Erbschaftsteuer-Richtlinien, Amtliche Hinweise 2003 [Vorspann]

Dieser Erlass gibt Hinweise zur Ergänzung der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 sowie auf den ausgewählten aktuellen Stand der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer und zum Bewertungsrecht. Die Stichworte in den Hinweisen sind alphabetisch geordnet. Die Randnummern beziehen sich auf die jeweiligen Abschnitte und Absätze der Erbschaftsteuer- Richtlinien. Dieser Erlass ist auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist oder entsteht. Er gilt auch für Erwerbsfälle, für die die Steuer vor dem 1. Januar 2003 entstanden ist, soweit er geänderte Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes betrifft, die vor dem 1. Januar 2003 anzuwenden sind. Bisher ergangene Anweisungen, die mit diesem Erlass im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

H 1 [Anwendung der Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen auf Schenkungen]

Berücksichtigung von Verbindlichkeiten bei Schenkungen

→ BFH vom 21.10.1981 (BStBl 1982 II S. 83)

Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens

→ BFH vom 2.9.1987 (BStBl 1987 II S. 785) und vom 16.7.1997 (BStBl II S. 625)

Rückfall von Vermögensgegenständen an die Eltern

→ BFH vom 16.4.1986 (BStBl II S. 622)

H 2 [Familienstiftungen und Familienvereine]

Wesentliches Familieninteresse

→ BFH vom 10.12.1997 (BStBl 1998 II S. 114)

H 3 [Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht]

Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Am 1.1.2003 geltende Abkommen

Abkommen		Fundstelle				Inkrafttreten				Anwendung grundsätzlich ab
		BGBl II		BStBl I		BGBl II		BStBl I		
mit	vom	Jg.	Seite	Jg.	Seite	Jg.	Seite	Jg.	Seite	
Dänemark	22.11.1995	96	2565	96	1219	97	728	97	624	1.1.1997

Griechenland	18.11.1910/	(RGBl)								
	1.12.1910	12	173	-	-	53	525	53	377	1.1.1953
Österreich	4.10.1954	55	755	55	375	55	891	55	557	8.9.1955
Schweden	14.7.1992	94	686	94	422	95	29	95	88	1.1.1995
Schweiz	30.11.1978	80	594	80	243	80	1341	80	786	28.9.1980
Vereinigte Staaten	3.12.1980	82	847	82	765	86	860	86	478	1.1.1979
in der Neufassung	21.12.2000	01	65	01	114					
unter Berücksichtigung										
des Protokolls	14.12.1998	00	1170	01	110	01	62	01	114	15.12.2000

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

→ § 4 AStG und BMF-Schreiben vom 2.12.1994 (BStBl 1995 I Sondernummer 1/1995 Tz. 4)

Erwerber bei Zuwendungen an Personengesellschaften

→ BFH vom 14.9.1994 (BStBl 1995 II S. 81)

Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen

Die steuerliche Behandlung der Angehörigen der diplomatischen und berufskonsularischen Vertretungen auswärtiger Staaten in der Bundesrepublik Deutschland richtet sich nach dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen (WÜD) vom 18.4.1961 (Gesetz vom 6.8.1964, BGBl. II S. 959) und nach dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (WÜK) vom 24.4.1963 (Gesetz vom 26.8.1969, BGBl. II S. 1585). Die steuerlichen Vorschriften der beiden Abkommen sind nicht nur im Verhältnis zu den Vertragsstaaten anzuwenden.

Nach dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen gilt folgendes:

1. Nach Artikel 34 WÜD sind Diplomaten nicht von der Erbschaftsteuer befreit.
2. Nach Artikel 39 Abs. 4 WÜD darf jedoch von beweglichem Vermögen, das sich nur deshalb in Deutschland befindet, weil sich der Verstorbene als Mitglied der Mission in Deutschland aufhielt, keine Erbschaftsteuer erhoben werden. Zum beweglichen Vermögen rechnet nicht Kapitalvermögen.
3. Die zum Haushalt eines Diplomaten gehörenden Familienmitglieder genießen, wenn sie nicht deutsche Staatsangehörige sind, die in Nummer 2 bezeichneten Vorrechte (Artikel 37 Abs. 1 WÜD). Familienmitglieder sind

   a) der Ehegatte und die minderjährigen Kinder, die im Haushalt des Diplomaten leben. Eine vorübergehende Abwesenheit, z.B. zum auswärtigen Studium, ist hierbei ohne Bedeutung;
   b) die volljährigen unverheirateten Kinder sowie die Eltern und Schwiegereltern - unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit -, die mit im Haushalt des Diplomaten leben und von ihm wirtschaftlich abhängig sind. Dies ist nach den jeweiligen Einkommens- und Vermögensverhältnissen aufgrund einer über das Einkommen und das Vermögen abzugebenden Erklärung zu beurteilen.

   Für andere Personen kommt eine Anwendung des Artikels 37 WÜD grundsätzlich nicht in Betracht. In besonderen Fällen prüft das Auswärtige Amt im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen, ob die besonderen Umstände des Falles eine andere Entscheidung rechtfertigen.
4. Auch Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals einer diplomatischen Mission, z.B. Kanzleibeamte, Chiffreure, Übersetzer, Stenotypistinnen und die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder, genießen, wenn sie weder deutsche Staatsangehörige noch im Inland ständig ansässig sind, die in Nummer 2 bezeichneten Vorrechte (Artikel 37 Abs. 2 WÜD). Dies gilt nicht im Verhältnis zu Venezuela (vgl. Vorbehalt Venezuelas bei der Unterzeichnung des Abkommens). Mitgliedern des dienstlichen Hauspersonals, z.B. Kraftfahrer, Pförtner, Boten, Gärtner, Köche, Nachtwächter, und privaten Hausangestellten von Mitgliedern der Mission stehen erbschaftsteuerliche Vorrechte nicht zu.

Nach dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen gilt folgendes:

1. Nach Artikel 49 Abs. 1 Buchstabe c WÜK sind Berufskonsularbeamte und Bedienstete des Verwaltungs- und technischen Personals sowie die mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder nicht von der Erbschaftsteuer

befreit.

2. Nach Artikel 51 Buchstabe b Abs. 4 WÜK darf jedoch von beweglichem Vermögen, das sich nur deshalb in Deutschland befindet, weil sich der Verstorbene als Mitglied der Mission in Deutschland aufhielt, keine Erbschaftsteuer erhoben werden. Zum beweglichen Vermögen rechnet nicht Kapitalvermögen.
3. Die nach Nummer 2 vorgesehene Befreiung von der Erbschaftsteuer steht folgenden Personen nicht zu:

   a) Wahlkonsularbeamten (Artikel 1 Abs. 2, Artikel 58 Abs. 1 und 3 WÜK) und ihren Familienmitgliedern,
   b) Bediensteten des Verwaltungs- oder technischen Personals, die im Inland eine private Erwerbstätigkeit ausüben, und deren Familienmitgliedern (Artikel 57 Abs. 2 Buchstaben a und b WÜK), außerdem den Mitgliedern des dienstlichen Hauspersonals und den privaten Hausangestellten von Mitgliedern der konsularischen Vertretung,
   c) Familienangehörigen eines Mitglieds einer konsularischen Vertretung, die im Inland eine private Erwerbstätigkeit ausüben (Artikel 57 Abs. 2 Buchstabe c WÜK).

H 4 [Inlandsvermögen]

Ansprüche nach dem Vermögensgesetz

Ansprüche nach dem Vermögensgesetz, die auf Rückübertragung von Grundbesitz gerichtet sind, gehören nicht zum Inlandsvermögen. Etwas anderes gilt nach § 121 Nr. 3 BewG nur, wenn ein solcher Anspruch zu einem inländischen Betriebsvermögen gehört (R 25 Abs. 2).

Inländische Betriebsstätte

→ BFH vom 30.1.1981 (BStBl II S. 560) und vom 8.4.1976 (BStBl II S. 708)

Gewinnanteile aus einer stillen Beteiligung

→ BFH vom 15.1.1971 (BStBl II S. 379) und vom 17.10.1975 (BStBl 1976 II S. 275)

Nutzungsrecht

Die Erfassung eines Nutzungsrechts wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Wirtschaftsgut, an dem es besteht, seinerseits steuerfrei bleibt (→ BFH-Urteil vom 31.5.1957, BStBl III S. 242).

Schulden und Lasten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Inlandsvermögen

Allgemeines → BFH vom 17.12.1965 (BStBl 1966 III S. 483) und vom 19.5.1967 (BStBl III S. 596).

Pflichtteilsansprüche und Erbersatzansprüche stehen anteilig in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erbschaft; sie lasten insoweit auf dem Inlandsvermögen, als die Erbschaft zum Inlandsvermögen gehört (→ BFH vom 21.7.1972, BStBl 1973 II S. 3).

Sicherungshypothek

Die Vormerkung zur Sicherung eines Anspruchs auf Eintragung einer Sicherungshypothek stellt eine der eingetragenen Hypothek gleichzustellende unmittelbare dingliche Sicherung einer Forderung oder eines Rechts im Sinne des § 121 Nr. 7 BewG dar (→ BFH vom 12.8.1964, BStBl III S. 647).

Ein für mehrere Jahre als Teil eines Kaufpreises vereinbarter Anspruch auf Umsatzbeteiligung ist auch insoweit durch Eintragung einer Höchstbetragshypothek unmittelbar an inländischem Grundbesitz gesichert, als er sich auf die Beteiligung an Umsätzen zukünftiger Jahre erstreckt (→ BFH vom 3.10.1969, BStBl 1970 II S. 240).

Urheberrechte, die einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen sind

→ BFH vom 11.9.1959, (BStBl III S. 476), vom 29.1.1965 (BStBl III S. 219) und vom 13.2.1970 (BStBl II S. 369).

H 5 [Erwerb durch Erbanfall und Teilungsanordnungen oder Ausgleichungen]

H 5 (1)

Erbschaftsteuerliche Behandlung einer Teilungsanordnung

→ BFH vom 10.11.1982 (BStBl 1983 II S. 329) und vom 1.4.1992 (BStBl 1992 II S. 669)

Praxis-Beispiel

Der Erblasser E setzt seine Kinder A und B zu gleichen Teilen als Erben ein. Der Nachlass besteht aus einem Grundstück mit einem Steuerwert von 600 000 EUR (Verkehrswert 800 000 EUR) und aus Geldvermögen im Wert von 400 000 EUR. E bestimmt, dass A das Grundstück gegen Wertausgleichszahlung an B in Höhe von 200 000 EUR und B das Geldvermögen erhalten soll (Teilungsanordnung).

Als Erwerb durch Erbanfall sind bei A und B ohne Rücksicht auf die Teilungsanordnung jeweils die Hälfte des Steuerwerts des Nachlasses, also je 500 000 EUR, anzusetzen.

H 5 (2)

Erbanteile nach Teilungsanordnungen

Praxis-Beispiel

Der Erblasser E bestimmt in seinem Testament, dass sein Kind A das Grundstück und sein Kind B das Geldvermögen erben soll. Weitere Bestimmungen enthält das Testament nicht. Der Nachlass besteht aus einem Grundstück mit einem Steuerwert von 700 000 EUR (Verkehrswert 900 000 EUR) und aus Geldvermögen im Wert von 300 000 EUR.

Die letztwilligen Verfügungen sind als Erbeinsetzung von A und B auszulegen. Da ein Wertausgleich nicht vorgesehen ist, richten sich die Erbanteile nach dem Verkehrswert der A und B jeweils zugewiesenen Gegenstände im Verhältnis zum Verkehrswert des Nachlasses.

Erbanteil A (900 000 EUR zu 1 200 000 EUR) =	3/4
Erbanteil B (300 000 EUR zu 1 200 000 EUR) =	1/4

Der steuerliche Wert des Erwerbs durch Erbanfall beträgt

für A 3/4 von 1 000 000 EUR (Steuerwert des Nachlasses) =	750 000 EUR
für B 1/4 von 1 000 000 EUR (Steuerwert des Nachlasses) =	250 000 EUR

H 5 (3)

Qualifizierte Nachfolgeklausel in Personengesellschaftsanteil

→ BFH vom 10.11.1982 (BStBl 1983 II S. 329)

Sondererbfolge nach der Höfeordnung

→ BFH vom 1.4.1992 (BStBl II S. 669)

H 5 (4)

Vorausvermächtnis oder Auflage im Fall einer unechten Teilungsanordnung

Praxis-Beispiel

Der Erblasser E setzt seine Kinder A und B zu gleichen Teilen als Erben ein. Der Nachlass besteht aus einem Grundstück mit einem Steuerwert von 600 000 EUR (Verkehrswert 800 000 EUR) und aus Geldvermögen im Wert von 400 000 EUR. E bestimmt, dass A das Grundstück ohne Wertausgleichszahlung an B und B das Geldvermögen erhalten soll. Es liegt ein Vorausvermächtnis hinsichtlich des Anteils am Grundstück, für den keine Wertausgleichszahlung zu leisten ist, vor. Das Vorausvermächtnis ist steuerlich wie folgt zu bewerten:

Verkehrswert des Vorausvermächtnisses (Grundstücksanteil)	
1/2 von 800 000 EUR	400 000 EUR
Steuerwert des Vorausvermächtnisses (Grundstücksanteil)	
1/2 von 600 000 EUR	300 000 EUR
Für A und B ergeben sich folgende Erwerbe:	
Steuerwert des Nachlasses	1 000 000 EUR
abzüglich Steuerwert des Vorausvermächtnisses an A	./. 300 000 EUR
	700 000 EUR

	A	B
Erbanteil je ein Halb	350 000 EUR	350 000 EUR
Vorausvermächtnis A	+ 300 000 EUR	+ 0 EUR
	650 000 EUR	350 000 EUR

H 5 (5)

Erbanteile nach Teilungsanteilen

→ RFH vom 21.5.1931 (RStBl 1931 S. 559, 560)

Praxis-Beispiel

Der Erblasser E setzt seine Kinder A und B zu gleichen Teilen als Erben ein. Der Nachlass hat einen steuerlichen Wert von 1 200 000 EUR (Verkehrswert 1 600 000 EUR). A hat von E zu dessen Lebzeiten ein Grundstück (Steuerwert 400 000 EUR, Verkehrswert 800 000 EUR) als ausgleichungspflichtige Zuwendung erhalten.

Die Erwerbe von Todes wegen von A und B berechnen sich wie folgt:

Nachlass zum Verkehrswert	1 600 000 EUR
zuzüglich auszugleichende Zuwendung zum Verkehrswert	+ 800 000 EUR
	2 400 000 EUR
Anteil A (ein Halb)	1 200 000 EUR
abzüglich auszugleichende Zuwendung	./. 800 000 EUR
	400 000 EUR

Teilungsanteil A im Verhältnis zum Verkehrswert des Nachlasses (400 000 EUR zu 1 600 000 EUR) = 1/4

Teilungsanteil B (1 200 000 EUR zu 1 600 000 EUR) = 3/4

Erwerb A durch Erbanfall: 1/4 von 1 200 000 EUR (Steuerwert)	300 000 EUR
Erwerb B durch Erbanfall: 3/4 von 1 200 000 EUR (Steuerwert)	900 000 EUR

Ist die auszugleichende Zuwendung innerhalb von zehn Jahren vor Eintritt des Erbfalls ausgeführt worden, ist sie zum Steuerwert von 400 000 EUR mit dem Erwerb von Todes wegen des A von 300 000 EUR nach § 14 ErbStG zu einem Gesamterwerb des A von dann 700 000 EUR zusammenzurechnen (→ R 70).

H 5a

Formunwirksames Vermächtnis

→ BFH vom 15.3.2000 (BStBl II S. 588)

Kaufrechtsvermächtnis

→ BFH vom 6.6.2001 (BStBl II S. 605)

Vermächtnis, das auf einen zum Nachlass gehörenden Gegenstand gerichtet ist

→ BFH vom 15.3.2000 (BStBl II S. 588)

Wahlvermächtnis

→ BFH vom 6.6.2001 (BStBl II S. 725)

H 6 [Schenkung auf den Todesfall]

Überhöhte Zugewinnausgleichsforderung bei güterrechtlichem Zugewinnausgleich

→ R 12

Objektive und subjektive Voraussetzungen einer Schenkung auf den Todesfall

→ BFH vom 5.12.1990 (BStBl 1991 II S. 181)

Wert des Erwerbs

Praxis-Beispiel

A erwirbt mit dem Tod des Erblassers E durch Schenkung auf den Todesfall ein zum Nachlass des E gehörendes Grundstück im Steuerwert von 400 000 EUR (Verkehrswert 600 000 EUR) gegen Übernahme der auf dem Grundstück lastenden, mit 200 000 EUR valutierenden Hypothekenschulden.

Wert des Erwerbs des A durch Schenkung auf den Todesfall:

Steuerwert des Grundstücks	400 000 EUR
abzüglich Verbindlichkeiten	./. 200 000 EUR
Bereicherung	200 000 EUR

H 7 [Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters]

H 7 (1)

Wille zur Unentgeltlichkeit

→ BFH vom 1.7.1992 (BStBl 1992 II S. 912)

H 7 (2)

Anwachsungserwerb

Praxis-Beispiel

Gesellschafter der gewerblich tätigen X-OHG sind die natürlichen Personen A, B und C zu je einem Drittel. Beim Tod des Gesellschafters A wird die Gesellschaft durch die verbleibenden Gesellschafter B und C fortgesetzt. Der Gesellschaftsvertrag sieht die Abfindung der Erben zum Buchwert vor. Der Gesellschaftsanteil des A hatte bei seinem Tod einen steuerlichen Wert von 500 000 EUR und einen Buchwert von 300 000 EUR.

Der Anwachsungserwerb von B und C unterliegt als Schenkung auf den Todesfall der Erbschaftsteuer mit folgendem Wert:

Steuerwert des Gesellschaftsanteils A	500 000 EUR
abzüglich Abfindung an die Erben zum Buchwert	./. 300 000 EUR
Übersteigender Wert	200 000 EUR
davon entfallen auf B bzw. C (je ein Halb) =	100 000 EUR

Der Erwerb von B und C ist in Höhe von je 100 000 EUR steuerbegünstigt nach §§ 13a, 19a ErbStG (→ R 51, 77, H 55).

Entlastungen beim Erwerb von Betriebsvermögen

→ R 55

Übernahmeklausel bei zweigliedriger Personengesellschaft

→ BFH vom 1.7.1992 (BStBl 1992 II S. 925, 928).

Vermögensanfall an eine Gesamthandsgemeinschaft

→ BFH vom 14.9.1994 (BStBl 1995 II S. 81)

H 7 (3)

Entlastungen beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften

→ R 53

Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft

→ § 33 GmbHG

H 8 [Vertragliche Hinterbliebenenbezüge aus einem Arbeitsverhältnis des Erblassers]

Angemessenheit von Hinterbliebenenbezügen

→ BFH vom 20.5.1981 (BStBl II S. 715)

Herrschender Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH

Für die Annahme einer herrschenden Stellung des Geschäftsführers genügt es bereits, wenn ihm ein so maßgeblicher Einfluss eingeräumt ist, dass die Organe der Kapitalgesellschaft Beschlüsse ohne seine Mitwirkung nicht fassen können. Für die Beurteilung sind die tatsächlichen Verhältnisse in der Kapitalgesellschaft und insbesondere in der Geschäftsführung in dem Zeitpunkt maßgebend, in dem die Hinterbliebenenversorgung vereinbart wurde.

Ein herrschender Gesellschafter-Geschäftsführer ist insbesondere anzunehmen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Kapitalanteil mindestens 50 v.H. oder Sperrminorität bei besonderer Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag. Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind zusammenzurechnen. Neben den Anteilen, die dem Steuerpflichtigen selbst gehören, sind auch die Anteile zu berücksichtigen, bei denen ihm die Ausübung der Gesellschaftsrechte ganz oder teilweise vorbehalten ist. Dazu rechnen auch von Mitgesellschaftern treuhänderisch für den Gesellschafter gehaltene Anteile. Die Anteile des Ehegatten oder von Kindern sind ebenfalls zu berücksichtigen.
2. Kapitalanteil weniger als 50 v.H., aber mehr als 10 v.H., und der Gesellschafter-Geschäftsführer verfügt zusammen mit einem oder mehreren anderen Gesellschafter-Geschäftsführern über die Mehrheit, von den anderen aber keiner allein.
3. Unabhängig von einer Kapitalbeteiligung ist eine faktische Beherrschung gegeben, z.B. weil

   a) das Selbstkontrahierungsverbot nach § 181 BGB abbedungen ist;
   b) der Geschäftsführer als einziger über die notwendigen Branchenkenntnisse verfügt;
   c) der Gesellschafter Großgläubiger der Gesellschaft ist.

Entscheidungshilfe zu Nummer 3

Wenn nicht bereits aufgrund des Kapitalanteils ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis von vornherein ausgeschlossen ist, sind die Voraussetzungen für ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis anhand des Gesamtbilds der tatsächlichen Verhältnisse zu prüfen.

I. Selbstkontrahierung?	ja →	Indiz gegen ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis
Abdingung des Selbstkontrahierungsverbots nach § 181 BGB	nein	
	↓	
II. Branchenkenntnisse?	ja →	Indiz gegen ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis, da die anderen Gesellschafter nicht oder kaum in der Lage sind, dem Geschäftsführer Weisungen zu erteilen
Der Geschäftsführer verfügt als einziger Gesellschafter über für die Führung des Betriebs notwendige Branchenkenntnisse	nein	
	↓	
	↓	
III. Bindung an Zeit, Dauer und Ort der Arbeitsleistung?	nein→	Kein abhängiges Beschäftigungsverhältnis
	ja	
Es kommt nicht allein darauf an, inwieweit die Sachentscheidungsbefugnis begrenzt ist. Wesentlicher ist, ob der äußere Rahmen der Tätigkeit durch einseitige Weisungen geregelt werden kann.	↓	
	↓	
	↓	
	↓	
IV. Familien-GmbH?	ja →	Kein abhängiges Beschäftigungsverhältnis, wenn Geschäftsführertätigkeit mehr durch familienhafte Rücksichtnahmen und durch ein gleichberechtigtes Nebeneinander als durch einen für ein Arbeitnehmer-Arbeitgeberverhältnis typischen Interessengegensatz gekennzeichnet ist
	nein	
	↓	

	↓	
	↓	
	↓	
V. Firmenumwandlung?	ja →	Kein abhängiges Beschäftigungsverhältnis, wenn der Geschäftsführer "Kopf und Seele" des Betriebs geblieben ist und die gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen nur deshalb getroffen worden sind, weil er sich dadurch haftungs- oder steuerrechtlich besser zu stehen glaubt
Der Geschäftsführer war vor der Umwandlung Alleininhaber einer Einzelfirma	nein	
	↓	
	↓	
	↓	
	↓	
VI. Erhebliches Unternehmerrisiko?	ja →	Indiz gegen ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis; Teilhabe am Arbeitsprozess in diesen Fällen häufig zwar funktionsgerecht, aber nicht "dienender" Natur
	nein	
	↓	
	↓	
	abhängiges Beschäftigungsverhältnis	

→ BFH vom 13.12.1989 (BStBl 1990 II S. 322) und vom 20.5.1981 (BStBl II S. 715) sowie BVerfG vom 9.11.1988 (BStBl 1989 II S. 938)

Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft

→ BFH vom 22.12.1976 (BStBl 1977 II S. 420), vom 21.9.1983 (BStBl II S. 775), vom 27.11.1985 (BStBl 1986 II S. 265) und vom 13.12.1989 (BStBl 1990 II S. 325) sowie BVerfG vom 5.5.1994 (BStBl II S. 547)

Hinterbliebenenbezüge aus einer befreienden Lebensversicherung

→ BFH vom 24.10.2001 (BStBl 2002 II S. 153)

Hinterbliebenenbezüge, die auf Tarifvertrag u.ä. beruhen

→ BFH vom 20.5.1981 (BStBl II S. 715)

Hinterbliebenenbezüge nach dem Altersvermögensgesetz (AVMG)

Hinterbliebenenbezüge nach § 93 Abs. 1 Satz 3 EStG beruhen nicht auf einem Arbeitnehmer-Verhältnis des Erblassers.

