausländer ist.

40 Wegen des Begriffs vgl. *Schulte/Sedemund*, BB 2011, 2080; im Übrigen siehe gleich lautende Ländererlasse v. 15.3.2012, BStBl I 2012, 238.

41 Gesetz v. 23.6.2017, BGBl I 2017, 1682.

V. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

- 24 Die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht knüpft ausschließlich an den Erblasser/Schenker an. Die persönlichen Verhältnisse des Erwerbers spielen keine Rolle. Zunächst müssen in der Person des Erblassers/Schenkers sämtliche Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt sein. Insbesondere muss er in den letzten zehn Jahren vor seinem Wegzug als Deutscher⁴² insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG) gewesen sein und dann seinen Wohnsitz in einem ausländischen Gebiet, genommen haben, in dem er mit seinem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung i.S.v. § 2 Abs. 2 AStG unterliegt. Gleichzeitig müssen unmittelbar oder mittelbar wesentliche wirtschaftliche Interessen in der Bundesrepublik Deutschland i.S.v. § 2 Abs. 3 und 4 AStG bestehen. Schließlich fordert § 4 Abs. 2 S. 1 AStG, dass eine etwaige im Ausland erhobene Erbschaftsteuer (oder eine vergleichbare Steuer) nicht wenigstens 30 v.H. der deutschen Erbschaftsteuer beträgt.
- 25 Soweit § 4 AStG eingreift, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht über das in § 121 BewG genannte Vermögen hinaus sämtliche Gegenstände, deren Erträge bei (unterstellter) unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.v. § 34c Abs. 1 EStG wären. Gem. Tz. 4.1.1 des Anwendungserlasses zum AStG⁴³ umfasst dieses sog. erweiterte Inlandsvermögen:
1. Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland;
 2. Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland;
 3. Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften, Investmentfonds und offene Immobilienfonds sowie Geschäftsguthaben bei Genossenschaften im Inland;
 4. Ansprüche auf Renten und andere wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland sowie Nießbrauchs- und Nutzungsrechte an Vermögensgegenständen im Inland;
 5. Erfindungen und Urheberrechte, die im Inland verwertet werden;
 6. Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland;
 7. bewegliche Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden;

42 Insoweit kommt es allein auf die Staatsangehörigkeit an.

43 Anwendungserlass zum AStG vom 14.5.2004, BStBl I 2004, Sondernr. 1.