H 10 [Verträge zugunsten Dritter im Zusammenhang mit Bankguthaben und -depots]

Zurückweisung eines Rechtserwerbs nach § 333 BGB

→ BFH vom 17.1.1990 (BStBl II S. 467)

H 11 [Erbrechtlicher Zugewinnausgleich]

H 11 (3)

Errungenschaftsgemeinschaft

→ H 90

Güterrechtswahl nach Artikel 15 Abs. 2 EGBGB

Wählen die Ehegatten nach Artikel 15 Abs. 2 EGBGB für die güterrechtlichen Wirkungen ihrer Ehe in notariell beurkundeter Erklärung deutsches Recht und gilt dann - sofern sie keine weiteren Vereinbarungen treffen - für sie die Zugewinngemeinschaft, ist die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 2 bis 4 ErbStG ebenso verbindlich. Der Tag der notariell beurkundeten Erklärung gilt als Zeitpunkt des Eintritts des Güterstands.

Wertsteigerung infolge des Kaufkraftschwundes

Der auf allgemeiner Geldentwertung beruhende unechte Wertzuwachs des Anfangsvermögens ist aus der Berechnung der Ausgleichsforderung zu eliminieren, indem das Anfangsvermögen der Ehegatten mit dem Lebenshaltungskostenindex (→ Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland) zur Zeit der Beendigung des Güterstandes multipliziert und durch die für den Zeitpunkt des Beginns des Güterstandes geltende Indexzahl dividiert wird (→ BGH vom 14.11.1973, BGHZ 61, 385 ff.).

Sind dem Anfangsvermögen Vermögensgegenstände nach § 1374 Abs. 2 BGB zuzurechnen, ist bei der Berechnung des Vermögenszuwachses der Kaufkraftschwund des Geldes seit dem Zeitpunkt des Erwerbs der Gegenstände zu berücksichtigen (→ BGH vom 20.5.1987, BGHZ 101, 65 ff.).

Preisindex für die Lebenshaltung aller privaten Haushalte

1995 = 100

1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967
31,1	31,3	31,8	32,6	33,0	34,0	34,8	35,9	37,1	37,8
1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977
38,4	39,1	40,5	42,6	44,9	48,1	51,4	54,5	56,8	58,9
1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
60,5	63,0	66,4	70,6	74,3	76,7	78,6	80,2	80,1	80,3
1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
81,3	83,6	85,8	87,2	91,6	95,7	98,3	100	101,4	103,3
1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
104,3	104,9	106,9	109,6	111,0					

2003

Januar	Februar	März	April	Mai	Juni
Juli	**August**	**September**	**Oktober**	**November**	**Dezember**

Aktuelle Indexzahlen: Statistisches Bundesamt, Fachserie 17, Reihe 7, Eilbericht (erscheint monatlich)

Praxis-Beispiel

Bei Eheschließung 1964 hatte das Anfangsvermögen des im Oktober 2002 verstorbenen Ehegatten einen Wert von 180 000 DM, das entspricht 92 032 EUR.

Der um die allgemeine Geldentwertung bereinigte Wert des Anfangsvermögens ist wie folgt zu berechnen:

$$\frac{92\,032 \text{ EUR} \times 111{,}0}{34{,}8} = 293\,550 \text{ EUR}$$

H 11 (4)

Auswirkung auf den Versorgungsfreibetrag

Der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG ist nicht um den Teilbetrag der Versorgungsbezüge zu kürzen, der im Ergebnis als Zugewinnausgleich erbschaftsteuerfrei bleibt.

Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG

→ BFH vom 22.12.1976 (BStBl 1977 II S. 420) und vom 12.4.1978 (BStBl II S. 400)

Steuerfreie Hinterbliebenenbezüge

Hinterbliebenenbezüge, die nicht der Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unterliegen (Abgrenzung → R 8), sind nicht dem Endvermögen des Erblassers zuzurechnen (→ BFH vom 20.5.1981, BStBl 1982 II S. 27).

H 11 (5)

Änderung der Schenkungsteuerfestsetzung bei Anrechnung auf die fiktive Ausgleichsforderung

→ R 11 Abs. 6

Begrenzung der fiktiven Ausgleichsforderung

→ BFH vom 10.3.1993 (BStBl II S. 510)

Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung

Praxis-Beispiel

Bei Eheschließung im Jahr 1958 hatten die Ehegatten Gütertrennung vereinbart. Im Jahr 1988 vereinbarten sie ehevertraglich den Güterstand der Zugewinngemeinschaft. Die Ehefrau wird Alleinerbin ihres im Jahr 2003 verstorbenen Ehemannes. Der Ehefrau stehen steuerpflichtige Versorgungsbezüge mit einem Kapitalwert von 390 000 EUR zu (Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Das Endvermögen des verstorbenen Ehemannes setzt sich aus den nachstehend aufgeführten Vermögensgegenständen zusammen:

	Verkehrswert	Steuerwert	stpfl. Erwerb vor Abzug der persönl. Freibeträge (§§ 16, 17)
OHG-Anteil	2 810 000 EUR	1 700 000 EUR	866 400 EUR[1]
Grundbesitz in Österreich	300 000 EUR	300 000 EUR	-----[2]
Grundbesitz im Inland	780 000 EUR	480 000 EUR	480 000 EUR
Wertpapiere	400 000 EUR	400 000 EUR	400 000 EUR
Hausrat	100 000 EUR	100 000 EUR	59 000 EUR[3]
Zwischensumme	4 390 000 EUR	2 980 000 EUR	1 805 400 EUR
Verbindlichkeiten	- 80 000 EUR	- 80 000 EUR	- 90 300 EUR[4]
Summen	4 310 000 EUR	2 900 000 EUR	1 715 100 EUR
steuerpflichtige Versorgungsbezüge	+ 390 000 EUR	+ 390 000 EUR	+ 390 000 EUR[5]
Endsummen	4 700 000 EUR	3 290 000 EUR	2 105 100 EUR

Der Zugewinn der Ehegatten wird wie folgt ermittelt:

	beim verstorbenen Ehemann	bei der Ehefrau
Endvermögen	4 700 000 EUR	850 000 EUR
Indiziertes Anfangsvermögen des Jahres 1988	2 500 000 EUR	150 000 EUR
→ R 11 Abs. 3 Satz 3		
Zugewinn	2 200 000 EUR	700 000 EUR

Die fiktive Ausgleichsforderung der Ehefrau beträgt:

½ von (2 200 000 EUR - 700 000 EUR) = 750 000 EUR

Nach § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG ist diese steuerfrei entsprechend dem Verhältnis des Steuerwerts des Endvermögens des Erblassers zu dessen Verkehrswert:

$$\frac{750\,000 \text{ EUR} \times 3\,290\,000 \text{ EUR}}{4\,700\,000 \text{ EUR}} = 525\,000 \text{ EUR}$$

Der Ehefrau sollen aus einem früheren Angestelltenverhältnis des Erblassers steuerfreie Versorgungsbezüge mit einem nach § 14 BewG ermittelten Kapitalwert in Höhe von 156 000 EUR zustehen, um die der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG zu kürzen ist. Der steuerpflichtige Erwerb der Ehefrau beträgt dann:

Erwerb insgesamt	2 105 100 EUR
steuerfrei nach § 5 Abs. 1 ErbStG	./. 525 000 EUR
Freibetrag § 16 ErbStG	./. 307 000 EUR
verbleibender Freibetrag § 17 ErbStG	./. 100 000 EUR
steuerpflichtiger Erwerb	1 173 100 EUR

Schenkungen, die auf die Ausgleichsforderung angerechnet werden

Anrechenbare Schenkungen sind bei der Ermittlung der Ausgleichsforderung dem Zugewinn des zuwendenden Ehegatten mit dem Verkehrswert zur Zeit der Zuwendung hinzuzurechnen (§ 1380 Abs. 2 BGB). Sie sind im Zugewinn des anderen Ehegatten nicht zu erfassen. Vom Ausgleichsbetrag sind die anrechenbaren Schenkungen mit diesem Verkehrswert abzuziehen (§ 1380 Abs. 1 BGB).

Praxis-Beispiel

Ausgangsfall wie im vorstehenden Beispiel. Der verstorbene Ehegatte hatte vor 11 Jahren dem anderen Vermögen geschenkt mit der Bestimmung, diese Schenkung auf die Ausgleichsforderung anzurechnen. Das Vermögen hatte zur Zeit der Zuwendung einen Verkehrswert von 300 000 EUR. Von diesem Vermögen sind im Endvermögen des überlebenden Ehegatten noch 200 000 EUR vorhanden.

Erhöhter Zugewinn des verstorbenen Ehegatten:

(2 200 000 EUR + 300 000 EUR =) 2 500 000 EUR

Verminderter Zugewinn des überlebenden Ehegatten:

(700 000 EUR - 200 000 EUR =) 500 000 EUR

Fiktive Ausgleichsforderung der Ehefrau:

½ von (2 500 000 EUR - 500 000 EUR) =	1 000 000 EUR
hiervon abzuziehen Wert der Schenkung	./. 300 000 EUR
verbleibende fiktive Ausgleichsforderung	700 000 EUR

Nach § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG ist diese steuerfrei entsprechend dem Verhältnis des Steuerwerts des Endvermögens des Erblassers zu dessen Verkehrswert:

$$\frac{700\,000 \text{ EUR} \times 3\,290\,000 \text{ EUR}}{4\,700\,000 \text{ EUR}} = 490\,000 \text{ EUR}$$

Vermögensgegenstände, die nicht zum steuerpflichtigen Erwerb gehören

→ BFH vom 10.3.1993 (BStBl II S. 510)

H 12 [Güterrechtlicher Zugewinnausgleich]

Erbrechtliche statt güterrechtliche Wirkungen

→ BFH vom 29.1.1964 (BStBl III S. 202) und vom 25.5.1966 (BStBl III S. 521)

Verschaffung einer überhöhten Ausgleichsforderung

Erbschaftsteuerliche Grenzen der Gestaltungsfreiheit sind dort zu ziehen, wo einem Ehegatten eine überhöhte Ausgleichsforderung verschafft wird → BFH vom 28.6.1989 (BStBl II S. 897)

Objektive Unentgeltlichkeit einer Zuwendung unter Ehegatten und der Wille zur Unentgeltlichkeit (→ R 15) können nicht allein deswegen verneint werden, weil einer Zuwendung besondere ehebezogene oder güterrechtliche Motive zugrunde liegen → BFH vom 2.3.1994 (BStBl II S. 366)

Vorzeitiger Zugewinnausgleich bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft

§ 5 Abs. 2 ErbStG nimmt nur im Fall der Beendigung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft die dabei entstehende Ausgleichsforderung des einen Ehegatten von der Besteuerung aus. Denn eine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung des Zugewinnausgleichs entsteht nach § 1363 Abs. 2 Satz 2 BGB erst mit der Beendigung des Güterstands. Auch in den Fällen des vorzeitigen Zugewinnausgleichs bei Getrenntleben der Ehegatten oder in den im Gesetz genannten sonstigen Fällen (§§ 1385 ff. BGB) endet die Zugewinngemeinschaft kraft Gesetzes mit der Rechtskraft des Urteils. Vereinbaren die Ehegatten freiwillig einen vorzeitigen Ausgleich des bisher erzielten Zugewinns ohne den gesetzlichen Güterstand zu beenden, ist die dadurch begründete Ausgleichsforderung als steuerbare unentgeltliche Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu erfassen. Wird der Güterstand später durch Tod eines Ehegatten oder zu Lebzeiten beendet und die im Weg des vorweggenommenen Zugewinnausgleichs erhaltene Zuwendung auf die Ausgleichsforderung angerechnet (§ 1380 Abs. 1 BGB), erlischt insoweit gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit. Die Korrekturvorschrift des § 29 ErbStG verlöre ihren Sinn, wenn der vorweggenommene Zugewinnausgleich für nicht steuerbar gehalten würde (→ BFH-Urteil vom 2.3.1994, BStBl II S. 366).

H 14 [Freigebige Zuwendungen]

Einräumung eines Erbbaurechts ohne oder gegen zu niedrigen Erbbauzins

In der unentgeltlichen Bestellung eines Erbbaurechts liegt eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, für die Bemessungsgrundlage der für das eingeräumte Erbbaurecht nach § 148 BewG festzustellende Grundstückswert ist.

Ist das Erbbaurecht gegen einen zu niedrigen Erbbauzins eingeräumt worden, liegt insoweit eine gemischte Schenkung (→ R 17) vor. Der nach § 148 BewG zu ermittelnde Grundstückswert für das Erbbaurecht ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Für die Aufteilung ist das Verhältnis zwischen dem tatsächlich vereinbarten und dem angemessenen Erbbauzins maßgebend.

Praxis-Beispiel

Grundbesitzwert für das Erbbaurecht 100 000 EUR, angemessener Erbbauzins 8 000 EUR p.a., tatsächlich zu zahlender Erbbauzins 2 000 EUR p.a. Der Erbbauzins ist damit um 6 000 EUR p.a. zu niedrig. Daraus errechnet sich folgende schenkungsteuerliche Bereicherung:

$$\frac{6\,000 \text{ EUR} \times 100\,000 \text{ EUR}}{8\,000 \text{ EUR}} = 75\,000 \text{ EUR}$$

Die Tatsache, dass sich der Grundstückswert für das Erbbaurecht in Abhängigkeit vom zu zahlenden Erbbauzins ändert, ist hierbei nicht zu berücksichtigen. Beim Abzug des "kapitalisierten Erbbauzinses" vom Ausgangswert nach § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG handelt es sich nicht um den Abzug des Erbbauzinses, sondern um den Abzug des Werts des belasteten Grundstücks.

Gemischte Schenkung/Schenkungen unter einer Auflage

→ R 17

Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung

Stehen bei einer Vermögensübertragung Leistung und Gegenleistung in einem auffallenden Missverhältnis und liegt es nach den Umständen des Falles nahe, anzunehmen, den Vertragschließenden sei dieses Missverhältnis bekannt gewesen, muss derjenige, der behauptet, dass zumindest dem Zuwendenden das Missverhältnis nicht bekannt gewesen sei, dies durch konkreten Vortrag untermauern → BFH vom 10.9.1986 (BStBl. 1987 II S. 80).

Übernahme einer Bürgschaft

→ BFH vom 12.7.2000 (BStBl II S. 596)

Vorzeitiger Zugewinnausgleich bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft

→ H 12

Wille zur Unentgeltlichkeit

→ BFH vom 2.3.1994 (BStBl II S. 366) und vom 29.10.1997 (BStBl II S. 832)

Zuschüsse aus öffentlichen Kassen

Zuschüsse aus öffentlichen Kassen unterliegen nicht der Schenkungsteuer, da diese Zuschüsse nicht freigebig gewährt werden.

Zuwendungen von Sponsoren und Mäzenen

Sponsorentum (Sponsoring) hat in der Regel einen Leistungsaustausch zum Gegenstand und wird meist als Werbevertrag ausgestaltet. Die Gegenleistung besteht dabei in der Überlassung von Werberechten (Rechte zur kommunikativen Nutzung von Namen und Image von Personen und

Institutionen). Für den Sponsor steht der Werbeeffekt an erster, die Förderung von Kultur, Sport oder Wissenschaft nur an zweiter Stelle. Mäzenatentum wird dagegen weniger von einem unmittelbar zu erwartenden Nutzen für den Mäzen bestimmt. Im Vordergrund steht vielmehr dessen persönliches Interesse an der Förderung bestimmter Personen, Institutionen oder Zwecke.

Sind Leistung und Gegenleistung gleichwertig, liegt keine freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Dabei werden jedoch Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, nicht berücksichtigt (§ 7 Abs. 3 ErbStG). Demnach kommt eine steuerpflichtige Zuwendung von Sponsoren und Mäzenen in Betracht, wenn die berücksichtigungsfähigen Gegenleistungen in keinem angemessenen Verhältnis zum Wert der Zuwendungen stehen und der Sponsor/Mäzen sich dessen auch bewusst ist. Freigebigkeit setzt allerdings nicht Uneigennützigkeit voraus. Ein Handeln zum eigenen Nutzen oder Vorteil schließt deshalb die Schenkungsteuerpflicht nicht grundsätzlich aus. Abzustellen ist auf die Motive, wie sie durch die äußeren Umstände erkennbar werden (→ BFH vom 9.8.1989, BStBl 1990 II S. 237). Ein wichtiges Indiz ist, ob die Zuwendungen ertragsteuerlich als Betriebsausgaben behandelt worden sind. Diese Behandlung ist jedoch nicht immer allein entscheidend.

Zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsoring → BMF-Schreiben vom 18.2.1998 (BStBl I S. 212).

H 15 [Behandlung von unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten]

Unbenannte Zuwendungen unter Ehegatten

→ BFH vom 2.3.1994 (BStBl II S. 366)

Unterhaltszuwendungen

Unterhaltszuwendungen, die auf gesetzlicher Unterhaltspflicht beruhen (→ § 1353 BGB) sind nicht freigebig und daher nicht steuerbar.

Zuwendung eines Familienwohnheims

→ R 43

H 16 [Gegenstand der Schenkung bei Geldhingabe zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes]

Darlehenstilgung

→ BFH vom 9.11.1994 (BStBl 1995 II S. 83)

Mittelbare Grundstücksschenkung

→ BFH vom 3.8.1988 (BStBl II S. 1025)

Mittelbare Grundstücksschenkung - Einzelfälle

1. Wird eine mittelbare Grundstücksschenkung ausgeführt, ist das Grundstück mit seinem Grundbesitzwert anzusetzen (§ 12 Abs. 3 ErbStG). Übernimmt der Schenker die Kosten für den Erwerb eines bestimmten Grundstücks mit einem Gebäude im Zustand der Bebauung (z.B. einem Rohbau), ohne auch die Kosten für die endgültige Fertigstellung des Gebäudes zu tragen, ist die Zuwendung mit dem Steuerwert für ein Grundstück im Zustand der Bebauung anzusetzen (§ 12 Abs. 3 ErbStG, § 149 BewG).
2. Will der Schenker dem Beschenkten nur einen Teil eines bestimmten Grundstücks zuwenden und wird die Schenkung in der Weise ausgeführt, dass der Schenker nur einen Teil des im übrigen vom Beschenkten aus eigenen Mitteln aufzubringenden Kaufpreises für dieses Grundstück übernimmt, gilt der Teil des Grundstücks als zugewendet, der dem Verhältnis des zugewendeten Geldbetrags zum Gesamtkaufpreis entspricht. Stellt der Schenker dem Beschenkten für die Anschaffung eines mit Hypotheken oder Grundschulden belasteten Grundstücks den Restkaufpreis zur Verfügung, während die Hypotheken und Grundschulden vom Beschenkten übernommen werden, gilt der dem Restkaufpreis

entsprechende Teil des Grundstücks als zugewendet. Dabei ist es gleichgültig, ob Gläubiger der Hypothek usw. der Schenker oder ein Dritter ist. Trägt der Schenker nur einen Teil des Restkaufpreises, gilt der diesem Teilbetrag entsprechende Teil des Grundstücks als zugewendet. Trägt der Schenker nur einen unbedeutenden Teil des im übrigen vom Beschenkten aufgebrachten Kaufpreises, ist in der Regel davon auszugehen, dass der Schenker lediglich einen Geldzuschuss zu einem vom Beschenkten in vollem Umfang für eigene Rechnung erworbenen Grundstück geleistet hat. Was als unbedeutender Teil des Kaufpreises anzusehen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. Grundsätzlich ist ein Anteil bis etwa 10 v.H. des im übrigen vom Beschenkten aufgebrachten Kaufpreises als unbedeutend anzusehen.

3. Wenn mehrere Schenker gemeinsam Geld für die Anschaffung eines bestimmten Grundstücks zur Verfügung stellen, gelten Nummer 1 und 2 entsprechend. Soweit eine Grundstücksschenkung anzunehmen ist, gilt jeweils von dem einzelnen Schenker der Teil des Steuerwerts des Grundstücks als zugewendet, der dem Verhältnis des von ihm zugewendeten Geldbetrags zum Gesamtkaufpreis entspricht.
4. Wenn der Schenker die Kosten des Erwerbs eines bestimmten unbebauten Grundstücks und der im Anschluss daran auf diesem Grundstück erfolgenden Errichtung des Gebäudes übernimmt, liegt eine einheitliche Zuwendung eines bebauten Grundstücks vor. Maßgebend ist der Steuerwert des bebauten Grundstücks. Das gleiche gilt, wenn der Schenker die Kosten des Erwerbs eines Grundstücks im Zustand der Bebauung und die Restkosten für die Fertigstellung des Gebäudes übernimmt. Übernimmt der Schenker zwar die vollen Kosten des Erwerbs eines Grundstücks, aber nur einen Teil der Kosten der Errichtung bzw. Fertigstellung des Gebäudes, ist vom Steuerwert des bebauten Grundstücks der Teil anzusetzen, der dem Verhältnis des insgesamt hingegebenen Geldbetrags zu den Gesamtkosten für Grundstückserwerb und Gebäudeerrichtung entspricht.
5. Wenn der Schenker die Kosten der Errichtung eines Gebäudes auf einem dem Beschenkten bereits gehörenden oder von ihm noch zu erwerbenden Grundstück übernimmt, gilt der Teil des Steuerwerts des bebauten Grundstücks als zugewendet, der auf das Gebäude entfällt. Der Gebäudewertanteil ermittelt sich aus der Differenz zwischen dem Grundstückswert des bebauten Grundstücks nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes (vgl. §§ 146, 147 BewG) und dem Grundstückswert des unbebauten Grundstücks (vgl. § 145 BewG). Entsprechend ist zu verfahren, wenn vom Schenker die Kosten der Errichtung eines Gebäudes auf dem Grundstück eines Dritten übernommen werden, das nach Fertigstellung des Gebäudes auf den Beschenkten übertragen werden soll und tatsächlich übertragen wird. Unterbleibt die Grundstücksübertragung, ist Gegenstand der Schenkung ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 148 Abs. 2 BewG).
6. Bei teilweiser Übernahme der Baukosten durch den Schenker bzw. bei Übernahme der Baukosten durch mehrere Schenker gelten die Ausführungen in Nummer 2 und 3 sinngemäß.
7. Die Grundsätze der mittelbaren Grundstücksschenkung können auch auf Herstellungskosten für Um-, Aus- oder Anbauten an einem Grundstück bzw. einem Gebäude angewendet werden, wenn der Schenker solche Kosten ganz oder teilweise trägt (→ BFH vom 13.3.1996, BStBl II S. 548). Maßgebend ist die Werterhöhung im Steuerwert des Grundstücks nach Durchführung der genannten Maßnahmen. Wenn der Schenker die Kosten für Maßnahmen zur Reparatur, Modernisierung, Renovierung oder andere grundstücksbezogene Verwendungen an einem Grundstück bzw. einem Gebäude übernimmt, ist eine mittelbare Grundstücksschenkung nur dann anzunehmen, wenn diese Zuwendung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Zuwendung eines bestimmten Grundstücks oder Gebäudes erfolgt und somit ein einheitliches Rechtsgeschäft angenommen werden kann (→ BFH vom 5.2.1986, BStBl II S. 460). Maßgebend ist der Steuerwert des Grundstücks nach Durchführung der genannten Maßnahmen.

H 17 [Gemischte Schenkungen sowie Schenkungen unter einer Auflage]

H 17 (1)

Gemischte Schenkung/Schenkung unter Auflage

→ BFH vom 12.12.1979 (BStBl 1980 II S. 260), vom 21.10.1981 (BStBl 1982 II S. 83), vom 14.7.1982 (BStBl II S. 714) und vom 12.4.1989 (BStBl II S. 524)

Unentgeltliche Übertragung eines bebauten Grundstücks nach Errichtung eines Gebäudes durch den Beschenkten

Errichtet jemand ein Gebäude auf einem Grundstück, das einem Anderen gehört, in Erwartung einer geplanten künftigen Schenkung dieses Grundstücks und wird das Grundstück nach Fertigstellung des Gebäudes tatsächlich geschenkt, ist die Bereicherung des Beschenkten nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung zu ermitteln. Dabei ist der infolge der Schenkung nicht zu leistende Aufwendungsersatzanspruch (vgl. § 951 Abs. 1 i.V.m. § 812 Abs. 1 BGB) als Gegenleistung zu berücksichtigen. Der anzusetzende steuerliche Wert des Aufwendungsersatzanspruchs umfasst den Wert der vom später Beschenkten bei der Gebäudeerrichtung aufgewendeten Geld- und Sachmittel im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes (ohne Eigenleistungen) gemindert um den Wert der dem Grundstückseigentümer entgangenen Nutzungen.

H 17 (2)

Bemessungsgrundlage bei der gemischten Schenkung

Praxis-Beispiel

Bereicherung bei der gemischten Schenkung oder der Schenkung unter Leistungsauflage

A überträgt B ein Grundstück, für das ein Grundstückswert von 426 000 EUR festgestellt wird und dessen Verkehrswert 750 000 EUR beträgt. Das Grundstück ist mit einer von B zu übernehmenden Hypothekenschuld belastet, die zur Zeit der Schenkung mit 150 000 EUR valutiert.

Die bürgerlich-rechtliche Bereicherung des B beträgt somit (750 000 EUR - 150 000 EUR =) 600 000 EUR. Steuerlich ist die Bereicherung des B mit

$$426\,000 \text{ EUR} \times \frac{600\,000 \text{ EUR}}{750.000 \text{ EUR}} = 426\,000 \text{ EUR} \times 0{,}8000 = 340\,800 \text{ EUR zu erfassen.}$$

Bestehen bleibende Grundpfandrechte bei Zuwendung eines Grundstücks

Werden bei der Zuwendung eines Grundstücks vom Erwerber Grundpfandrechte übernommen, die der Sicherung von Darlehen dienen, die er nicht persönlich übernommen hat oder zu deren Rückzahlung einschließlich der Zinsen der Zuwendende (im Innenverhältnis) allein verpflichtet bleibt, übernimmt der Erwerber eine aufschiebend bedingte Last. Sie ist bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers nicht zu berücksichtigen (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BewG). Eine zu berücksichtigende Last des Erwerbers tritt erst ein, wenn der Zuwendende seinen Verpflichtungen aus dem Darlehensvertrag nicht nachkommt und der Gläubiger der Grundpfandrechte den dinglichen Anspruch auf Befriedigung aus dem Grundstück geltend macht (vgl. §§ 1142, 1150 BGB). Dieser Umstand ist nach § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG zu berücksichtigen. Der tatsächlich übernommene Schuldbetrag ist auf den Stichtag der Steuerentstehung abzuzinsen. Der Vervielfältiger für die Abzinsung ist der Tabelle 1 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 7.12.2001 (BStBl. I S. 1041, BStBl 2002 I S. 112) zu entnehmen. Entsprechendes gilt, wenn der Beschenkte für auf dem Grundstück abgesicherte Verbindlichkeiten zwar die persönliche Haftung übernimmt, der Schenker (und Vorbehaltsnießbraucher) sich aber verpflichtet, die Verbindlichkeit für die Dauer des Nießbrauchs weiter zu tilgen und zu verzinsen (→ BFH vom 17.10.2001, BStBl 2002 II S. 165).

Private Schulden eines Gesellschafters gegenüber einer Personengesellschaft

→ R 115 Abs. 3, H 115

Vorzeitiges Ableben eines Rentenberechtigten

→ BFH vom 17.10.2001 (BStBl 2002 II S. 25)

H 17 (3)

Bemessungsgrundlage bei der Schenkung unter Nutzungs- oder Duldungsauflage

Praxis-Beispiel

A überträgt B ein Grundstück, das mit einer Duldungsauflage belastet ist (lebenslanges Wohnrecht zugunsten der Schwester des A), deren Steuerwert (Kapitalwert) 96 000 EUR beträgt. Für das Grundstück ist ein Grundstückswert von 426 000 EUR festgestellt, sein Verkehrswert beträgt unter Berücksichtigung der Duldungsauflage 750 000 EUR

Steuerlich ist die Bereicherung des B nach Abzug des Kapitalwerts des Wohnrechts vom Steuerwert des Grundstücks mit (426 000 EUR - 96 000 EUR =) 330 000 EUR zu erfassen.

Berücksichtigung von Nießbrauchs- und anderen Nutzungsrechten, die sich auf den Grundstückswert ausgewirkt haben

Ist ein nach § 145 Abs. 3 Satz 3 und § 146 Abs. 7 BewG nachgewiesener gemeiner Wert als Grundstückswert festgestellt worden, der aufgrund von Grundstücksbelastungen durch Nutzungsrechte, wie z.B. Nießbrauch oder Wohnrecht, gemindert wurde, kann der Erwerber darüber hinaus das Nutzungsrecht nicht zusätzlich bereicherungsmindernd geltend machen. § 25 ErbStG hat insoweit keine Bedeutung. Das für die Erbschaft- oder Schenkungsteuerveranlagung zuständige Finanzamt ist darüber zu unterrichten, dass die Belastung im Rahmen der Feststellung des Grundstückswerts berücksichtigt wurde.

Praxis-Beispiel

A überträgt B ein Grundstück, das mit einer Duldungsauflage belastet ist (lebenslanges Wohnrecht zugunsten der Schwester des A), deren Steuerwert (Kapitalwert) 96 000 EUR beträgt. Für das Grundstück ist ein Grundstückswert von 500 000 EUR festgestellt worden, der dem nachgewiesenen, unter Berücksichtigung der Duldungsauflage ermittelten Verkehrswert entspricht. Steuerlich ist die Bereicherung des B ohne zusätzlichen Abzug des Kapitalwerts des Wohnrechts vom Steuerwert des Grundstücks mit 500 000 EUR zu erfassen.

H 17 (4)

Bemessungsgrundlage in sog. Mischfällen

Praxis-Beispiel

A überträgt B ein Grundstück, für das ein Grundstückswert von 426 000 EUR festgestellt wird. Das Grundstück ist mit einer Hypothekenschuld belastet, die von B zu übernehmen ist und die am maßgeblichen Stichtag mit 150 000 EUR valutiert. Zusätzlich besteht eine Duldungsauflage (lebenslanges Wohnrecht zugunsten der Schwester des A), deren Steuerwert (Kapitalwert) 96 000 EUR beträgt. Das Grundstück hat unter Berücksichtigung des auferlegten Wohnrechts einen Verkehrswert von 750 000 EUR.

Die maßgebende steuerliche Bereicherung errechnet sich wie folgt:

- Steuerwert der freigebigen Zuwendung (→ R 17 Abs. 2):

$$\frac{426\,000 \text{ EUR} \times (750\,000 \text{ EUR} - 150\,000 \text{ EUR})}{750\,000 \text{ EUR}}$$

- = 426 000 EUR x 0,8000 = 340 800 EUR
- Steuerwert der Bereicherung:

340 800 EUR - (96 000 EUR x 0,8000)

= 340 800 EUR - 76 800 EUR = 264 000 EUR.

H 17 (6)

Unternehmensbewertung

Direkte Methode: Der Unternehmenswert ergibt sich aus dem Substanzwert (Teilwert) des Betriebsvermögens und dem kapitalisierten Übergewinn (nachhaltig erzielbarer Gewinn abzüglich angemessener Unternehmerlohn und angemessene Verzinsung des Betriebsvermögens)

Praxis-Beispiel

Der Substanzwert (Teilwert) des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmens beträgt 500 000 EUR, der nachhaltig erzielbare Gewinn 140 000 EUR. Als angemessener Unternehmerlohn können 60 000 EUR angesetzt werden.

Übergewinn:

nachhaltig erzielbarer Gewinn	140 000 EUR
angemessene Verzinsung	
des Betriebsvermögens 9 % von 500 000 EUR	./. 45 000 EUR
Unternehmerlohn	./. 60 000 EUR
Übergewinn	35 000 EUR

Kapitalisierungsfaktor:
bei einem Zinssatz von 9 % (100 % : 9 % =) 11,11

kapitalisierter Übergewinn:

35 000 EUR x 11,11	388 850 EUR

kapitalisierter Übergewinn	388 850 EUR
Substanzwert	+ 500 000 EUR
Unternehmenswert	888 850 EUR

Indirekte Methode: Der Unternehmenswert ergibt sich aus dem Substanzwert (Teilwert) des Betriebsvermögens und dem Gesamtertragswert (angemessene Verzinsung des nachhaltig erzielbaren Gewinns abzüglich angemessener Unternehmerlohn, wobei zusätzlich ein Risikoabschlag vorzunehmen ist)

Praxis-Beispiel

Der Substanzwert (Teilwert) des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmens beträgt 500 000 EUR, der nachhaltig erzielbare Gewinn 140 000 EUR. Als angemessener Unternehmerlohn können 60 000 EUR angesetzt werden.

Unternehmensertrag:

nachhaltig erzielbarer Gewinn	140 000 EUR
Unternehmerlohn	./. 60 000 EUR
	80 000 EUR

Kapitalisierungsfaktor:
bei einem Zinssatz von 9 % (100 % : 9 % =) 11,11

kapitalisierter Ertragswert:

80 000 EUR x 11,11	888 800 EUR

Ertragswert	888 800 EUR
Substanzwert	./. 500 000 EUR
	388 800 EUR
Risikoabschlag 50 %	./. 194 400 EUR
Substanzwert	+ 500 000 EUR

Unternehmenswert	694 400 EUR

Stuttgarter Verfahren: Der Unternehmenswert ergibt sich unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten → R 96 ff.

Verfahrensweise bei gemischten Grundstücksschenkungen

Gehörte zum Erwerb aus einer gemischten Schenkung oder Schenkung unter einer Auflage Grundbesitz, kann die Schenkungsteuer erst dann endgültig veranlagt werden, wenn neben dem Grundbesitzwert auch der Verkehrswert des Grundstücks ermittelt ist. Die Veranlagung ist ggf. vorläufig hinsichtlich des Verkehrswerts des Grundbesitzes durchzuführen. Entsprechend ist zu verfahren, wenn eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, zu deren Vermögen Grundbesitz gehört, durch Schenkung übertragen wird, da bei einer solchen Zuwendung die Grundsätze der gemischten Schenkung anzuwenden sind (→ § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG).

Verpflichtungen aus der Gesellschafterstellung

Verpflichtungen aus der Gesellschafterstellung (Haftung, Mitarbeit, Verlustrisiko) sind keine Gegenleistungen (→ BFH vom 1.7.1992, BStBl II S. 923).

H 17 (7)

Berechnung der zu stundenden Steuer nach § 25 ErbStG

→ R 85

Praxis-Beispiel

A ist an der A-GmbH zu 30 v.H. beteiligt. Er schenkt den Anteil seinem Schwiegerkind S mit der Auflage, dem Ehegatten des A ein Nießbrauchsrecht einzuräumen. Der gemeine Wert der GmbH-Anteile beträgt 600 000 EUR, der Kapitalwert des Nießbrauchsrechts beträgt 150 000 EUR. A erklärt, dass der Freibetrag nach § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden soll (Freibetrag ist bisher nicht verbraucht).

Steuer für den Brutto-Erwerb:

Steuerwert der Zuwendung ohne Abzug des Nießbrauchs	600 000 EUR
Freibetrag § 13a ErbStG	./. 256 000 EUR
	344 000 EUR
Bewertungsabschlag 40 v.H.	./. 137 600 EUR
Verbleiben	206 400 EUR
Freibetrag § 16 ErbStG	./. 10 300 EUR
steuerpflichtiger Erwerb	196 100 EUR
Steuersatz § 19 i.V.m. § 19a ErbStG 11 v.H.	
Steuer	21 571 EUR

Steuer für den Netto-Erwerb:

Steuerpflichtiger Erwerb (w.o.)		196 100 EUR
Berücksichtigung des Nießbrauchs		
206 400 EUR / 600 000 EUR	x 150 000 EUR	./. 51 600 EUR

144 500 EUR

Steuersatz § 19 i.V.m. § 19a ErbStG 11 v.H.		
Steuer (sofort zu entrichten)	15 895 EUR	./. 15 895 EUR
Stundungsbetrag nach § 25 ErbStG		5676 EUR

Berücksichtigung von Nießbrauchs- und anderen Nutzungsrechten, die sich auf den Grundstückswert ausgewirkt haben

→ H 17 (3)

H 17 (9)

Bereicherung bei einer Mehrheit von Vermögensgegenständen

Praxis-Beispiel

A überträgt dem B durch Schenkung einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Er erklärt dabei, dass für die Schenkung der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG in Anspruch genommen werden soll. Der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitzwert wird mit 1 300 000 EUR festgestellt, darin Wert des Betriebsteils 1 000 000 EUR (begünstigt nach § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG) und Wert des Wohnteils 300 000 EUR. Geldforderungen und Geschäftsguthaben (→ § 33 Abs. 3 BewG) haben einen Wert von 100 000 EUR. Der Verkehrswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (ohne Berücksichtigung der Schulden) beträgt 5 600 000 EUR. B übernimmt die Schulden des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in Höhe von 2 520 000 EUR.

Steuerwert des Betriebsteils	1 000 000 EUR
Steuerwert des Wohnteils	+ 300 000 EUR
Steuerwert des übrigen Vermögens	+ 100 000 EUR
Steuerwert der Schenkerleistung	1 400 000 EUR

- Steuerwert der freigebigen Zuwendung (→ R 17 Abs. 2 und 8)

$$\frac{1\,400\,000 \text{ EUR} \times (5\,600\,000 \text{ EUR} - 2\,520\,000 \text{ EUR})}{5\,600\,000 \text{ EUR}}$$

= 1 400 000 EUR x 0,5500 = 770 000 EUR

- Bemessungsgrundlage für Entlastung nach § 13a ErbStG

Anteil des Betriebsteils im Steuerwert der freigebigen Zuwendung
1 000 000 EUR x 0,5500 = 550 000 EUR

- Bereicherung

Steuerwert der freigebigen Zuwendung	770 000 EUR	
darin Wert des Betriebsteils	./. 550 000 EUR	
	220 000 EUR	220 000 EUR

Wert des Betriebsteils	550 000 EUR
Freibetrag (§ 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)	./. 256 000 EUR

Verbleiben	294 000 EUR	
Bewertungsabschlag (§ 13a Abs. 2 ErbStG)	./. 117 600 EUR	
Verbleiben	176 400 EUR	+ 176 400 EUR
Bereicherung		396 400 EUR

H 18 [Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften]

Schenkungen unter Gesellschaftern - Einzelfälle

Eine freigebige Zuwendung unter den Gesellschaftern kommt - sofern keine oder keine angemessene Gegenleistung erbracht wird - insbesondere in folgenden Fällen in Betracht:

1. Verdeckte Einlage

Wird einer Kapitalgesellschaft im Wege einer verdeckten Einlage ein Vermögenswert zugeführt und erhöht dieser Vermögenszugang den Wert sämtlicher Anteilsrechte, kann in der Werterhöhung der Beteiligungsrechte der anderen Gesellschafter eine steuerbare Zuwendung an diese zu sehen sein. Erfolgt in zeitlichem Zusammenhang mit der Einlage eine Ausschüttung, kann der Sachverhalt dahin zu würdigen sein, dass der an die anderen Gesellschafter ausgeschüttete Betrag Zuwendungsgegenstand ist.

Beispiel 1:

A und B sind Gesellschafter einer GmbH, an der jeder einen Geschäftsanteil in Höhe von 25 000 EUR hält. Das Vermögen der GmbH (→ R 98 Abs. 1) hat einen Wert von 300 000 EUR. A legt im Wege einer verdeckten Bareinlage 1 000 000 EUR in die GmbH ein, die eine Kapitalrücklage in entsprechender Höhe bildet. Die Betriebsergebnisse betrugen umgerechnet in EUR: 1999 80 000 EUR, 2000 30 000 EUR, 2001 100 000 EUR.

Da die Kapitalrücklage bei der Ermittlung des Vermögenswerts nicht abzugsfähig ist (→ § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG, § 103 Abs. 3 BewG) erhöht sich der Vermögenswert des Anteils des B um 500 000 EUR. Die dadurch bedingte Werterhöhung des Geschäftsanteils des B unterliegt, wenn die Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung im übrigen erfüllt sind, der Schenkungsteuer. Die Steuer entsteht im Zeitpunkt der verdeckten Einlage (→ § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

Gemeiner Wert vor Einlage:

Bezogen auf das Nennkapital ergibt sich ein

Vermögenswert von (300 000 EUR : 50 000 EUR =)			600 v.H.
Betriebsergebnis	1999	80 000 EUR x 1	80 000 EUR
	2000	30 000 EUR x 2	60 000 EUR
	2001	100 000 EUR x 3	300 000 EUR
Summe			440 000 EUR
Durchschnittsertrag		440 000 EUR : 6	73 333 EUR
Bezogen auf das Nennkapital ergibt sich ein			146,66 v.H.
Ertragshundertsatz von (73 333 EUR : 50 000 EUR =)			
Der gemeine Wert beträgt			906,64 v.H.

68 v.H. x (600 v.H. + 5 x 146,66 v.H. =)		
abgerundet		906 v.H.
Gemeiner Wert nach Einlage:		
Bezogen auf das Nennkapital ergibt sich ein	2 600 v.H.	
Vermögenswert von (1 300 000 EUR : 50 000 EUR =)		
Ertragshundertsatz (zur Vereinfachung ohne	146,66 v.H.	
Berücksichtigung verbesserter Ertragsaussichten)		
Der gemeine Wert beträgt		
68 v.H. x (2 600 v.H. + 5 x 146,66 v.H. =)		2 266,64 v.H.
abgerundet		2 266 v.H.
Bereicherung des B:		
25 000 EUR x 2 266 v.H.		566 500 EUR
25 000 EUR x 906 v.H.		./. 226 500 EUR
		340 000 EUR

Wird nachträglich die Kapitalrücklage im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln infolge einer Aufstockung der Altanteile oder der Ausgabe neuer Geschäftsanteile aufgelöst, ist dieser Vorgang schenkungsteuerlich ohne Bedeutung.

Beispiel 2:

In Abwandlung des Beispiels 1 gewährt A der Gesellschaft ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von 1 000 000 EUR. Das Darlehen ist in Höhe von 10 v.H. p.a. zu verzinsen. Nach einem Jahr verzichtet A auf die zukünftige Verzinsung.

Es handelt sich bei dem Zinsverzicht nicht um eine verdeckte Einlage im Sinne des Körperschaftsteuerrechts (→ Abschnitt 36a Abs. 2 KStR 1995), wohl aber im Sinne des Schenkungsteuerrechts (→ R 18 Abs. 5). Allerdings führt die "Einlage" nicht zu einer Erhöhung des Vermögenswerts des Anteils des B, weil sie nicht aktivierbar ist. Die "Einlage" hat jedoch zur Folge, dass die GmbH Aufwendungen in Höhe von 100 000 EUR p.a. erspart und sich damit ihre Ertragsaussichten entsprechend verbessern. Diese Verbesserung der Ertragsaussichten ist nach R 99 Abs. 1 Satz 1 zu berücksichtigen. Die dadurch entstehende Werterhöhung des Geschäftsanteils des B unterliegt - wenn die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt sind - der Schenkungsteuer. Die Steuer entsteht endgültig im Zeitpunkt des Zinsverzichts. Der Umstand, dass die Zinsersparnis bei der GmbH jährlich entsteht, führt nicht zu einer "wiederkehrenden Schenkung".

2. Einlage zu Buchwerten oder Einbringung zu Buch- oder Zwischenwerten

Wird im Rahmen einer Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung eine Sacheinlage zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert (Buch- oder Zwischenwert) angesetzt, erhöht die Wertdifferenz zwischen dem gewählten Wertansatz und dem Teilwert den Wert sämtlicher Beteiligungsrechte an der Kapitalgesellschaft. Die Werterhöhung der Anteile kann über die Wertdifferenz zwischen dem gewählten Wertansatz und dem Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts hinausgehen, wenn der Wert der Einlage teilweise in eine Kapitalrücklage eingestellt wird.

Praxis-Beispiel

Einzelunternehmer A ist zusammen mit seinem Sohn S Gesellschafter einer Betriebs-GmbH. A hält 51 v.H. der Anteile der GmbH. Die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung liegen vor. A hat der

GmbH verschiedene Betriebsgrundstücke verpachtet. Er legt ein wertvolles Betriebsgrundstück aus seinem Besitzunternehmen in die Betriebs-GmbH ein. In Höhe des Gegenwerts bildet die GmbH eine Kapitalrücklage.

Es handelt sich um den Fall einer verdeckten Einlage. Bei der Bewertung der GmbH-Anteile des S nach dem Stuttgarter Verfahren erhöht sich der Vermögenswert um den steuerlichen Wert des Betriebsgrundstücks. Dieser ist gemäß §§ 146 ff. BewG zu berechnen. Die Ausübung des Bewertungswahlrechts in der Steuerbilanz der GmbH beeinflusst daher den steuerlichen Wert der freigebigen Zuwendung nur, wenn es sich um ein Grundstück im Sinne des § 147 BewG handelt und den Gebäudewert betrifft (→ R 99 Abs. 1 Satz 1).

3. Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld

Erwirbt ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine Einlage in Höhe des Nennwerts ohne oder mit geringem Aufgeld, obwohl der Wert der Anteile höher ist, kommt die Annahme einer Schenkung durch die übrigen Gesellschafter in Betracht, weil z. B. stille Reserven von den Alt-Anteilen auf die im Rahmen der Kapitalerhöhung entstehenden neuen Anteile übergehen. Der Wille zur Freigebigkeit kann aufgrund des objektiven Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung vermutet werden (→ BFH vom 10.9.1986, BStBl 1987 II S. 80). Hierbei ist nicht der Steuerwert des Anteils, sondern dessen objektiver Wert maßgebend.

Praxis-Beispiel

A und S (Sohn des A) sind Gesellschafter einer GmbH mit einem Stammkapital in Höhe von 50 000 EUR und Kapitalrücklage in Höhe von 100 000 EUR. Im Betriebsvermögen der GmbH sind stille Reserven in Höhe von 1 000 000 EUR gebunden. Die Gesellschafterversammlung beschließt eine Erhöhung des Stammkapitals auf 150 000 EUR. Zum Erwerb der neuen Geschäftsanteile wird ausschließlich S zugelassen, der für den Erwerb eine Einlage in Höhe des Nennwerts der Anteile leistet, die er aus eigenem ererbten Vermögen erbringt.

Folge der Kapitalerhöhung ist, dass sich das Vermögen der GmbH einschließlich der stillen Reserven auch auf die im Rahmen der Kapitalerhöhung neu entstehenden Anteile verteilt. Das in diesen Anteilen gebundene Vermögen ergibt sich aus dem Eigenkapital der GmbH unter Berücksichtigung der Rücklagen und der stillen Reserven. Dieser Wert geht weit über den von S aufgewendeten Betrag hinaus, so dass eine freigebige Zuwendung vorliegt. Allerdings erlaubt das Bewertungsverfahren jedenfalls bei der Ermittlung des Vermögenswerts keine Erfassung der stillen Reserven. Die Leistung der Einlage stellt für S abzugsfähigen Erwerbsaufwand dar (→ BFH vom 20.12.2000, BStBl 2001 II S. 454).

4. Kapitalerhöhung gegen zu hohes Aufgeld

Erwirbt ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine Einlage mit einem Aufgeld, obwohl der Wert der Anteile niedriger ist, kommt die Annahme einer steuerbaren Zuwendung an die übrigen Gesellschafter in Betracht, weil sich der Wert ihrer Anteile entsprechend erhöht. Ein zu hohes Aufgeld in diesem Sinne kann auch vorliegen, wenn bei einer Sacheinlage der Nennwert der gewährten Anteile niedrig angesetzt und der übersteigende Betrag den Rücklagen zugewiesen wird.

Praxis-Beispiel

A und S (Sohn des A) sind Gesellschafter einer GmbH. Die Gesellschafterversammlung beschließt zur Aufnahme des V eine Kapitalerhöhung, wobei zur Übernahme der neuen Anteile ausschließlich V zugelassen wird. Für die Übernahme der neuen Anteile im Nennwert von 50 000 EUR wird ein Betrag von 500 000 EUR festgelegt, obwohl der wirkliche Wert der neuen Anteile lediglich 200 000 EUR beträgt.

Soweit das Entgelt für die neuen Anteile deren Nennwert übersteigt, ist es in eine Kapitalrücklage einzustellen. Die Kapitalrücklage erhöht den Wert sämtlicher Geschäftsanteile, also insbesondere auch den Wert der S gehörenden Anteile. Diese Werterhöhung wird auch durch das Stuttgarter Verfahren abgebildet, weil bei der Ermittlung des Vermögenswerts die Kapitalrücklage nicht abgezogen werden darf (→ § 12 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 ErbStG; § 103 Abs. 3 BewG).

5. Verzicht auf ein Bezugsrecht

Nimmt ein Gesellschafter an einer Kapitalerhöhung nicht im vollen Umfang des ihm zustehenden Bezugsrechts teil und lässt er dieses Bezugsrecht insoweit verfallen, kann dieser Verzicht als steuerbare Zuwendung an den Gesellschafter zu qualifizieren sein, dem durch die Kapitalerhöhung eine Wertsteigerung zufließt, die den Wert einer von ihm zu erbringenden Einlage übersteigt (Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld). Erfolgt die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und nicht durch Erhöhung des Nennbetrags der Alt-Anteile ("Aufstockung", vgl. § 57h GmbHG), erwerben die Gesellschafter die neuen Anteile zwingend im Verhältnis ihrer bisherigen Geschäftsanteile (§ 57j GmbHG, § 212 AktG). Der "Verzicht" auf dieses Bezugsrecht bedeutet deshalb eine Zuwendung des neu entstandenen Anteils.

6. Einziehung eines Anteils (§ 34 GmbHG**)**

Mit Zustimmung des betreffenden Gesellschafters wird ein Anteil gegen eine den wirklichen Wert des Anteils nicht deckende Abfindung eingezogen (vgl. a. § 237 AktG). Da der Gesellschaftsanteil durch die Einziehung untergeht, scheidet ein Gesellschafter, der keine weiteren Anteile hält, durch die Einziehung aus der Gesellschaft aus. Die Differenz zwischen dem Wert des untergehenden Anteils und der Abfindung erhöht den Wert der verbleibenden Anteile.

Praxis-Beispiel

A und B sind mit Geschäftsanteilen im Betrag von je 50 000 EUR Gesellschafter einer GmbH. Der Gesellschaftsvertrag lässt die Einziehung der Geschäftsanteile zu. Die Gesellschafterversammlung beschließt, dass der Anteil des B ohne Abfindung (oder alternativ: gegen eine Abfindung in Höhe des anteiligen Buchwerts des Betriebsvermögens) eingezogen wird. B stimmt der Einziehung zu.

Folge der Einziehung des Anteils ist der Untergang dieses Geschäftsanteils. Bei einer GmbH ist die Einziehung nicht zwingend mit einer Kapitalherabsetzung verbunden (anders bei der AG), so dass die Summe des Nennwerts der Geschäftsanteile und das Stammkapital der Gesellschaft nach der Einziehung eines Anteils divergieren können. Folge der Einziehung ist, dass das Gesellschaftsvermögen in den nach der Einziehung verbleibenden Geschäftsanteilen verkörpert ist. Deren Wert erhöht sich deshalb, sofern die Abfindung nicht dem wirklichen Wert des auf den eingezogenen Anteil entfallenden Gesellschaftsvermögens entspricht.

7. Übergang des Anteils eines Gesellschafters auf die Gesellschaft (Erwerb eigener Anteile im Rahmen einer Kaduzierung, § 21 GmbHG**, oder eines Austritts bzw. einer Ausschließung eines Gesellschafters)**

Bleibt die zu leistende Abfindung oder das Entgelt hinter dem objektiven Wert der Anteile zurück, ergibt sich eine Bereicherung der verbleibenden Gesellschafter, die nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG steuerpflichtig ist.

Praxis-Beispiel

A und S (Sohn des A) sind Gesellschafter einer GmbH. Beide halten je einen Geschäftsanteil in Höhe von 50 000 EUR (nominal). Die - nicht auf einer entsprechenden Verpflichtung im Gesellschaftsvertrag beruhende, also freiwillig gebildete - Kapitalrücklage der Gesellschaft beläuft sich auf 250 000 EUR. Im Gesellschaftsvermögen sind erhebliche stille Reserven gebunden. A veräußert seinen Anteil an die GmbH zum Nennwert. Diese löst die Kapitalrücklage im entsprechenden Umfang auf und bildet die nach § 272 Abs. 4 HGB erforderliche Sonderrücklage (Ausschüttungssperre). Der objektive Wert der Anteile liegt deutlich über der von der GmbH erbrachten Gegenleistung. Da A durch die Anteilsveräußerung aus der Gesellschaft ausscheidet, liegt eine Schenkung an die Gesellschaft selbst vor. In diesem Fall richtet sich die Besteuerung nach dem Steuerwert der übertragenen Anteile, wobei auch die Gewährung der Begünstigung des § 13a ErbStG in Betracht kommt (→ R 56).

Nach den Umständen des Einzelfalls kommt jedoch auch in Betracht, dass A den Gesellschafter S bereichern will (→ R 18 Abs. 3) und deshalb eine freigebige Zuwendung im Verhältnis zu S angenommen werden kann (abgekürzter Leistungsweg). Gegenstand der Zuwendung ist dann nicht der an die Gesellschaft geleistete Gegenstand (Anteil) selbst. Der einzelne Gesellschafter kann nicht über den in das Gesellschaftsvermögen geleisteten Gegenstand verfügen. Die eigenen Anteile

der GmbH erhöhen aber den Steuerwert der Anteile des S (→ R 107). Ihm fließt diese Werterhöhung des Gesellschaftsrechts zu. Diese Bereicherung ist der Schenkungsteuer zu unterwerfen. Maßgebend für die Besteuerung ist nach der Rechtsprechung des BFH, in welcher Form die Vermögensmehrung beim Bedachten tatsächlich erfolgt (→ BFH vom 9.11.1994, BStBl 1995 II S. 83). Die Gewährung der Begünstigung des § 13a ErbStG scheidet aus, weil eine Übertragung der Anteile des A auf S nicht vorliegt.

Freigebige Zuwendungen an eine einem Gesellschafter nahestehende Person

Wird im Zuge einer Kapitalerhöhung einer GmbH ein Dritter zur Übernahme neuer Geschäftsanteile zugelassen, deren gemeiner Wert die zu leistende Einlage übersteigt, und muss der Dritte keine weiteren Verpflichtungen eingehen, ist er mit der Eintragung im Handelsregister auf Kosten der Altgesellschafter bereichert. Zuwendende sind die Altgesellschafter. Die Leistung der Einlage stellt Erwerbsaufwand dar (→ BFH vom 20.12.2000, BStBl 2001 II S. 454).

Praxis-Beispiel

A und B sind Gesellschafter einer GmbH. Beide halten je einen Geschäftsanteil in Höhe von 25 000 EUR (nominal). A und B beschließen eine Kapitalerhöhung von 100 000 EUR und lassen C und D zur Übernahme der neuen Geschäftsanteile gegen eine Einlage von jeweils 50 000 EUR zu. Zum Besteuerungszeitpunkt haben die Anteile einen gemeinen Wert von 4 000 EUR je 100 EUR des Stammkapitals.

Die Bereicherung des C und D aus den einzelnen Zuwendungen durch A bzw. B beträgt jeweils:

250 x 4 000 EUR - 25 000 EUR = 975 000 EUR.

Inkongruente Gewinnausschüttung

Wird bei einer GmbH eine von der Beteiligungsquote abweichende inkongruente Gewinnausschüttung an einen Gesellschafter vorgenommen, ohne dass Gesellschafterleistungen die abweichende Gewinnverteilung rechtfertigen, führt das über das gesetzliche Maß hinaus Verteilte zu einer Bereicherung dieses Gesellschafters auf Kosten der übrigen Gesellschafter.

Rechtlicher Zusammenhang mit Gemeinschaftszweck

→ BFH vom 1.7.1992 (BStBl II S. 921, 924, 925)

Verzicht auf die zukünftige Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens

→ BFH vom 12.7.1979 (BStBl II S. 631), vom 30.3.1994 (BFH/NV 1995 S. 70) und vom 2.3.1995 (BFH/NV 1995 S. 341)

Zuwendungsabsicht

→ BFH vom 25.10.1995 (BStBl 1996 II S. 160)

H 20 [Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft]

Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft

Wird bei der Schenkung eines Anteils für den Fall des Ausscheidens die sog. Buchwertklausel vereinbart, bleibt dies bei der Feststellung der Bereicherung zunächst unberücksichtigt. Die den Buchwert der Beteiligung übersteigende Bereicherung gilt vielmehr als auflösend bedingt erworben. Tritt die Bedingung ein, so kann der Erwerber nach § 5 Abs. 2 BewG eine Berichtigung der Steuerfestsetzung beantragen.

Die Bedingung tritt ein, wenn im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters der Steuerwert seines Anteils über der Abfindung liegt. Der auflösend bedingte Teil seines Erwerbs entspricht dann dem Steuerwert des bei der Schenkung angesetzten Anteils abzüglich des Buchwerts im Zeitpunkt der Schenkung. Auf Antrag ist in diesem Fall die Steuer zu erstatten, die auf diesen Unterschiedsbetrag entfällt, höchstens jedoch die Steuer, die auf den Unterschiedsbetrag zwischen der Abfindung und dem höheren Steuerwert vom Zeitpunkt des Ausscheidens entfällt. Auf die Identität zwischen den stillen Reserven vom Zeitpunkt der Schenkung und den stillen Reserven vom Zeitpunkt des Ausscheidens des Beschenkten kommt es nicht an.

Praxis-Beispiel

a)	Buchwert des Anteils z.Z. der Schenkung	1 000 000 EUR
	Steuerwert des Anteils z.Z. der Schenkung	1 200 000 EUR
	Unterschiedsbetrag	200 000 EUR
b)	Buchwert des Anteils z.Z. des Ausscheidens (Abfindung)	1 500 000 EUR
	Steuerwert des Anteils z.Z. des Ausscheidens	2 000 000 EUR
	Unterschiedsbetrag	500 000 EUR

Es kann die Steuer erstattet werden, die auf 200 000 EUR entfällt. Würde der Unterschied nach Buchstabe b nur 120 000 EUR betragen, könnte auch die Steuer nur für diesen Betrag erstattet werden. Zur Berechnung des zu erstattenden Betrags ist von der veranlagten Steuer die Steuer abzuziehen, die sich ergeben würde, wenn bei der Veranlagung der Erwerb (1 200 000 EUR) um den jeweils ermittelten Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Steuerwert des Anteils (200 000 EUR bzw. 120 000 EUR) gekürzt worden wäre. Zu erstatten ist dann der Unterschied zwischen den beiden Steuerbeträgen.

In dem Steuerbescheid über die Schenkung ist der Buchwert des Anteils vom Zeitpunkt der Schenkung zu vermerken. Liegt er über dem angesetzten Steuerwert, so genügt ein Hinweis, dass die Voraussetzungen des § 7 Abs. 5 ErbStG nicht mehr erfüllt werden können.

Dem Ausscheiden steht die Ausschließung eines Gesellschafters und die Auflösung der Gesellschaft gleich.

H 22 [Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten]

Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten

§ 7 Abs. 7 ErbStG enthält die Parallelvorschrift zu § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters noch zu seinen Lebzeiten (→R 7). Auf die Absicht des ausscheidenden Gesellschafters, die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft zu bereichern (Bereicherungswille), kommt es hiernach nicht an. Die Vorschrift ist sowohl bei einem freiwilligen als auch bei einem zwangsweisen Ausscheiden des Gesellschafters anzuwenden. Sie betrifft Anteile an einer Personengesellschaft und Anteile an einer Kapitalgesellschaft.

→ BFH vom 1.7.1992 (BStBl II S. 921 und 925)

H 23 [Zeitpunkt der Ausführung einer Grundstücksschenkung]

Ausführung einer Grundstücksschenkung

→ BFH vom 26.9.1990 (BStBl 1991 II S. 320) und vom 24.7.2002 (BStBl II S. 781)

Privatrechtliche oder behördliche Genehmigung

In Betracht kommen insbesondere die Genehmigung

- eines von einem Minderjährigen oder sonst beschränkt Geschäftsfähigen geschlossenen Vertrags durch den gesetzlichen Vertreter (§§ 108, 114 BGB),
- eines von einem Vertreter ohne Vertretungsmacht geschlossenen Vertrags durch den Vertretenen (§ 177 BGB),
- bestimmter Rechtsgeschäfte der Eltern durch das Familiengericht (§ 1365 BGB) bzw. eines Vormunds durch das Vormundschaftsgericht (§ 1821 BGB),
- der Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke (§ 2 GrdstVG),
- für den Bodenverkehr (§ 19 BauGB).

Als behördliche Genehmigung im Sinne von R 23 Abs. 3 gilt auch das sog. Negativattest nach § 20 Abs. 2 BauGB.

Schenkung einer Grundstücksteilfläche

Bei Schenkung einer Grundstücksteilfläche gilt R 23 Abs. 1 entsprechend, auch wenn das Vermessungsverfahren zur Bildung einer eigenen Flurnummer noch nicht abgeschlossen wurde.

H 24 [Bewertungsstichtag bei Errichtung einer Stiftung]

Bewertungsstichtag bei Errichtung einer Stiftung

Bürgerlich-rechtlich gilt eine erst nach dem Tode des Erblassers anerkannte Stiftung für die Zuwendungen des Stifters als schon vor seinem Tode entstanden (§ 84 BGB). Abweichend hiervon entsteht die Erbschaftsteuer für den Übergang des Vermögens bei einer vom Erblassers errichteten Stiftung mit dem Zeitpunkt der Anerkennung der Stiftung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG). Unter die Vorschrift des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG fallen alle Fälle, in denen Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung übergeht. Unabhängig davon, ob der Erblasser den Erben oder Vermächtnisnehmer mit der Auflage beschwert hat, eine Stiftung durch Rechtsgeschäft unter Lebenden zu errichten oder ob es sich um eine vom Erblasser angeordnete Stiftung, die von diesem zur (Allein-)Erbin eingesetzt ist, handelt (→ BFH vom 25.10.1995, BStBl 1996 II S. 99).

Bei einem Stiftungsgeschäft unter Lebenden entsteht die Schenkungsteuer mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), also ebenfalls bzw. frühestens mit dem Zeitpunkt der Anerkennung der Stiftung, da die Übertragung des im Stiftungsgeschäft zugesagten Vermögens auf die Stiftung erst mit oder nach diesem Zeitpunkt erfolgen kann (§ 82 BGB). Besteuerungstatbestand ist in diesen Fällen allein die wirtschaftliche Bereicherung der Stiftung im Zeitpunkt der behördlichen Anerkennung. Die steuerlichen Vorschriften haben insoweit Vorrang vor den zivilrechtlichen Grundsätzen. Als wirtschaftliche Bereicherung ist das gesamte zum Zeitpunkt der Stiftungsanerkennung vorhandene Vermögen anzusehen (→ BFH vom 25.10.1995, BStBl 1996 II S. 99).

H 24a [Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der Erbschaftsteuer]

Abrundung/Aufrundung

Ergeben sich bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs oder der Erbschaft- und Schenkungsteuer Euro-Beträge mit Nachkommastellen, sind diese jeweils in der für den Steuerpflichtigen günstigen Weise auf volle Euro-Beträge auf- bzw. abzurunden.

Umrechnung von DM-Beträgen in Euro-Beträge

Soweit für die Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs oder der Erbschaftsteuer DM-Beträge aus der Zeit vor dem 1.1.2002 einzubeziehen sind (z.B. Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG oder Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG), sind die DM-Beträge nach dem amtlichen Umrechnungskurs 1 Euro = 1,95583 DM in Euro umzurechnen und auf volle Euro-Beträge zu runden.

H 25 [Behandlung von Ansprüchen nach dem Vermögensgesetz]

Bewertung von Ansprüchen nach dem VermG

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach Sachleistungsansprüche bei gegenseitigen Verträgen mit dem gemeinen Wert des Gegenstandes zu bewerten sind, auf dessen Leistung sie gerichtet sind (→ BFH vom 10.4.1991, BStBl II S. 620, und vom 26.6.1991, BStBl II S. 749), findet auf die Bewertung von Ansprüchen nach dem VermG keine Anwendung. Im Unterschied zu Sachleistungsansprüchen aus gegenseitigen Verträgen handelt es sich bei Ansprüchen nach dem VermG um öffentlich-rechtliche Ansprüche, die gegen die Vermögensämter zu richten sind. Dabei bestehen keine zweiseitigen Verpflichtungen, deren Erfüllung in einem Abhängigkeitsverhältnis zueinander steht.

Hauptanwendungsfälle:

1. Tatsächliche Rückübertragung des Grundstücks

A hat einen Anspruch auf Rückübertragung eines Grundstücks angemeldet (§ 3 VermG). Der Anspruch wird entweder noch zu Lebzeiten des A an B verschenkt oder B erwirbt den Anspruch des A als dessen Erbe im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Das zuständige Amt zur Regelung offener Vermögensfragen entscheidet später bestandskräftig auf Rückübertragung des Grundstücks unmittelbar an B.

Die von B zu entrichtende Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer bemisst sich nach dem Grundbesitzwert gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG, wenn der Anspruch nach dem VermG nach dem 31.12.1995 von Todes wegen erworben oder die Schenkung nach dem 31.12.1995 ausgeführt worden ist. Der Zeitpunkt, an dem das Grundstück selbst auf den Berechtigten bzw. dessen Rechtsnachfolger übergeht, ist für die Steuerentstehung unbeachtlich, weil sich der Erwerb von Todes wegen bzw. die Schenkung auf den Anspruch nach dem VermG bezieht und nicht unmittelbar auf das zu übertragende Grundstück selbst.

Eine Besteuerung nach dem Grundbesitzwert erfolgt im übrigen auch, wenn das Grundstück aufgrund einer gütlichen Einigung zwischen dem Berechtigten und dem Verfügungsberechtigten dem Berechtigten (Erbe, Schenkungsempfänger) zurückgegeben wird; in diesem Fall wird auf Antrag von der Behörde ein dem Ergebnis der Einigung entsprechender Bescheid erlassen (§ 31 Abs. 5 VermG).

2. Rückübertragung eines Ersatzgrundstücks

Der vererbte oder verschenkte Anspruch auf Rückübertragung eines Grundstücks konkretisiert sich nach dem Erwerb des Anspruchs im Laufe des Rückübertragungsverfahrens dahingehend, dass der als berechtigte Erbe oder Beschenkte anstelle des einstmals seinem Rechtsvorgänger entzogenen Grundstücks ein Ersatzgrundstück annimmt (§ 21 VermG).

Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer bemisst sich nach dem Grundbesitzwert des Ersatzgrundstücks gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG, wenn der Anspruch nach dem VermG nach dem 31.12.1995 von Todes wegen erworben oder die Schenkung nach dem 31.12.1995 ausgeführt worden ist.

3. Veräußerung des Anspruchs vor der Rückübertragung an einen Dritten

A vererbt oder verschenkt an B einen geltend gemachten Anspruch auf Rückübertragung eines Grundstücks nach § 3 VermG. B veräußert vor dem Abschluss des Verfahrens zur Rückübertragung den Anspruch an C gegen Zahlung von 800 000 EUR. Der Grundbesitzwert des Grundstücks für den maßgeblichen Stichtag (Zeitpunkt des Erwerbs des Anspruchs durch B) beträgt 400 000 EUR. Das Amt zur Regelung offener Vermögensfragen überträgt das Grundstück anschließend mit bestandskräftigem Bescheid gem. §§ 32, 33 VermG unmittelbar auf C als den nunmehr Berechtigten.

Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer bemisst sich nach dem Grundbesitzwert nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG, wenn der Anspruch nach dem VermG nach dem 31.12.1995 von Todes wegen erworben oder die Schenkung nach dem 31.12.1995 ausgeführt worden ist. Der Anspruch ist dagegen nicht mit dem erzielten Verkaufserlös (hier 800 000 EUR) anzusetzen, weil

die rechtsgeschäftliche Verfügung durch den Erben/Beschenkten nicht als endgültige Sach- und Rechtslage anzusehen ist.

Die Konkretisierung des Rückübertragungsanspruchs seinem Inhalt nach erfolgt in der Person des in einer Kette von Rechtserwerbern zuletzt gegenüber der Behörde Berechtigten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass auch nach der Begriffsbestimmung des VermG jeder Rechtsnachfolger, mithin auch jeder weitere Erwerber - dann allein - Berechtigter ist (§ 2 Abs. 1 VermG). Erhält dieser zuletzt gegenüber der Behörde Berechtigte das Grundstück zurück, dann steht im nachhinein fest, dass sich der - hier von B - erworbene Anspruch seinem Inhalt nach auf die Rückgabe des Grundstücks richtet und als solcher auch materiell berechtigt war.

Diese Rückbeziehung einer nachträglichen Entwicklung auf die Bewertung des Anspruchserwerbs durch B stellt keinen Verstoß gegen das erbschaft-/schenkungsteuerliche Stichtagsprinzip dar. Denn es werden nicht unzulässigerweise nach dem erbschaft-/schenkungsteuerlichen Stichtag eingetretene (damit nachträgliche) Wertentwicklungen berücksichtigt, sondern lediglich den Zuwendungsgegenstand bestimmende "wertaufhellende" Faktoren, die allerdings auf den Stichtag der Steuerentstehung zurückwirken.

4. Veräußerung des Anspruchs vor der Rückübertragung an einen Verfügungsberechtigten

Der Verfügungsberechtigte X hat zu Zeiten der DDR als Nutzungsberechtigter Verfügungsmacht über ein volkseigenes Grundstück eingeräumt bekommen, ohne Eigentum daran zu erhalten. Der seinerzeit rechtsstaatswidrig enteignete A vererbt oder verschenkt den - auch materiell bestehenden - Anspruch auf Rückübertragung des Grundstücks an B (§ 3 VermG). Im Rahmen einer gütlichen Einigung tritt der Berechtigte B an den Verfügungsberechtigten X seinen Anspruch auf Rückübertragung des Grundstücks gegen Zahlung eines Kaufpreises ab. Die Behörde erlässt einen der Einigung entsprechenden Bescheid (§§ 31 Abs. 5 und 33 Abs. 3 VermG), wonach der X aufgrund der Abtretung nunmehr Eigentum erwirbt.

Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer bemisst sich nach dem Grundbesitzwert nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 138 ff. BewG, wenn der Anspruch nach dem VermG nach dem 31.12.1995 von Todes wegen erworben oder die Schenkung nach dem 31.12.1995 ausgeführt worden ist. Auch hier konkretisiert sich der am erbschaft-/schenkungsteuerlichen Stichtag dem Grunde nach schon bestehende vermögensrechtliche Anspruch in der Person des zuletzt Berechtigten (hier X) zu einem Anspruch auf Rückübertragung des Grundstücks (Naturalrestitution).

Es besteht bei dieser Fallkonstellation lediglich die Besonderheit, dass die Eigentumsübertragung aufgrund der Abtretung des Anspruchs an den Verfügungsberechtigten und nicht an den Dritten (wie im Fall 3) erfolgt. Das rechtfertigt es aber nicht, die rechtsgeschäftliche Verfügung des Erben/Beschenkten hier anders zu beurteilen.

5. Wahl der Entschädigung statt Rückübertragung

Der aufgrund einer Schenkung oder eines Erbfalls Berechtigte B wählt im Rahmen des Rückübertragungsverfahrens die Entschädigung anstelle der Rückgabe des Grundstücks (§ 8 VermG). Über den Anspruch auf Entschädigung wird nach dem EntschG entschieden. Der Entschädigungsanspruch wird danach grundsätzlich nicht in bar, sondern durch Zuteilung von übertragbaren Schuldverschreibungen des Entschädigungsfonds erfüllt, die ab 1.1.2004 mit sechs v.H. jährlich zu verzinsen sind. Die Schuldverschreibungen werden vom Jahr 2004 an in fünf gleichen Jahresraten durch Auslosung getilgt (§ 1 Abs. 1 EntschG). Nach § 5 EntschG wird ausnahmsweise nur die Entschädigung von privaten geldwerten Ansprüchen nach Maßgabe der verfügbaren Mittel des Entschädigungsfonds bis zum Betrag von 10 000 DM, das entspricht 5 112,92 EUR, in Geld erfüllt (§ 5 Abs. 2 EntschG).

Inhalt und Wert des Anspruchs nach dem VermG konkretisieren sich hier in der Entschädigung. Der Anspruch des Berechtigten ist mit dem Steuerwert des Entschädigungsanspruchs nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 und 3 BewG zu bewerten.

Gerade die Wahlmöglichkeit des Berechtigten gem. § 8 VermG veranschaulicht, dass der Restitutionsanspruch nach dem VermG nicht allein und in erster Linie auf die Naturalrestitution in Form der Rückgabe des rechtsstaatswidrig entzogenen Vermögenswerts - wie hier eines

Grundstücks - gerichtet ist, sondern bis zum endgültigen Abschluss des Verfahrens nach dem VermG seinem Gegenstand nach offen ist. Soweit dieses Wahlrecht des Berechtigten (Schenkungsempfänger/Erbe), das unabhängig von der tatsächlichen Möglichkeit der Rückgabe besteht, nicht endgültig ausgeübt wurde, kann auch keine Bewertung zum Stichtag vorgenommen werden.

Der vermögensrechtliche Anspruch ist am erbschaft-/schenkungsteuerlichen Stichtag zwar bereits entstanden, konkretisiert sich aber erst mit der endgültigen Ausübung des Wahlrechts seinem Inhalt nach. Wird das Wahlrecht im Sinne einer Entschädigungszahlung endgültig ausgeübt, bezieht sich der vermögensrechtliche Anspruch gem. der "endgültigen Sach- und Rechtslage" gerade nicht mehr auf die Rückübertragung des Grundstücks, weshalb die Bewertung des Anspruchs mit dem Grundbesitzwert des Grundstücks nicht (mehr) möglich ist.

Für die Ermittlung des Steuerwerts des Entschädigungsanspruchs ist zu berücksichtigen, dass dem B die Entschädigung nicht sofort nach ihrer Feststellung als Geldanspruch zusteht. B erhält eine übertragbare Schuldverschreibung des Entschädigungsfonds im entsprechenden Nennwert, die bis zum 31.12.2003 unverzinslich ist und erst vom Jahr 2004 an (frühester Zeitpunkt) durch Auslosung getilgt werden wird; erst ab dem Jahr 2004 erfolgt eine Verzinsung in Höhe von sechs v.H. (§ 1 Abs. 1 Satz 1 bis 4 EntschG). Macht der B von der Möglichkeit Gebrauch, vor Fälligkeit (z.B. Anfang 2003) die Schuldverschreibung bei seiner Hausbank einzureichen, wird die Bank einen entsprechenden Diskontabschlag vom Nennwert vornehmen.

Solange die Schuldverschreibungen nicht börsennotiert sind - dann gilt gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 1 BewG der Kurswert am Stichtag - richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 und 3 BewG.

Die aufgezeigten Besonderheiten bei der Entschädigung in Form der Ausgabe von Schuldverschreibungen rechtfertigen es, die in der Schuldverschreibung verbriefte Kapitalforderung mit einem geringeren Wert als mit dem Nennwert anzusetzen, wenn die Laufzeit der unverzinslichen Schuldverschreibung noch mehr als ein Jahr beträgt (§ 12 Abs. 3 BewG). Ist die Laufzeit kürzer, z.B. bei einem Besteuerungsstichtag im Jahr 2003, scheidet eine Abzinsung aus.

6. Entschädigung statt Rückübertragung

A hat einen Anspruch auf Rückübertragung eines Grundstücks gem. § 3 VermG angemeldet. Er vererbt oder schenkt den Anspruch an B. Die Rückübertragung des Grundstücks ist ausgeschlossen, weil das Grundstück in eine umfangreiche Maßnahme des komplexen Wohnungsbaus einbezogen worden ist (vgl. § 4 VermG). B erhält deshalb aufgrund der endgültigen Entscheidung der Behörde (§§ 32, 33 VermG) eine Entschädigung (§§ 4 und 9 Abs. 1 VermG).

Inhalt und Wert des Anspruchs nach dem VermG konkretisieren sich hier in der Entschädigung. Der Anspruch des Berechtigten ist mit dem Steuerwert des Entschädigungsanspruchs nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 und 3 BewG zu bewerten. Der Anspruch nach dem VermG hat sich nach der endgültigen Sach- und Rechtslage als ein Entschädigungsanspruch konkretisiert, der in Form von Schuldverschreibungen des Entschädigungsfonds erfüllt wird. Dies wirkt auf den Stichtag der Steuerentstehung zurück.

Bei der Bewertung der verbrieften Kapitalforderung zum Stichtag ist eine Abzinsung vorzunehmen entsprechend den unter 5. erläuterten Grundsätzen.

7. Entschädigung nach dem Investitionsvorranggesetz

Der Berechtigte aus einem Anspruch nach dem VermG (Erbe oder Beschenkte) erhält das Grundstück aufgrund eines nach seinem Erwerb nach dem VermG ergangenen Investitionsvorrangbescheides nicht zurück. Statt dessen wird ihm, nachdem seine Berechtigung festgestellt worden ist, aufgrund eines gesonderten Bescheides der Behörde von dem gegenwärtig Verfügungsberechtigten gemäß § 16 Investitionsvorranggesetz (BGBl. 1992 I S. 1269) eine Geldsumme gezahlt, die der Höhe nach dem Erlös entspricht, den der Investor an den gegenwärtig Verfügungsberechtigten aus dem Vertrag über die Veräußerung des Grundstücks zu zahlen hat. Dieser Betrag ist ggf. auf den Verkehrswert des Grundstücks aufzustocken.

Inhalt und Wert des Anspruchs nach dem VermG konkretisieren sich hier in der Entschädigung. Der Anspruch des Berechtigten ist mit dem Steuerwert der Geldforderung nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 und 3 BewG zu bewerten und nicht mit dem Grundbesitzwert des Grundstücks.

Nach der endgültigen Sach- und Rechtslage, wie sie sich aufgrund des Investitonsvorrangbescheides und des Bescheides über die Herausgabe des - ggf. auf den Verkehrswert aufgestockten - Erlöses darstellt, ist der Anspruch nicht auf Rückgabe des Grundstücks, sondern auf Herausgabe des Erlöses gerichtet. Dies wirkt auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung zurück.

Die Geldforderung ist für den Zeitraum vom Erwerb des - unerfüllbar gewordenen - Restitutionsanspruchs durch den Berechtigten bis zu ihrer tatsächlichen Zahlung an den Berechtigten nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 3 BewG abzuzinsen, wenn dazwischen mehr als ein Jahr liegt. Es ist wie unter Fall 5 dargestellt zu verfahren.

H 26 [Übertragung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft]

Entlastungen nach §§ 13a/19a ErbStG **für Anteile an Kapitalgesellschaften im Gesellschaftsvermögen**

Wird ein Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft übertragen, zu deren Vermögen Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft gehören, ist zwar auch insoweit von einem Erwerb der Miteigentumsanteile an diesen Anteilen auszugehen. Die Entlastungen nach §§ 13a/19a ErbStG kommen jedoch nicht in Betracht, weil der Erblasser oder Schenker nicht unmittelbar am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt war.

H 27 [Abrundung im Fall der Steuerübernahme]

Praxis-Beispiel

A schenkt seiner Freundin B (Steuerklasse III) Wertpapiere im Wert von 205 736 EUR und erklärt sich bereit, die Schenkungsteuer zu übernehmen.

Wert der Zuwendung		205 736 EUR
Daraus errechnete Steuer		
Zuwendung	205 736 EUR	
Persönlicher Freibetrag	./. 5 200 EUR	
Verbleiben	200 536 EUR	
Abgerundet	200 500 EUR	
Steuer bei Steuersatz 23 v.H.	46 115 EUR	+ 46 115 EUR
Erwerb einschl. Steuer		251 851 EUR
Persönlicher Freibetrag		./. 5 200 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb		246 651 EUR
abgerundet		246 600 EUR
Steuer bei Steuersatz 23 v.H.		56 718 EUR

Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker in den Fällen der nach § 25 ErbStG zinslos zu stundenden Steuer

Hat der Schenker die Steuer übernommen, gilt nach § 10 Abs. 2 ErbStG als steuerpflichtiger Erwerb der Betrag, der sich bei der Zusammenrechnung des Steuerwerts der Zuwendung mit der aus ihr errechneten Steuer ergibt. In den Fällen der nach § 25 ErbStG zinslos gestundeten Steuer ist der Steuerwert der Zuwendung um die sofort zu zahlende Steuer zuzüglich des Ablösungsbetrags der zinslos gestundeten Steuer zu erhöhen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Zuwendende seinerseits von der Ablösung Gebrauch macht oder der Beschenkte die Ablösung

gewählt hätte, wenn er die Steuer hätte tragen müssen (BFH vom 16.01.2002, BStBl 2002 II S. 314).

H 28 [Abzug von außergewöhnlichen Unterhaltskosten (sog. Überlast) nach dem Denkmalschutzgesetz]

Kapitalwert der Überlast

Praxis-Beispiel

Von der Gesamtnutzungsfläche einer Burg entfallen 40 v.H. auf die Wohnräume des Eigentümers. Die übrigen Räume der Burg werden museal genutzt. Der gesamte umbaute Raum der Burg beträgt 20 000 Kubikmeter. Als Jahreswert der Überlast ist anzusetzen:

für den museal genutzten Teil	
20 000 m³ x 60 v.H. x 2,30 EUR/m³ =	27 600 EUR
für den anderweitig genutzten Teil	
20 000 m³ x 40 v.H. x 1,15 EUR/m³ =	+ 9 200 EUR
Jahreswert gesamt	36 800 EUR
Der Kapitalwert beträgt 36 800 EUR x 18,6	684 480 EUR

H 29 [Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG]

Behandlung von Grabpflegekosten

1. Der Erblasser hat mit einer (Friedhofs-) Gärtnerei einen Grabpflegevertrag geschlossen, der Art, Umfang und Kosten der Pflegemaßnahmen bestimmt.

1.1 Wurden die Grabpflegekosten bereits vom Erblasser zu Lebzeiten bezahlt, gehört zu seinem Nachlass ein Sachleistungsanspruch in gleicher Höhe. Dieser Sachleistungsanspruch hat jedoch für die Erben keine Bereicherung zur Folge, weil diese zur Grabpflege bürgerlich-rechtlich nicht verpflichtet sind. Für den Sachleistungsanspruch ist daher kein Wert anzusetzen. Andererseits fallen bei den Erben Grabpflegekosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG nicht an. Die Erben können daher über dem Pauschbetrag von 10 300 EUR liegende Kosten nur geltend machen, wenn die übrigen Kosten - ohne die vom Erblasser gezahlten Grabpflegekosten - den Pauschbetrag überschreiten (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG).

1.2 Sind die Grabpflegekosten erst nach dem Tode des Erblassers zu entrichten, haben die Erben insoweit eine abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Erfolgt die Bezahlung der Grabpflegekosten entsprechend den jeweiligen laufenden Pflegeleistungen, sind sie mit dem Kapitalwert (§§ 13, 15 BewG) abzugsfähig. Bei der Ermittlung des Kapitalwerts sind künftige Preissteigerungen nicht zu berücksichtigen. Kann der Grabpflegevertrag von den Erben ersatzlos gekündigt werden, ist - anstelle der vereinbarten - von einer unbestimmten Pflegedauer auszugehen. Bei den Erben fallen - wie im Fall der Zahlung durch den Erblasser - Grabpflegekosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG nicht an. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG bleibt unberührt.

1.3 Hat der Erblasser zur Bestreitung der Grabpflegekosten ein Sparguthaben angelegt und mit dem Geldinstitut vereinbart, dass dieses oder ein Dritter während der Pflegedauer über das Guthaben verfügungsberechtigt ist, gehört das Guthaben zum Nachlass und damit zum Erwerb des Erben. Die Verfügungsbeschränkung der Erben ist für die Besteuerung ohne Bedeutung (§ 9 Abs. 3 BewG).

1.3.1 Soll ein nach Ablauf der Pflegezeit bestehendes Guthaben den Erben verbleiben, ist ihr Erwerb nur mit der aus dem Vertrag des Erblassers sich ergebenden, gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähigen Schuld belastet. Für die Ermittlung des Kapitalwerts der Schuld gelten Nr.

1.2 Sätze 2, 3 und 4 entsprechend. Bei den Erben fallen Grabpflegekosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG nicht an. § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG bleibt unberührt.

1.3.2 Soll ein nach Ablauf der Pflegezeit bestehendes Guthaben einem vom Erblasser bestimmten Dritten zustehen oder für einen bestimmten Zweck verwendet werden, ist bei den Erben eine Gesamtverpflichtung in Höhe des Sparguthabens abzugsfähig (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG). Nr. 1.3.1 Satz 3 gilt entsprechend.

1.3.3 Der Erwerb des berechtigten Dritten (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) bzw. die Zweckzuwendung (§ 8 ErbStG) ist aufschiebend bedingt und - soweit erforderlich - zu überwachen.

2. Der Erblasser hat einen entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrag geschlossen, der den Geschäftsbesorger verpflichtet, für die Pflege des Grabes des Erblassers durch Vergabe eines entsprechenden Auftrags an eine bestimmte Gärtnerei und für die Überwachung der Ausführung zu sorgen.

2.1 Hat der Erblasser als Geschäftsherr zur Deckung der entsprechenden Kosten vereinbarungsgemäß ein Sparkonto errichtet, das bei seinem Ableben dem Geschäftsbesorger zur Verfügung stehen soll, liegt in dessen Person grundsätzlich kein Erwerb von Todes wegen vor (BFH vom 30.9.1987, BStBl II S. 861).

2.2 Soweit die auf dem Sparbuch vorhandenen Beträge lediglich das Entgelt für die Übernahme der Geschäftsbesorgung und (oder) den Ersatz der Aufwendungen darstellen, die dem Geschäftsbesorger bei Durchführung des Geschäftsbesorgungsvertrags entstehen werden, ist nach dem BFH-Urteil vom 30.9.1987 (BStBl II S. 861) auch keine Zweckzuwendung (§ 8 ErbStG) anzunehmen.

2.3 Den Erben steht gegen den Geschäftsbesorger ein Anspruch auf Herausgabe des Sparguthabens zu (vgl. § 667 1. Alternative BGB i.V.m. § 675 BGB). Dieser Herausgabeanspruch ist mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Todes des Erblassers zu bewerten. Als gemeiner Wert des Herausgabeanspruchs ist der Nennwert des Sparguthabens anzusetzen. Die Verfügungsbeschränkung der Erben ist für die Besteuerung ohne Bedeutung (§ 9 Abs. 3 BewG). Die durch die Geschäftsbesorgung veranlassten, das Sparguthaben mindernden Aufwendungen für die Grabpflege sind bei den Erben nach Maßgabe des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu berücksichtigen.

2.4 Übersteigen die auf dem Sparkonto vorhandenen Beträge jedoch die zur Ausführung des Auftrags erforderlichen Aufwendungen und (oder) ein für die Geschäftsbesorgung vereinbartes angemessenes Entgelt und soll dieses verbleibende Guthaben einem vom Erblasser bestimmten Dritten zustehen oder für einen bestimmten Zweck verwendet werden, ist bei den Erben eine Gesamtverpflichtung in Höhe des Sparguthabens abzugsfähig. Der Erwerb des berechtigten Dritten (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) bzw. die Zweckzuwendung (§ 8 ErbStG) ist aufschiebend bedingt und - soweit erforderlich - zu überwachen.

2.5 Nr. 2.4 Satz 1 gilt entsprechend, wenn das verbleibende Guthaben nach dem Willen des Erblassers dem Geschäftsbesorger zustehen soll. Vorbehaltlich einer Erfassung dieser Zuwendung als (zusätzliche) einkommensteuerpflichtige Einnahme (Entgelt) ist der Erwerb des Geschäftsbesorgers (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) aufschiebend bedingt und - soweit erforderlich - zu überwachen.

3. Der Erblasser hat einem Dritten (z.B. Testamentsvollstrecker) den Auftrag erteilt, dafür zu sorgen, dass die Grabpflege sichergestellt ist, wobei die dafür erforderlichen Mittel aus dem Nachlass zu entnehmen sind.

Es liegt keine Zweckzuwendung vor. Die Grabpflegekosten sind bei den Erben als Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig. Nr. 1.2 gilt entsprechend.

4. Der Erblasser hat einem Dritten (z.B. auch Stadtverwaltung, Kirchen) eine konkrete, getrennte Vermögensmasse (z.B. Sparguthaben) durch Vermächtnis mit der Auflage zugewendet, davon die Grabpflege für einen bestimmten Zeitraum zu bestreiten.

Die Zuwendung des Erblassers unter der Auflage der Grabpflege ist keine Zweckzuwendung (BFH-Urteil vom 30.9.1987, BStBl II S. 861). Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs eines Vermächtnisnehmers ist die Auflage der Grabpflege nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abzugsfähig. Für die Ermittlung des Kapitalwerts der Schuld gelten Nr. 1.2 Sätze 2, 3 und 4 und für die Behandlung eines nach Ablauf der Pflegezeit bestehenden Guthabens die Nrn. 1.3.1 bis 1.3.3 entsprechend.

5. Der Erblasser hat in einer Verfügung von Todes wegen bestimmt, dass ein genau bezeichneter Geldbetrag für die Dauerpflege seines Grabs zu verwenden ist.

Es liegt keine Zweckzuwendung vor. Der für die Grabpflege bestimmte Geldbetrag ist bei den Erben als Nachlassverbindlichkeit im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abzugsfähig, Soweit ein verdecktes Vermächtnis vorliegt, weil der Geldbetrag offensichtlich die Grabpflegeaufwendungen übersteigt, ist der Bedachte damit nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtig. Obwohl bei den Erben Grabpflegekosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG nicht anfallen, bleibt § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG (Pauschbetrag 10 300 EUR) unberührt.

Kosten der üblichen Grabpflege

Die nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähigen üblichen Grabpflegekosten sind mit ihrem Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer anzusetzen. Dieser ist mit dem 9,3fachen (§ 13 Abs. 2 BewG) der jährlichen ortsüblichen Aufwendungen anzunehmen. Im Hinblick auf das Erfordernis der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen und unter Berücksichtigung eines - erfahrungsgemäß vorhandenen - Preisgefälles zwischen größeren und kleineren Gemeinden, sind als übliche Grabpflegekosten die am Bestattungsort allgemein erforderlichen Aufwendungen für die Grabpflege zu verstehen. Soweit die geltend gemachten Kosten über den am Bestattungsort üblichen Rahmen hinausgehen, sind sie zum Abzug nicht zugelassen. Das muss auch dann gelten, wenn höhere Grabpflegekosten etwa auf der gesellschaftlichen bzw. beruflichen Stellung des Erblassers, seinen Vermögensverhältnissen oder auf persönlichen, im Verhältnis des Erblassers zu seinen Erben begründeten Umständen beruhen.

Nießbrauchs- und andere Nutzungsrechte

Ist ein nach § 145 Abs. 3 Satz 3 und § 146 Abs. 7 BewG nachgewiesener gemeiner Wert als Grundstückswert festgestellt worden, der aufgrund von Grundstücksbelastungen durch Nutzungsrechte, wie z.B. Nießbrauch oder Wohnrecht, gemindert wurde, kann der Erwerber darüber hinaus das Nutzungsrecht nicht zusätzlich bereicherungsmindernd geltend machen. § 25 ErbStG hat insoweit keine Bedeutung. Das für die Erbschaft- oder Schenkungsteuerveranlagung zuständige Finanzamt ist darüber zu unterrichten, dass die Belastung im Rahmen der Feststellung des Grundstückswerts berücksichtigt wurde.

Private Schulden eines Gesellschafters gegenüber einer Personengesellschaft

→ R 115 Abs. 3, H 115

Steuerberatungskosten

Steuerberatungsgebühren für die von den Erben in Auftrag gegebene Erstellung der Erbschaftsteuererklärung sind unter Berücksichtigung der den Erben unmittelbar durch den Erbfall treffenden, von der späteren Verwaltung und Verwertung des Nachlasses unabhängigen öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung als Nachlassregelungskosten zum Abzug zugelassen. Der Abzug der Steuerberatungskosten ist nicht nach § 10 Abs. 6 ErbStG zu kürzen, soweit zum Erwerb steuerbefreites oder teilweise steuerbefreites Vermögen gehört. Keine Nachlassregelungskosten sind Kosten, die in einem sich an die Steuerfestsetzung anschließenden Rechtsbehelfsverfahren oder einem finanzgerichtlichen Verfahren anfallen und vom Erwerber zu tragen sind; sie sind - wie auch die festgesetzte Erbschaftsteuer selbst - nicht zum Abzug zugelassen.

H 30 [Pauschbetrag für Nachlassverbindlichkeiten]

Aufteilung des Pauschbetrags

Praxis-Beispiel

Der Alleinerbe macht Kosten für die Grabstelle geltend in Höhe von	2 000 EUR
Der Vermächtnisnehmer hat aus sittlicher Verpflichtung die	
Kosten übernommen für den Grabstein in Höhe von	+ 3 300 EUR
Summe der nachgewiesenen Aufwendungen	5 300 EUR
Abzugsfähig sind beim Vermächtnisnehmer	3 300 EUR
beim Erben (10 300 EUR - 3 300 EUR)	+ 7 000 EUR
insgesamt (Pauschbetrag)	10 300 EUR

In Betracht kommt auch eine quotenmäßige Aufteilung des Pauschbetrags im Verhältnis der tatsächlich übernommenen Kosten.

H 31 [Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten]

Gemischte Schenkung/Schenkung unter Leistungsauflage

→ H 68 (3)

Schenkung unter Duldungsauflage

→ R 17 (7); H 17 (7)

Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG

→ R 68

Wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden und Lasten mit Vermögensgegenständen

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden (Lasten) mit Vermögensgegenständen im Sinne des § 10 Abs. 6 ErbStG setzt voraus, dass die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die diesen Vermögensgegenstand betreffen (BFH vom 21.7.1972, BStBl 1973 II S. 3, vom 28.1.1972, BStBl 1972 II S. 416) und die Schuld den Vermögensgegenstand wirtschaftlich belastet (BFH vom 21.7.1972, BStBl 1973 II S. 3, und vom 19.5.1967, BStBl 1967 III S. 596). Bei der Belastung eines Grundstücks muss die Schuldaufnahme dem Erwerb (z.B. Belegung des Restkaufpreises durch Aufnahme einer Hypothek), der Herstellung, der Erhaltung oder Verbesserung des belasteten Grundstücks gedient haben (BFH vom 28.9.1962, BStBl 1962 III S. 535). Die hypothekarische Sicherung der Schuld an einem Grundstück reicht deshalb für sich allein noch nicht aus, um den wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundstück herbeizuführen (BFH vom 28.9.1962, BStBl 1962 III S. 535). Der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Vermögensgegenstand muss beim Erbfall bereits bestanden haben; er wird durch die Gesamtrechtsnachfolge nicht herbeigeführt, wenn er beim Erblasser nicht bestanden hat (BFH vom 28.9.1962, BStBl 1962 III S. 535). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist auch gegeben, wenn die Schuld oder Last erst mit dem Erwerb (z.B. Duldungsauflage) begründet wird. Entsprechendes gilt für die Schuld zur Leistung des Pflichtteils, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erbschaft, durch deren Anfall der Pflichtteilsanspruch ausgelöst wird, steht (BFH vom 21.7.1972, BStBl 1973 II S. 3).

Beispiel zur Pflichtteilskürzung:

Alleinerbin des Erblassers E ist seine Tochter T; Sohn S macht den Pflichtteil in Höhe von 1.800.000 EUR geltend. Der Nachlass besteht aus folgendem Vermögen (Steuerwert):

Anteile an einer GmbH (E war zu 50 v.H. beteiligt)	3.000.000 EUR
Grundbesitz	+ 2.000.000 EUR
Bankguthaben	+ 1.000.000 EUR

Wert der Nachlassgegenstände	6.000.000 EUR
Schuld auf Beteiligung	600.000 EUR
Schuld auf Grundbesitz	+ 400.000 EUR
Einkommensteuerschulden	+ 200.000 EUR
Summe der Erblasserschulden	1.200.000 EUR
Nettowert des Nachlasses	4.800.000 EUR

Abzug der unmittelbar zuzuordnenden Schulden

Nettowert des § 13a-begünstigten Vermögens	
3.000.000 EUR - 600.000 EUR	2.400.000 EUR
Nettowert des anderen Vermögens	
3.000.000 EUR - 400.000 EUR	+ 2.600.000 EUR
Summe	5.000.000 EUR

Abzug der nicht unmittelbar zuzuordnenden Einkommensteuerschulden

Dem § 13a-begünstigten Vermögen sind zuzurechnen:

200.000 EUR × 2.400.000 EUR/5.000.000 EUR = 96.000 EUR

Bereinigter Nettowert 2.400.000 EUR - 96.000 EUR = 2.304.000 EUR

Dem anderen Vermögen sind zuzurechnen:

200.000 EUR × 2.600.000 EUR/5.000.000 EUR = 104.000 EUR

Bereinigter Nettowert 2.600.000 EUR - 104.000 EUR = 2.496.000 EUR

Aufteilung des Pflichtteilsanspruchs

Der Pflichtteilsanspruch von 1.800.000 EUR entfällt auf das § 13a-begünstigte Vermögen mit

1.800.000 EUR × 2.304.000 EUR/4.800.000 EUR = 864.000 EUR

das andere Vermögen mit

1.800.000 EUR × 2.496.000 EUR/4.800.000 EUR = 936.000 EUR

Kürzung des anteiligen Pflichtteilsanspruchs

Der wirtschaftlich dem § 13a-begünstigten Vermögen zuzurechnende Teilbetrag ist nach § 10 Abs 6 Satz 5 ErbStG zu kürzen.

Vermögen vor Anwendung des § 13a ErbStG	3.000.000 EUR
Freibetrag	./. 256.000 EUR
verbleiben	2.744.000 EUR
Bewertungsabschlag 40 v.H.	./. 1.097.600 EUR
Vermögen nach Anwendung des § 13a ErbStG	1.646.400 EUR
Abzugsfähiger Teilbetrag des Pflichtteilsanspruchs	
864.000 EUR × 1.646.400 EUR/3.000.000 EUR =	474.164 EUR
Der wirtschaftlich dem anderen Vermögen zuzurechnende Teilbetrag ist ungekürzt abzugsfähig	+ 936.000 EUR

Insgesamt abzugsfähiger Pflichtteilsanspruch 1.410.164 EUR

H 32 [Eigene Erbschaftsteuer des Erwerbers]

Ausländische Erbschaftsteuer

Auch ausländische Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer einschließlich der deutschen Steuer entsprechende ausländische Steuer ist vom Abzug ausgeschlossen. Abzugsfähig ist dagegen z.B. kanadische "capital gains tax" (→ BFH vom 26.4.1995, BStBl II S. 540).

H 33 [Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugute kommen]

Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugute kommen

→ BFH vom 28.6.1995 (BStBl II S. 786)

H 34 [Rückwirkende Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und umgekehrt]

Steuerliche Rückwirkung

Die steuerliche Rückwirkung berührt nicht die Frage nach dem Gegenstand einer Zuwendung (→ BFH vom 4.7.1984, BStBl II S. 772)

Umwandlungssteuerrecht

→ BMF-Schreiben vom 25.3.1998 (BStBl I S. 268)

H 35 [Bewertungsgrundsätze]

Betriebsvermögen

→ R 40 und 41 sowie 115 bis 124

Grundvermögen

→ R 159 bis 193

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

→ R 126 bis 158

Übriges Vermögen

→ R 92 bis 114

H 36 [Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht bei im Erbfall noch nicht vollständig erfüllten Grundstückskaufverträgen]

Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts an das Zivilrecht

→ BFH vom 10.11.1982 (BStBl 1983 II S. 116) und vom 15.10.1997 (BStBl II S. 820)

Behandlung von Sachleistungsansprüchen

→ BFH vom 10.4.1991 (BStBl II S. 620), vom 26.6.1991 (BStBl II S. 749) und vom 15.10.1997 (BStBl II S. 820)

Einzelfälle

Verstirbt ein Vertragspartner eines Grundstückskaufvertrages vor der Übertragung des Eigentums, ist es für die Erben von Bedeutung, ob das Grundstück - aus der Sicht der Erben des Verkäufers - noch oder - aus der Sicht der Erben des Käufers - schon in den jeweiligen Nachlass gefallen ist.

Beispiel 1:

V ist Eigentümer eines privat genutzten schuldenfreien Grundstücks, Verkehrswert 1 000 000 EUR, Steuerwert 600 000 EUR. Er veräußert das Grundstück mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 1.9.02 an K gegen 1 000 000 EUR in bar, zahlbar in zwei gleichen Raten am 1.12.02 und 1.3.03. V und K vereinbaren den Übergang von Besitz und Gefahr, Nutzungen und Lasten (Lastenwechsel) mit Entrichtung der 1. Rate am 1.12.02. Nach Entrichtung der 2. Rate am 1.3.03 erklären die Beteiligten formgerecht die Auflassung; K erhält zugleich die den Vorschriften der Grundbuchordnung entsprechende Eintragungsbewilligung ausgehändigt. Mit Bescheid vom 5.1.03 führt das Lage-FA auf den 1.1.03 eine Zurechnungsfortschreibung des Einheitswerts des Grundstücks auf K als dessen wirtschaftlicher Eigentümer durch (§ 22 Abs. 2 BewG). Die Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch erfolgt am 17.5.03.

V verstirbt am I. 10.1.03

II. 10.4.03

Der Tod des V lässt unabhängig vom Todestag (Besteuerungszeitpunkt, → § 9 ErbStG) die bestehenden vertraglichen Verpflichtungen unberührt; sie gehen auf die Erben über (§ 1922 BGB). Dies gilt gemäß § 857 BGB auch für den Besitz.

Die im Sachverhalt genannten Wirtschaftsgüter sind auf den Besteuerungszeitpunkt wie folgt anzusetzen und zu bewerten (§§ 11, 12 ErbStG):

I. Todestag 10.1.03

Das Grundstück ist wegen des fehlenden Eigentumsübergangs auf K am Besteuerungszeitpunkt mit seinem Steuerwert noch dem Nachlass des V zuzurechnen. Daran ändert auch nichts der Umstand, dass auf den 1.1.03 auf K im Einheitswertverfahren bereits eine Zurechnungsfortschreibung erfolgt ist. Denn die Frage, wer Eigentümer des Grundstücks im Besteuerungszeitpunkt war, ist im Erbschaftsteuerverfahren besonders zu prüfen, ohne Rücksicht darauf, wer im vorhergegangenen Einheitswertverfahren als Eigentümer des Grundstücks festgestellt worden war.

Die Anzahlung von 500 000 EUR - ausgewiesen in der Regel im Kapitalvermögen - gehört ebenso zum Nachlass wie der Anspruch auf die Gegenleistung (Kaufpreis), soweit dieser am Besteuerungszeitpunkt (10.1.03) noch valutiert. Da der Anspruch auf die Gegenleistung im Nachlass des V zum übrigen Vermögen gehört, ist er gesondert mit dem gemeinen Wert zu erfassen, hier mit (noch) 500 000 EUR. Als Nachlassverbindlichkeit ist auch die noch nicht erfüllte Sachleistungsverpflichtung zur Verschaffung des Eigentums entsprechend mit dem gemeinen Wert anzusetzen, hier 1 000 000 EUR (→ R 92).

II. Todestag 10.4.03

Das Grundstück ist wegen des fehlenden Eigentumsübergangs auf K am Besteuerungszeitpunkt mit seinem Steuerwert noch dem Nachlass des V zuzurechnen. Dem Wertzuwachs im Aktivnachlass infolge der vollständigen Kaufpreiszahlung, die die entsprechende Kaufpreisforderung zum Erlöschen gebracht hat, steht als Nachlassverbindlichkeit in gleicher Höhe (1 000 000 EUR) die noch nicht erfüllte Sachleistungsverpflichtung gegenüber. Den Erben des V bleibt somit der Steuervorteil aus der Differenz zwischen dem Steuerwert des Grundstücks einerseits und dem gemeinen Wert der Sachleistungsverpflichtung andererseits erhalten.

Beiden Varianten ist folglich gemein, dass das Grundstück noch in den Nachlass des V gefallen ist, während die Ansätze für die Ansprüche und Verbindlichkeiten aus dem Kaufvertrag sich in Verbindung mit den Vermögenszuflüssen wertmäßig ausgleichen.

Beispiel 2:

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 1. Allerdings ist V bilanzierender Gewerbetreibender oder Freiberufler, der das Grundstück bis zu dem Zeitpunkt des Lastenwechsels betrieblich nutzt.

I. Todestag 10.1.03

Im Hinblick auf den fehlenden Eigentumsübergang auf K zum Besteuerungszeitpunkt gehört das mit dem Steuerwert anzusetzende Grundstück noch zum Nachlass des V. Durch den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf K liegt keine eigenbetriebliche Nutzung des Grundstücks mehr vor. Es ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 BewG und gehört nicht mehr zum Betriebsvermögen, sondern zum Grundvermögen des V. Die vereinnahmte Anzahlung von 500 000 EUR und die Forderung über den Restkaufpreis (Ansatz mit dem Steuerbilanzwert, → R 122 Nr. 9) gehören zum Betriebsvermögen und sind in die Vermögensaufstellung zu übernehmen. Als Nachlassverbindlichkeit kann die noch nicht erfüllte Sachleistungsverpflichtung gegenüber K in Höhe von 1 000 000 EUR abgezogen werden.

II. Todestag 10.4.03

Im Hinblick auf den fehlenden Eigentumsübergang auf K zum Besteuerungszeitpunkt gehört das mit dem Steuerwert anzusetzende Grundstück noch zum Nachlass des V. Durch den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf K liegt keine eigenbetriebliche Nutzung des Grundstücks mehr vor. Es ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 BewG und gehört nicht mehr zum Betriebsvermögen, sondern zum Grundvermögen des V. Der vereinnahmte Kaufpreis gehört zum Betriebsvermögen und ist in die Vermögensaufstellung zu übernehmen. Als Nachlassverbindlichkeit kann die noch nicht erfüllte Sachleistungsverpflichtung gegenüber K in Höhe von 1 000 000 EUR abgezogen werden.

Beispiel 3:

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 1. Allerdings ist V nichtbilanzierender Gewerbetreibender oder Freiberufler, der das Grundstück bis zu dem Zeitpunkt des Lastenwechsels betrieblich nutzt.

I. Todestag 10.1.03

Im Hinblick auf den fehlenden Eigentumserwerb auf K zum Besteuerungszeitpunkt gehört das mit dem Steuerwert anzusetzende Grundstück noch zum Nachlass des V. Durch den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf K liegt keine eigenbetriebliche Nutzung des Grundstücks mehr vor. Es ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 BewG und gehört nicht mehr zum Betriebsvermögen, sondern zum Grundvermögen des V. Die vereinnahmte Anzahlung von 500 000 EUR und die Forderung über den Restkaufpreis (Ansatz mit dem Nennwert, → R 123 Nr. 10) gehören zum Betriebsvermögen und sind in die Vermögensaufstellung zu übernehmen. Als Nachlassverbindlichkeit kann die noch nicht erfüllte Sachleistungsverpflichtung gegenüber K in Höhe von 1 000 000 EUR abgezogen werden.

II. Todestag 10.4.03

Im Hinblick auf den fehlenden Eigentumserwerb auf K zum Besteuerungszeitpunkt gehört das mit dem Steuerwert anzusetzende Grundstück noch zum Nachlass des V. Durch den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf K liegt keine eigenbetriebliche Nutzung des Grundstücks mehr vor. Es ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 BewG und gehört nicht mehr zum Betriebsvermögen, sondern zum Grundvermögen des V. Der vereinnahmte Kaufpreis gehört zum Betriebsvermögen und ist in die Vermögensaufstellung zu übernehmen. Als Nachlassverbindlichkeit kann die noch nicht erfüllte Sachleistungsverpflichtung gegenüber K in Höhe von 1 000 000 EUR abgezogen werden.

Beispiel 4:

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 1. Allerdings verstirbt nicht V, sondern K, der das Grundstück ab dem Zeitpunkt des Lastenwechsels privat nutzt.

I. Todestag 10.1.03

Das Grundstück gehört nicht zum Nachlass des K, weil der Eigentumserwerb erst nach dem Besteuerungszeitpunkt durch die Erben des K erfolgte. Dem steht nicht entgegen, dass dem K außerhalb des Erbschaftsteuerverfahrens im Einheitswertverfahren das Grundstück als wirtschaftlichem Eigentümer auf den 1.1.03 zugerechnet worden ist (→ Beispiel 1). Zum Nachlass gehört jedoch der noch nicht erfüllte Sachleistungsanspruch auf Verschaffung des Eigentums. Er ist mit dem gemeinen Wert (1 000 000 EUR) zu bewerten. Dem stehen die restliche Kaufpreisschuld (500 000 EUR) als Nachlassverbindlichkeit und ein Vermögensabfluss vor dem Besteuerungszeitpunkt durch die erste Ratenzahlung (500 000 EUR) gegenüber.

II. Todestag 10.4.03

Obwohl K die Kaufpreisverpflichtung zum Besteuerungszeitpunkt vollständig erfüllt hat und zu diesem Zeitpunkt bereits Nutzungen und Lasten übergegangen sind, fällt in den Nachlass des K nicht das Grundstück mit dem Steuerwert, sondern der Sachleistungsanspruch auf Verschaffung des Eigentums. Er ist mit dem gemeinen Wert (1 000 000 EUR) zu bewerten. Dieser gleicht den vor dem Besteuerungszeitpunkt eingetretenen Vermögensabfluss durch die Kaufpreiszahlung in Höhe von 1 000 000 EUR aus.

Beispiel 5:

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 4. Allerdings ist K bilanzierender Gewerbetreibender oder Freiberufler, der das Grundstück ab dem Zeitpunkt des Lastenwechsels betrieblich nutzt.

I. Todestag 10.1.03

Das Grundstück gehört nicht zum Nachlass des K. Wegen des fehlenden Eigentumsübergangs könnte es noch nicht zum Grundvermögen des K gehören. Es ist deshalb - trotz des wirtschaftlichen Eigentums und der eigenbetrieblichen Nutzung - auch nicht Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 BewG. Aufgrund des wirtschaftlichen Eigentums ist das Grundstück aber bereits ertragsteuerlich Betriebsvermögen und mit den Anschaffungskosten bilanziert. Ein Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung ist nicht bilanziert und kann wegen der Bestandsidentität nicht in der Vermögensaufstellung ausgewiesen werden. Die geleistete Anzahlung von 500 000 EUR hat den Wert des Betriebsvermögens gemindert. Die Verbindlichkeit über den Restkaufpreis ist nicht als Betriebsschuld, sondern als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig (→ 103 BewG, R 120). Weil der existierende Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung ertragsteuerlich nicht zum Betriebsvermögen gehört (→ §§ 95, 96 BewG), ist er beim übrigen Vermögen des K mit dem gemeinen Wert (1 000 000 EUR) zu erfassen.

II. Todestag 10.4.03

Das Grundstück gehört nicht zum Nachlass des K. Wegen des fehlenden Eigentumsübergangs könnte es noch nicht zum Grundvermögen des K gehören. Es ist deshalb - trotz des wirtschaftlichen Eigentums und der eigenbetrieblichen Nutzung - auch nicht Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 BewG. Aufgrund des wirtschaftlichen Eigentums ist das Grundstück aber bereits ertragsteuerlich Betriebsvermögen und mit den Anschaffungskosten bilanziert. Ein Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung ist nicht bilanziert und kann wegen der Bestandsidentität nicht in der Vermögensaufstellung ausgewiesen werden. Der geleistete Kaufpreis hat den Wert des Betriebsvermögens gemindert. Weil der existierende Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung ertragsteuerlich nicht zum Betriebsvermögen gehört (→ §§ 95, 96 BewG), ist er beim übrigen Vermögen des K mit dem gemeinen Wert (1 000 000 EUR) zu erfassen.

Beispiel 6:

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 4. Allerdings ist K nichtbilanzierender Gewerbetreibender oder Freiberufler, der das Grundstück ab dem Zeitpunkt des Lastenwechsels betrieblich nutzt.

I. Todestag 10.1.03

Das Grundstück gehört nicht zum Nachlass des K. Wegen des fehlenden Eigentumsübergangs könnte es noch nicht zum Grundvermögen des K gehören. Es ist deshalb - trotz des wirtschaftlichen Eigentums und der eigenbetrieblichen Nutzung - auch nicht Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 BewG. Aufgrund des wirtschaftlichen Eigentums ist das Grundstück aber bereits ertragsteuerlich Betriebsvermögen und mit den Anschaffungskosten erfasst. Ein Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung kann daneben ertragsteuerlich nicht bestehen und nicht in der Vermögensaufstellung ausgewiesen werden. Die geleistete Anzahlung von 500 000 EUR hat den Wert des Betriebsvermögens gemindert. Die Verbindlichkeit über den Restkaufpreis ist nicht als Betriebsschuld, sondern als Nachlassver bindlichkeit abzugsfähig (→ 103 BewG, R 120). Weil der existierende Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung ertragsteuerlich nicht zum Betriebsvermögen gehört (→ §§ 95, 96 BewG), ist er beim übrigen Vermögen des K mit dem gemeinen Wert (1 000 000 EUR) zu erfassen.

II. Todestag 10.4.03

Das Grundstück gehört nicht zum Nachlass des K. Wegen des fehlenden Eigentumsübergangs könnte es noch nicht zum Grundvermögen des K gehören. Es ist deshalb - trotz des wirtschaftlichen Eigentums und der eigenbetrieblichen Nutzung - auch nicht Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 BewG. Aufgrund des wirtschaftlichen Eigentums ist das Grundstück aber bereits ertragsteuerlich Betriebsvermögen und mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Ein Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung kann daneben ertragsteuerlich nicht bestehen und nicht in der Vermögensaufstellung ausgewiesen werden. Der geleistete Kaufpreis hat den Wert des Betriebsvermögens gemindert. Die Verbindlichkeit über den Restkaufpreis ist nicht als Betriebsschuld, sondern als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig (→ 103 BewG, R 120). Weil der existierende Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung ertragsteuerlich nicht zum Betriebsvermögen gehört (→ §§ 95, 96 BewG), ist er beim übrigen Vermögen des K mit dem gemeinen Wert (1 000 000 EUR) zu erfassen.

H 37 [Nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften]

Nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften

→ R 97 bis 108

H 38 [Berücksichtigung von Gewinnansprüchen aus GmbH-Geschäftsanteilen]

Gewinnverteilung bei Schenkung

Praxis-Beispiel

Der Schenker überträgt dem Beschenkten aufgrund eines notariell beurkundeten Schenkungsvertrags vom 22.8.02 seinen GmbH-Geschäftsanteil. Dem Beschenkten soll das Gewinnbezugsrecht ab 1.1.02 zustehen. Am 22.9.02 fassen die Gesellschafter den Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses des Jahres 01. Dabei entfällt auf den Anteil des Beschenkten ein Gewinnanspruch von 120 000 EUR. Der gemeine Wert des vom Beschenkten erworbenen GmbH-Anteils ist in diesem Fall nach dem Stuttgarter Verfahren auf den Stichtag 22.8.02 zu ermitteln. Der Gewinnanspruch des Jahres 02 steht nach der Vereinbarung der Beteiligten dem Beschenkten zu und ist nicht gesondert zu erfassen. Der Gewinnanspruch des Jahres 01 ist gegenüber dem Schenker zu erfüllen. Der Betrag von 120 000 EUR ist vom Wert des Anteils abzuziehen.

H 39 [Ableitung des Steuerwerts des Betriebsvermögens]

Verfahrensweise bei der Ableitung

Die ErbSt-/SchenkSt-Erklärung soll nach § 31 Abs. 1 und 2 ErbStG ein Verzeichnis der zum Nachlass gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstandes und des Wertes des Erwerbes erforderlichen Angaben enthalten.

Die eingehende Anlage zur Ermittlung des Steuerwerts des Betriebsvermögens (Vermögensaufstellung) ist, soweit nach den Umständen des Einzelfalles erforderlich und zweckmäßig, von dem für die Festsetzung der Erbschaft-/Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt (ErbSt-FA) dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt oder Betriebsfinanzamt zuzuleiten.

Dort ist im Wege der Amtshilfe zu prüfen, ob und inwieweit die Angaben in der Erklärung zutreffend sind. Das Amtshilfe-Finanzamt teilt dem ErbSt-FA anschließend den überprüften Steuerwert mit. Dabei sind in jedem Fall auch ergänzend Angaben zu einer evtl. geplanten oder laufenden Betriebsprüfung bei dem Einzelunternehmen bzw. der Personengesellschaft zu machen. Bei der Bearbeitung bedeutender Steuerfälle sind vom ErbSt-FA stets auch selbst die Akten zur Einkommensteuer bzw. Gewinnfeststellung heranzuziehen. Ggf. sind die Prüfungsdienste mit der Wertermittlung zum Stichtag zu beauftragen.

Werden in der ErbSt-/SchenkSt-Erklärung trotz Aufforderung keine oder unzureichende Angaben zum Betriebsvermögen gemacht, ist das ErbSt-FA nicht verpflichtet, den Wert im Besteuerungszeitpunkt von Amts wegen aufwändig zu ermitteln. Die Besteuerungsgrundlagen sind in diesem Fall insoweit zu schätzen.

Der Steuerpflichtige wird in der Regel über die Informationen über die in der Erklärung abgefragten Werte erst mit erheblichem zeitlichen Abstand zum Besteuerungszeitpunkt verfügen. Im Interesse einer zeitnahen Festsetzung der Erbschaft-/Schenkungsteuer ist der Steuerwert des Betriebsvermögens zunächst überschlägig nach dem Abschluss des letzten vor dem Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahrs zu schätzen (§ 162 AO) und die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) oder hinsichtlich dieses Steuerwerts teilweise vorläufig (§ 165 AO) durchzuführen. Das ErbSt-FA kann zu diesem Zweck den Wert des Betriebsvermögens aus der letzten Bilanz (Kapitalkonto) übernehmen.

H 42 [Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt]

Ausstellung im Ausland

Eine vorübergehende Ausstellung der Kunstgegenstände im Ausland ist für die Erhaltung der Befreiung unschädlich.

Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung

→ in der Fassung der Bekanntmachung vom 8.7.1999 (BGBl. I S. 1754), zuletzt geändert durch Artikel 71 des Gesetzes vom 29.10.2001 (BGBl. I S. 2785)

Zwanzigjähriger Familienbesitz

→ BFH vom 14.11.1980 (BStBl 1981 II S. 251)

H 43 [Zuwendung eines Familienwohnheims]

Arbeitszimmer

Ein im Wohnbereich belegenes Arbeitszimmer stellt bewertungsrechtlich lediglich einen Raum dar, dem innerhalb der Nutzung zu Wohnzwecken eine dieser Nutzung nicht widersprechende Funktion zugewiesen ist (→ BFH vom 9.11.1988, BStBl 1989 II S. 135).

Gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung

Die Eigenart eines Ein- oder Zweifamilienhauses wird durch die Mitbenutzung für gewerbliche oder freiberufliche Zwecke dann wesentlich beeinträchtigt, wenn die hierfür genutzte Fläche wenigstens die Hälfte der gesamten Wohn- und Nutzfläche erreicht oder, falls diese Fläche geringer ist, wenn die Intensität der Mitbenutzung dem Ein- oder Zweifamilienhauscharakter abträglich ist (→ BFH vom 9.10.1985, BStBl 1986 II S. 172, vom 5.2.1986, BStBl II S. 448 und vom 12.11.1986, BStBl

1987 II S. 104). Die bei der Einheitsbewertung getroffene Entscheidung über die Grundstücksart ist regelmäßig zu übernehmen.

H 44 [Pflege- und Unterhaltsleistungen]

H 44 (2)

Abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit

→ BFH vom 28.6.1995 (BStBl 1995 II S. 784)

Höhe der abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeit

→ BFH vom 9.11.1994 (BStBl 1995 II S. 62)

Nachrangigkeit des Freibetrags gegenüber Nachlassverbindlichkeit

→ BFH vom 13.7.1983 (BStBl 1984 II S. 37).

H 44 (6)

Auslagenersatz

→ BFH vom 28.6.1995 (BStBl 1995 II S. 784)

H 45 [Rückfall des geschenkten Vermögens]

Art- und Funktionsgleichheit von zugewendeten und zurückfallenden Gegenständen

→ BFH vom 22.6.1994 (BStBl II S. 656)

Beschränkung auf Erwerbe von Todes wegen

→ BFH vom 16.4.1986 (BStBl II S. 622)

Gezogene Früchte

→ BFH vom 22.6.1994 (BStBl II S. 759)

H 48 [Gegenseitigkeitserklärungen]

Gegenseitigkeitserklärungen

Zum 1.1.2003 bestehen folgende Gegenseitigkeitsregelungen zur Befreiung von Zuwendungen an kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Einrichtungen:

- Dänemark (→ BMF-Schreiben vom 25.9.1953 - IV-S 3805 - 6/53 -)
- Italien (→ BMF-Schreiben vom 29.6.1988 - IV C 5 - S 1301 Ita - 5/88 -)
- Niederlande (DVR 1964 S. 140)
- den Schweizer Kantonen Appenzell-Ausserrhoden, Appenzell-Innerrhoden, Basel-Stadt, Graubünden, Luzern, St. Gallen, Solothurn, Thurgau, Uri, Waadt und Zug (→ BMF-Schreiben vom 25.4.2000, BStBl 2000 I S. 464, 485)

Doppelbesteuerungsabkommen

Besondere Regelungen zur Befreiung von Zuwendungen an kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Einrichtungen enthalten:

- Artikel 10 Abs. 2 des DBA USA vom 3.12.1980 i.d.F. der Bekanntmachung vom 21.12.2000 (BStBl 2001 I S. 114)
- Artikel 6 des Zusatzabkommens zur Änderung des DBA-Frankreich vom 28.9.1989 (BStBl 1990 I S. 413)
- Artikel 28 des DBA-Schweden vom 14.7.1992 (BStBl 1994 I S. 422)

H 49 [Zuwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken]

Erträgnisse eines zugewendeten Vermögensstamms

→ BFH vom 16.1.2002 (BStBl II S. 303)

H 51 [Begünstigtes Betriebsvermögen]

H 51 (1)

Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte an begünstigtem Vermögen

Ein erworbenes Nutzungsrecht an Betriebsvermögen stellt selbst kein Betriebsvermögen dar. Was Erwerbsgegenstand ist, bestimmt sich nicht nach §§ 13a, 19a ErbStG, sondern nach §§ 3, 7 ErbStG. Dabei sind nach der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zivilrechtliche Grundsätze anzuwenden; eine wirtschaftliche oder ertragsteuerliche Betrachtungsweise scheidet insoweit regelmäßig aus. Wenn Erwerbsgegenstand zivilrechtlich ein Nutzungsrecht ist, kann er deshalb nicht als (begünstigtes) Betriebsvermögen qualifiziert werden.

Schenkung von Betriebsvermögen unter freiem Widerrufsvorbehalt

Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft unter freiem Widerrufsvorbehalt geschenkt, wird nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts der Beschenkte wegen des Widerrufsvorbehalts nicht Mitunternehmer der Personengesellschaft (→ BFH vom 16.5.1989, BStBl II S. 877). Der Beschenkte erwirbt kein Betriebsvermögen, so dass § 13a ErbStG nicht anwendbar ist. Schenkungsteuerrechtlich ist trotz des Widerrufsvorbehalts eine freigebige Zuwendung als ausgeführt anzusehen (→ BFH vom 13.9.1989, BStBl II S. 1034). Gegenstand der Zuwendung ist ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (→ § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG). Entsprechendes gilt, wenn eine Beteiligung an einer Personengesellschaft geschenkt wird, an der sich der Schenker den Nießbrauch vorbehält, und sofern der Bedachte dabei nicht Mitunternehmer der Personengesellschaft wird (→ BFH vom 1.3.1994, BStBl 1995 II S. 241 mwN).

H 51 (2)

Beteiligung Dritter an einem betrieblich genutzten Grundstück

Praxis-Beispiel

A ist Gesellschafter einer KG. Sein Sonderbetriebsvermögen enthält ein Betriebsgrundstück. Aufgrund testamentarischer Anordnung erwirbt B die KG-Beteiligung durch Vorausvermächtnis. Das Grundstück erben B und C zu gleichen Teilen.

Das Grundstück ist bei Erwerber B kein Betriebsgrundstück und damit kein begünstigtes Vermögen, weil es nicht in seinem alleinigen Eigentum steht und Miteigentümer C nicht Betriebsinhaber ist.

Miteigentum des nichtunternehmerischen Ehegatten

→ R 117 Abs. 2

H 51 (3)

Zurückbehalten wesentlicher Betriebsgrundlagen

Überträgt ein Schenker durch Schenkung unter Lebenden sein Einzelunternehmen, behält aber das Grundstück, auf dem der Betrieb ausgeübt wurde und weiter ausgeübt wird, zurück bei gleichzeitiger Verpachtung an den Beschenkten, ist dessen Erwerb nicht begünstigt, weil er das Betriebsvermögen nicht "beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs" erworben hat.

H 54 [Erwerb unterschiedlicher Arten begünstigten Vermögens]

H 54 (1)

Entlastungen beim Erwerb mehrerer Arten begünstigten Vermögens

Praxis-Beispiel

M vererbt ihrer Tochter T einen Gewerbebetrieb mit einem Steuerwert von 600 000 EUR, eine KG-Beteiligung mit einem negativen Steuerwert von - 400 000 EUR und begünstigte GmbH-Anteile mit einem Steuerwert von 500 000 EUR.

Gewerbebetrieb	600 000 EUR	
KG-Beteiligung	./. 400 000 EUR	200 000 EUR
Wert des begünstigten Betriebsvermögens	200 000 EUR	200 000 EUR
Begünstigte GmbH-Anteile		+ 500 000 EUR
Begünstigtes Vermögen insgesamt		700 000 EUR
Freibetrag		./. 256 000 EUR
Verbleiben		444 000 EUR
Bewertungsabschlag		./. 177 600 EUR
Verbleibender Wert		266 400 EUR

H 54 (2)

Entlastungen und Schuldenabzug

Beispiel 1:

E hat als Erbe von Erblasser V Betriebsvermögen im steuerlichen Wert von 1 000 000 EUR und begünstigte Anteile an einer GmbH mit einem gemeinen Wert von 1 100 000 EUR erworben. Die GmbH-Beteiligung war fremdfinanziert. Die beim Tod des V valutierende Restschuld in Höhe von 500 000 EUR geht auf E über.

Der nach Anwendung des § 13a ErbStG verbleibende Wert des begünstigten Vermögens errechnet sich wie folgt:

Betriebsvermögen	1 000 000 EUR	
Freibetrag	./. 256 000 EUR	744 000 EUR
GmbH-Anteil	1 100 000 EUR	
Freibetrag (bereits abgezogen beim Betriebsvermögen)	./. 0 EUR	+ 1 100 000 EUR
Verbleiben		1 844 000 EUR
Abzgl. Bewertungsabschlag		./. 737 600 EUR
Verbleibender Wert		1 106 400 EUR

Die valutierende Restschuld ist somit im Verhältnis (1 100 000 EUR abzgl. 40 v.H. Bewertungsabschlag =) 660 000 EUR : 1 100 000 EUR = 0,6, das sind 300 000 EUR, als Erblasserschuld abzugsfähig.

Beispiel 2:

In Abwandlung des Beispiels 1 hat das Betriebsvermögen einen steuerlichen Wert von 156 000 EUR.

Der nach Anwendung des § 13a ErbStG verbleibende Wert des begünstigten Vermögens errechnet sich wie folgt:

Betriebsvermögen	156 000 EUR	
Freibetrag	./. 156 000 EUR	0 EUR
GmbH-Anteil	1 100 000 EUR	
Freibetragsanteil, der nicht beim Betriebsvermögen abgezogen wurde	./. 100 000 EUR	+ 1 000 000 EUR
Verbleiben		1 000 000 EUR
Abzgl. Bewertungsabschlag		./. 400 000 EUR
Verbleibender Wert		600 000 EUR

Die valutierende Restschuld ist somit im Verhältnis ((1 100 000 EUR ./. 100 000 EUR) abzgl. 40 v.H. =) 600 000 EUR : 1 100 000 EUR = 0,5455, das sind 272 750 EUR, als Erblasserschuld abzugsfähig.

H 55 [Begünstigte Erwerbe von Todes wegen]

Anwachsungserwerb

Besteuerungstatbestand ist der Steuerwert des Anteils, den der Erblasser am Betriebsvermögen hatte, soweit dieser den Wert der Abfindungsansprüche Dritter (z.B. der Erben) übersteigt (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, R 7). Daraus folgt, dass nur der Nettowert des Erwerbs den Steuertatbestand erfüllt, so dass auch die Entlastungen nach §§ 13a, 19a ErbStG nur von diesem Nettoerwerb vorgenommen werden können. Dies gilt sinngemäß auch für den Erwerb begünstigter Anteile an Kapitalgesellschaften aufgrund gesellschaftsvertraglicher Übertragungsverpflichtungen. Die Entlastungen nach § 13a ErbStG sind von diesem Nettowert vorzunehmen.

Praxis-Beispiel

Beim Tod des Gesellschafters G wird die E-F-G OHG von den Gesellschaftern E und F fortgesetzt. Der Anteil des G hatte zum Todestag einen Steuerwert von 5 000 000 EUR. E und F müssen an den Sohn S des G eine Abfindung in Höhe des Buchwerts des Anteils (3 000 000 EUR) zahlen.

Der Anwachsungserwerb von E und F unterliegt jeweils mit folgenden Werten der Erbschaftsteuer:

Bruttowert des Anteils	2 500 000 EUR	
Abfindung	./. 1 500 000 EUR	
Nettowert	1 000 000 EUR	1 000 000 EUR
Freibetrag (Anteil ½)		./. 128 000 EUR
Verbleiben		872 000 EUR
Abzgl. Bewertungsabschlag		./. 348 800 EUR
Steuerpflichtiger Wert		523 200 EUR

Qualifizierte Nachfolgeklausel in Personengesellschaftsanteil

→ BFH vom 10.11.1982 (BStBl 1983 II S. 329).

Sondererbfolge nach der Höfeordnung

→ BFH vom 1.4.1992 (BStBl II S. 669).

H 56 [Begünstigter Erwerb im Weg der vorweggenommenen Erbfolge]

Begünstigter Erwerb bei Familienstiftungen

→ R 69 Satz 3

H 57 [Freibetrag im Erbfall]

H 57 (2)

Gesetzliche Aufteilung des Freibetrags

Beispiel 1 (Aufteilung nur auf Erben):

Unternehmer U hinterlässt seinem Kind K und zwei Enkelkindern E und F (Abkömmlinge des bereits verstorbenen Kindes L) als gesetzlichen Erben seinen Gewerbebetrieb.

Nach Maßgabe der Erbteile steht der Freibetrag K zur Hälfte zu (= 128 000 EUR) und E und F je zu einem Viertel (= je 64 000 EUR).

Beispiel 2 (Aufteilung auf Erben und Nichterben):

Unternehmerin V hinterlässt ihren Kindern K und L als testamentarischen Erben zwei Gewerbebetriebe. Aufgrund Vermächtnisses soll ihre Nichte N einen davon erhalten.

Der Freibetrag steht den drei Erwerbern zu je einem Drittel zu.

H 57 (4)

Freibetrag im Nacherbfall

Praxis-Beispiel

V hat durch Vorerbschaft einen Gewerbebetrieb (Steuerwert 1 000 000 EUR) erworben. Beim Tod des V erwirbt der Nacherbe N den Betrieb, der zu diesem Zeitpunkt einen Steuerwert von 1 500 000 EUR hat. Zugleich geht ein eigener, nicht aus der Vorerbschaft stammender Gewerbebetrieb des V an die Erben des V (A, B und C) über.

Sowohl der Erwerb des N als auch der Erwerb von A, B und C ist nach § 13a ErbStG begünstigt. Allen vier Erwerbern steht ein Freibetragsanteil von je 64 000 EUR zu.

H 57 (6)

Erbauseinandersetzung

Praxis-Beispiel

Zum Nachlass, der auf zwei Erben E und F zu gleichen Teilen übergeht, gehört ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 400 000 EUR). Laut Teilungsanordnung soll Erbe E den Betrieb erhalten; er soll den Freibetrag allein beanspruchen können.

Da Erbe E als Erwerb durch Erbanfall nur 200 000 EUR Betriebsvermögen erwirbt (→ BFH vom 1.4.1992, BStBl II S. 669), können auch nur 200 000 EUR außer Ansatz bleiben. Der restliche Freibetrag in Höhe von 56 000 EUR bleibt bei ihm ohne Auswirkung. Er geht auch nicht nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG auf den Erben F über.

H 58 [Freibetrag bei vorweggenommener Erbfolge]

Schenkererklärung

Verstirbt der Schenker vor Bestandskraft der Steuerfestsetzung und hatte er zu diesem Zeitpunkt die Erklärung noch nicht abgegeben, kann diese nach seinem Tod von seinen Gesamtrechtsnachfolgern abgegeben werden (→ BFH vom 20.3.2002, BStBl II S. 441).

H 61 [Folgen einer Weitergabeverpflichtung]

H 61 (1)

Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte an begünstigtem Vermögen

Das Einräumen eines Nutzungsrechts an begünstigtem Vermögen kann nicht nach § 13a Abs. 3, § 19a Abs. 2 Satz 2 ErbStG (Weitergabeverpflichtung) zum Wegfall der Entlastungen führen, weil kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen wird.

H 61 (2)

Erbauseinandersetzung/Teilungsanordnung

→ BFH vom 10.11.1982 (BStBl 1983 II S. 329) und vom 1.4.1992 (BStBl II S. 669).

H 61 (3)

Wegfall des Freibetrags und Bewertungsabschlags

Beispiel 1:

Kommanditist U hat seine Frau F als Alleinerbin eingesetzt. Sein Neffe N soll den KG-Anteil durch Vermächtnis erhalten. Zum Freibetrag hat U keine Verfügung getroffen. Der KG-Anteil hat einen Steuerwert von 1 000 000 EUR. Zum Nachlass gehört weiteres Vermögen im Wert von 1 000 000 EUR.

Besteuerung der Alleinerbin F

Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG würde ihr zunächst ein Freibetragsanteil von 128 000 EUR und der Bewertungsabschlag von 40 v.H. zustehen. Wegen der Weitergabeverpflichtung aufgrund des Vermächtnisses kann sie beides nicht in Anspruch nehmen. Die aus ihrem Erwerb sich ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln:

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)	1 000 000 EUR
Übriges Vermögen	+ 1 000 000 EUR
Vermächtnislast	./. 1 000 000 EUR
Bereicherung	1 000 000 EUR

Besteuerung des Vermächtnisnehmers N

Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steht ihm zunächst ein Freibetragsanteil von 128 000 EUR zu. Der Freibetragsanteil der F (128 000 EUR) geht gemäß § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG auf ihn über.

Daneben steht ihm der Bewertungsabschlag von 40 v.H. nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu. Die Höhe des Bewertungsabschlags richtet sich nach dem Wert des von ihm erworbenen Betriebsvermögens, der nach Abzug des ihm insgesamt zustehenden Freibetrags verbleibt. Seine Bereicherung berechnet sich wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 000 000 EUR
Freibetrag	./. 256 000 EUR
Verbleiben	744 000 EUR
Bewertungsabschlag	./. 297 600 EUR
Bereicherung	446 400 EUR

Beispiel 2:

In Abwandlung des Beispiels 1 hat U in seinem Testament durch Vermächtnis bestimmt, dass seine alleinerbende Ehefrau F dem Neffen N eine hälftige Beteiligung an dem KG-Anteil einräumen soll.

Besteuerung der Alleinerbin F

Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG würde ihr zunächst der Freibetragsanteil von 128 000 EUR und der Bewertungsabschlag von 40 v.H. zustehen. Wegen der Weitergabeverpflichtung aufgrund des Vermächtnisses kann sie den Freibetragsanteil, nicht aber den Bewertungsabschlag in vollem Umfang in Anspruch nehmen. Die aus ihrem Erwerb sich ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln:

Betriebsvermögen (begünstigt)	500 000 EUR	
Freibetrag	./. 128 000 EUR	
Verbleiben	372 000 EUR	
Bewertungsabschlag	./. 148 800 EUR	+ 223 200 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		+ 500 000 EUR
Übriges Vermögen		+ 1 000 000 EUR
Vermächtnislast		./. 500 000 EUR
Bereicherung		1 223 200 EUR

Besteuerung des Vermächtnisnehmers N

Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG steht ihm ein Freibetragsanteil von 128 000 EUR und der Bewertungsabschlag von 40 v.H. zu. Der Freibetragsanteil der F geht nicht auf ihn über. Seine Bereicherung berechnet sich wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	500 000 EUR
Freibetrag	./. 128 000 EUR
Verbleiben	372 000 EUR
Bewertungsabschlag	./. 148 800 EUR
Bereicherung	223 200 EUR

Beispiel 3:

In Abwandlung des Beispiels 2 hat U bestimmt, dass der Freibetrag allein der F zustehen soll.

Besteuerung der Alleinerbin F

Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG würde ihr zunächst der Freibetrag von 256 000 EUR und der Bewertungsabschlag von 40 v.H. zustehen. Wegen der Weitergabeverpflichtung aufgrund des Vermächtnisses kann sie den Bewertungsabschlag nicht in vollem Umfang in Anspruch nehmen. Die aus ihrem Erwerb sich ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln:

Betriebsvermögen (begünstigt)	500 000 EUR	
Freibetrag	./. 256 000 EUR	
Verbleiben	244 000 EUR	
Bewertungsabschlag	./. 97 600 EUR	+ 146 400 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		+ 500 000 EUR
Übriges Vermögen		+ 1 000 000 EUR
Vermächtnislast		./. 500 000 EUR
Bereicherung		1 146 400 EUR

Besteuerung des Vermächtnisnehmers N

Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steht ihm kein Freibetrag oder Freibetragsanteil, nach § 13a Abs. 2 ErbStG aber der Bewertungsabschlag von 40 v.H. zu. Seine Bereicherung berechnet sich wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	500 000 EUR
Bewertungsabschlag	./. 200 000 EUR
Bereicherung	300 000 EUR

Beispiel 4:

In Abwandlung des Beispiels 3 hat U in seinem Testament durch Vermächtnis bestimmt, dass seine alleinerbende Ehefrau F dem Neffen N eine Beteiligung von 80 v.H. an dem KG-Anteil einräumen soll.

Besteuerung der Alleinerbin F

Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG würde ihr zunächst der Freibetrag von 256 000 EUR und der Bewertungsabschlag von 40 v.H. zustehen. Wegen der Weitergabeverpflichtung aufgrund des Vermächtnisses kann sie den Freibetrag nicht in vollem Umfang und keinen Bewertungsabschlag in Anspruch nehmen. Die aus ihrem Erwerb sich ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln:

Betriebsvermögen (begünstigt)	200 000 EUR	
Freibetrag	./. 200 000 EUR	0 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		+ 800 000 EUR
Übriges Vermögen		+ 1 000 000 EUR
Vermächtnislast		./. 800 000 EUR
Bereicherung		1 000 000 EUR

Besteuerung des Vermächtnisnehmers N

Nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steht ihm zunächst kein Freibetrag oder Freibetragsanteil zu. Von der F geht ein Freibetragsanteil in Höhe von (256 000 EUR ./. 200 000 EUR =) 56 000 EUR nach § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG auf ihn über. Daneben steht ihm der Bewertungsabschlag von 40 v.H. nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu. Seine Bereicherung berechnet sich wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	800 000 EUR

Freibetrag	./. 56 000 EUR
Verbleiben	744 000 EUR
Bewertungsabschlag	./. 297 600 EUR
Bereicherung	446 400 EUR

H 63 [Behaltensregelungen für Betriebsvermögen]

Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte an begünstigtem Vermögen

Das Einräumen eines Nutzungsrechts an begünstigtem Vermögen kann nicht nach § 13a Abs. 5 Nr. 1, § 19a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG (Behaltensregelung) zum Wegfall der Entlastungen führen, weil kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen wird.

Wesentliche Betriebsgrundlage

→ Begriff: H 137 (5) EStH 2001

H 65 [Entnahmebegrenzung]

Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft

Wurde eine Beteiligung an einer Personengesellschaft einschließlich des Sonderbetriebsvermögens schenkweise nach § 13a ErbStG begünstigt übertragen und die Personengesellschaft anschließend in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, wobei das Sonderbetriebsvermögen nicht mit eingebracht wurde, gilt Folgendes:

Da der Begriff Entnahme nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen ist (→ R 65 Abs. 1 Satz 4) und danach die bei der Einbringung zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter - auch solche des Sonderbetriebsvermögens - als entnommen zu behandeln sind (→ Tz. 20.10 des BMF-Schreibens vom 25.03.1998, BStBl I S. 268), müssen diese Entnahmen bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung berücksichtigt werden. Die Fünfjahresfrist für die Berechnung der Überentnahmen endet mit dem Zeitpunkt der Umwandlung, ab dem begünstigt erworbenes Betriebsvermögen des Erwerbers nicht mehr vorhanden ist. Es besteht daher keine Möglichkeit mehr, diese Entnahmen durch spätere Gewinne oder Einlagen innerhalb der Fünfjahresfrist auszugleichen.

Variable Kapitalkonten als Eigenkapital

→ BFH vom 3.11.1993, BStBl 1994 II S. 88

H 66 [Behaltensregelung für Anteile an Kapitalgesellschaften]

Veräußerung von Anteilen

Praxis-Beispiel

A ist zu 30 v.H. an einer Familien-GmbH beteiligt. Durch Erbanfall erwirbt er eine weitere Beteiligung von 30 v.H. an der Gesellschaft. Drei Jahre nach dem Erwerb veräußert er eine Beteiligung von 40 v.H.

Bei dem Verkauf der Beteiligung ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass es sich dabei im Umfang von 30 v.H. um die Anteile handelt, mit denen A schon vor dem Erbfall beteiligt war (kein Verstoß gegen Behaltensregelung), und im Umfang von 10 v.H. um Anteile, die A durch Erbanfall erworben hatte (Verstoß gegen Behaltensregelung).

H 67 [Durchführung der Nachversteuerung]

H 67 (1)

Nachversteuerung

Beispiel 1:

Auf A als Alleinerbin ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 800 000 EUR) und ein KG-Anteil (Steuerwert 400 000 EUR) übergegangen. Nach drei Jahren veräußert sie den KG-Anteil für 450 000 EUR. Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	800 000 EUR	
Freibetrag	./. 256 000 EUR	
Verbleiben	544 000 EUR	
Bewertungsabschlag	./. 217 600 EUR	326 400 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		+ 400 000 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		726 400 EUR

Die Bemessungsgrundlage hat sich dadurch um 160 000 EUR (von ursprünglich 566 400 EUR) erhöht.

Beispiel 2:

Auf B als Alleinerben ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 700 000 EUR) übergegangen. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Betriebsgrundstück (Grundstückswert 480 000 EUR) und weiteres Vermögen mit einem saldierten Wert von 220 000 EUR. B veräußert ein Jahr nach dem Erwerb das Betriebsgrundstück und entnimmt den Veräußerungserlös von 900 000 EUR. Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	220 000 EUR	
Freibetrag	./. 256 000 EUR	0 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		+ 480 000 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		480 000 EUR

Die Bemessungsgrundlage hat sich dadurch um 213 600 EUR (von ursprünglich 266 400 EUR) erhöht.

H 67 (2)

Verstoß gegen die Behaltensregelungen durch einen Miterwerber

Beispiel 1:

E und F haben einen Gewerbebetrieb zu gleichen Teilen geerbt und fortgeführt. Jeder von ihnen hat den Freibetrag zur Hälfte in Anspruch genommen, der darüber hinausgehende Wert wurde mit 60 v.H. angesetzt. Nach drei Jahren veräußert einer der Erben seinen Anteil an dem Gewerbebetrieb.

Die Steuerfestsetzung ist in diesem Fall nur bei dem Erben zu ändern, der gegen die Behaltensregelung verstoßen hat. Die Entlastung des anderen Erben durch Freibetragsanteil und verminderten Wertansatz bleibt unberührt.

Beispiel 2:

M und O haben einen Gewerbebetrieb (Steuerwert 800 000 EUR) zu gleichen Teilen geerbt. Jede von ihnen hat den Freibetrag zur Hälfte beansprucht. Bei der Erbauseinandersetzung hat M den Betrieb allein erhalten. Nach zwei Jahren veräußert sie ein Viertel des Betriebs (Steuerwert = 200

000 EUR). Für die Nachversteuerung bei M und O ergibt sich der jeweilige Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt:

Erbin M und O jeweils

Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		100 000 EUR
Betriebsvermögen (begünstigt)	300 000 EUR	
Freibetrag	./. 128 000 EUR	
Verbleiben	172 000 EUR	
Bewertungsabschlag	./. 68 800 EUR	+ 103 200 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		203 200 EUR

Die Bemessungsgrundlage hat sich dadurch um je 40 000 EUR (von ursprünglich je 90 000 EUR) erhöht.

H 68 [Verzicht auf die Steuerbefreiungen]

H 68 (2)

Folgen des Verzichts auf die Steuerbefreiungen

Praxis-Beispiel

Erblasserin M hatte sämtliche Anteile an einer GmbH für 5 000 000 EUR erworben, finanziert durch ein Darlehen, das am Todestag mit 4 000 000 EUR valutiert. Der gemeine Wert der Anteile am Todestag beträgt 3 000 000 EUR. Alleinerbin ist Tochter T. Zum Nachlass gehört außerdem ein Bankguthaben mit einem Steuerwert von 1 000 000 EUR.

a) Bereicherung ohne Verzicht auf die Steuerbefreiung		
Bankguthaben		1 000 000 EUR
GmbH-Anteile (begünstigt)	3 000 000 EUR	
Freibetrag	./. 256 000 EUR	
Verbleiben	2 744 000 EUR	
Bewertungsabschlag	./. 1 097 000 EUR	+ 1 646 400 EUR
Wert des Erwerbs		2 646 400 EUR
Schulden (Kürzung § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG)		
4 000 000 EUR X (1 646 400 EUR : 3 000 000 EUR)		./. 2 195 200 EUR
Bereicherung		451 200 EUR
b) Bereicherung bei Verzicht auf die Steuerbefreiung		
Bankguthaben		1 000 000 EUR
GmbH-Anteile (nicht begünstigt)		+ 3 000 000 EUR
Wert des Erwerbs		4 000 000 EUR
Schulden (ohne Kürzung § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG)		./. 4 000 000 EUR
Bereicherung		0 EUR

H 68 (3)

Verzicht bei mehreren Arten begünstigten Vermögens

Praxis-Beispiel

Erblasserin M hatte sämtliche Anteile an einer GmbH für 5 000 000 EUR erworben, finanziert durch ein Darlehen, das am Todestag mit 4 000 000 EUR valutiert. Der gemeine Wert der Anteile am Todestag beträgt 3 000 000 EUR. Zum Nachlass gehört außerdem ein Gewerbebetrieb mit einem Steuerwert von 200 000 EUR und ein Bankguthaben mit einem Steuerwert von 1 000 000 EUR. Alleinerbin ist Tochter T. T verzichtet auf die Steuerbefreiung für die GmbH-Anteile.

Bankguthaben		1 000 000 EUR
Betriebsvermögen (begünstigt)	200 000 EUR	
Freibetrag	./. 200 000 EUR	+ 0 EUR
GmbH-Anteile (nicht begünstigt)		+ 3 000 000 EUR
Wert des Erwerbs		4 000 000 EUR
Schulden (ohne Kürzung § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG)		./. 4 000 000 EUR
Bereicherung		0 EUR

Wirkung der Verzichtserklärung bei vorweggenommener Erbfolge

Werden bei einer Übertragung begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens oder begünstigter Anteile an Kapitalgesellschaften durch Schenkung unter Lebenden von dem Erwerber Schulden übernommen oder andere Gegenleistungen erbracht, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem übertragenen Vermögen stehen, sind die Schulden und Lasten nach den Grundsätzen der Bereicherungsermittlung bei gemischten Schenkungen/Schenkungen unter Leistungsauflagen keine Abzugsposten. Sie bestimmen lediglich den entgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs. Der begrenzte Schuldenabzug (§ 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG, R 31 Abs. 1) und eine etwaige Erklärung nach § 13a Abs. 6 ErbStG sind insoweit gegenstandslos.

Praxis-Beispiel

Vater V überträgt einen GmbH-Anteil von 30 v.H. durch Schenkung unter Lebenden auf seine Tochter T. V hat den Anteil drei Monate zuvor im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für 3 000 000 EUR erworben und mit einem Darlehen von 1 000 000 EUR teilfinanziert. Der gemeine Wert des Anteils beträgt zur Zeit der Ausführung der Schenkung unverändert 3 000 000 EUR. T übernimmt das voll valutierende Darlehen als persönliche Schuld. Sie trägt außerdem die Nebenkosten der Schenkung (Notargebühren, Kosten der Rechtsänderung) von zusammen 20 000 EUR. V erklärt, dass der Freibetrag nach § 13a ErbStG in Anspruch genommen werden soll (Freibetrag bisher nicht verbraucht).

Unentgeltlicher Teil der Zuwendung

3 000 000 EUR x	$\frac{2\,000\,000 \text{ EUR}}{3\,000\,000 \text{ EUR}}$ = 3 000 000 EUR x 0,6666 =	1 999 800 EUR
Freibetrag		./. 256 000 EUR
Verbleiben		1 743 800 EUR
Bewertungsabschlag		./. 697 520 EUR
Wert des Erwerbs		1 046 2800 EUR
Auf unentgeltlichen Teil der Zuwendung entfallende Nebenkosten = 20 000 EUR x 0,666 = 13 332 EUR		
Abzugsfähig nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG		
(1 046 280 EUR : 1 999 800 EUR) x 13 332 EUR = 0,5232 x 13 332 EUR =		./. 6 976 EUR
Bereicherung		1 039 304 EUR

H 70 [Berücksichtigung früherer Erwerbe; Grundsatz]

H 70 (1)

Selbständigkeit der Vorerwerbe und des Letzterwerbs

→ BFH vom 17.4.1991 (BStBl 1991 II S. 522) und vom 7.10.1998 (BStBl 1999 II S. 25)

Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG beim Verzicht auf Renten- oder Nutzungsrechte in den Fällen des § 25 ErbStG

Hat der Schenker sich bei der Übertragung des Vermögens einen Nießbrauch oder ein Rentenrecht ausbedungen und verzichtet er hierauf zu einem späteren Zeitpunkt, sind der beim Verzicht zu veranlagende Erwerb (H 85 (4)) mit dem nicht um die Belastung gekürzten ursprünglichen Erwerb (Bruttoerwerb, R 85 Abs. 3) zusammenzurechnen. Verzichtet nicht der Schenker, sondern ein Dritter, dem das Recht eingeräumt worden war, kann die in dem Verzicht liegende Schenkung nur mit früheren Zuwendungen des Verzichtenden zusammengerechnet werden.

H 70 (3)[1]

Abzugssteuer

Praxis-Beispiel

Steuerpflichtiger S hatte 1998 seiner damaligen Lebenspartnerin 200 000 DM geschenkt, das entspricht 102 258 EUR. Nach der Heirat 2003 schenkt er ihr weitere 500 000 EUR.

Erwerb 1998

Barvermögen	200 000 DM
Persönlicher Freibetrag Steuerklasse III	./. 10 000 DM
das entspricht 5 112 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	190 000 DM
Steuersatz 23 v.H.	
Steuer 1998	43 700 DM
das entspricht	22 344 EUR

Erwerb 2003

Barvermögen 2003	500 000 EUR
Barvermögen 1998	+ 102 258 EUR
Gesamterwerb	602 258 EUR
Persönlicher Freibetrag Steuerklasse I Nr. 1	./. 307 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	295 258 EUR
abgerundet	295 200 EUR
Steuersatz 15 v.H.	
Steuer auf Gesamterwerb	44 280 EUR

Fiktive Steuer 2003 auf Vorerwerb 1998

Barvermögen 1998	102 258 EUR
Persönlicher Freibetrag 2003 (307 000 EUR),	
höchstens beim Erwerb 1998 verbrauchter Freibetrag der Steuerklasse III	./. 5 112 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	97 146 EUR

abgerundet	97 100 EUR	
Steuersatz 2003 11 v.H.		
Fiktive Steuer 2003	10 681 EUR	
Anzurechnen ist die höhere		
tatsächliche Steuer 1998		./. 22 344 EUR
Festzusetzende Steuer 2003		21 936 EUR

Keine Erstattung der Mehrsteuer

→ BFH vom 17. Oktober 2001 (BStBl 2002 II S. 52)

Praxis-Beispiel

Vater V hatte 1995 seiner Tochter 400 000 DM geschenkt, das entspricht 204 516 EUR. 2003 schenkt er ihr weitere 50 000 EUR.

Erwerb 1995

Barvermögen	400 000 DM
Persönlicher Freibetrag	./. 90 000 DM
das entspricht 46 016 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	310 000 DM
Steuersatz 7 v.H.	
Steuer 1995	21 700 DM
das entspricht	11 096 EUR

Erwerb 2003

Barvermögen 2003	50 000 EUR
Barvermögen 1995	+ 204 516 EUR
Gesamterwerb	254 516 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 205 000 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	49 516 EUR
abgerundet	49 500 EUR
Steuersatz 7 v.H.	
Steuer auf Gesamterwerb	3 465 EUR

Fiktive Steuer 2003 auf Vorerwerb 1995	
Barvermögen 1995	204 516 EUR
Persönlicher Freibetrag 2003 (205 000 EUR), höchstens beim Erwerb 1995 vertrauchter Freibetrag	./. 46 016 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	158 500 EUR
abgerundet	158 500 EUR
Steuersatz 2003 11 v.H.	
Fiktive Steuer 2003	17435 EUR

Anzurechnen ist die höhere

fiktive Steuer 2003	./. 17 435 EUR
Festzusetzende Steuer 2003	0 EUR

Eine Erstattung der "Mehrsteuer" aus dem Jahr 1995 in Höhe von (11 096 EUR ./. 3 465 EUR =) 7 631 EUR ist ausgeschlossen.

H 70 (4)[2]

Schenkungskette über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren

→ BFH vom 2. März 2005 (BStBl II S. 728)

Beispiel 1:

Erwerb 1995

Barvermögen 1995	600 000 DM
Barvermögen 1990	+ 600 000 DM
Gesamterwerb	1 200 000 DM
Persönlicher Freibetrag 1995	./. 90 000 DM
Steuerpflichtiger Erwerb	1 110 000 DM
Steuersatz 1995 11 v.H.	
Steuer 1995	122 100 DM
Steuer auf Vorerwerb 1990	./. 40 800 DM
Steuer 1995	81 300 DM
das entspricht	41 569 EUR

Erwerb 2003

Barvermögen 2003	300 000 EUR
Barvermögen 1995	+ 306 775 EUR
Gesamterwerb	606 775 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 205 000 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	401 775 EUR
abgerundet	401 700 EUR
Steuersatz 15 v.H.	
Steuer auf Gesamterwerb	60 255 EUR

Fiktive Steuer 2003 auf Vorerwerb 1995

Barvermögen 1995	306 775 EUR
Persönlicher Freibetrag 2003 (205 000 EUR), höchstens beim Erwerb 1995 vertrauchter Freibetrag	./. 0 EUR

(Freibetrag 1995 90 000 DM ./. verbrauchter Freibetrag 1990 90 000 DM =) 0 DM, das entspricht 0 EUR

Steuerpflichtiger Erwerb	306 775 EUR
abgerundet	306 700 EUR
Steuersatz 2003 15 v.H.	
Fiktive Steuer 2003	46 005 EUR
Anzurechnen ist die höhere	
fiktive Steuer 2003	./. 46 005 EUR
Festzusetzende Steuer 2003	14 250 EUR

Beispiel 2:

Mutter M schenkt ihrer Tochter in den Jahren 1990 und 1998 jeweils Barvermögen im Wert von 600 000 DM, das entspricht 306 775 EUR, und 2003 Barvermögen im Wert von 300 000 EUR. Für die Schenkung 1990 waren 8 v.H. von (600 000 DM ./. 90 000 DM persönlicher Freibetrag 1990) = 40 800 DM als Steuer festgesetzt worden.

Erwerb 1998

Barvermögen 1998	600 000 DM
Barvermögen 1990	+ 600 000 DM
Gesamterwerb	1 200 000 DM
Persönlicher Freibetrag 1998	./. 400 000 DM
Steuerpflichtiger Erwerb	800 000 DM
Steuersatz 1998 15 v.H.	
Steuer 1998	120 000 DM
Steuer auf Vorerwerb 1990	./. 40 800 DM
Tatsächlich "zu entrichtende" Steuer 1998	79 200 DM
das entspricht	40 495 EUR

Erwerb 2003

Barvermögen 2003	300 000 EUR
Barvermögen 1998	+ 306 775 EUR
Gesamterwerb	606 775 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 205 000 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	401 775 EUR
abgerundet	401 700 EUR
Steuersatz 15 v.H.	

Steuer auf Gesamterwerb		60 255 EUR
Fiktive Steuer 2003 auf Vorerwerb 1998		
Barvermögen 1998	306 775 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2003 (205 000 EUR),		
höchstens beim Erwerb 1998 verbrauchter Freibetrag (Freibetrag 1998 400 000 DM ./. verbrauchter Freibetrag 1990 90 000 DM =) 310 000 DM, das entspricht 158 500 EUR	./. 158 500 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	148 275 EUR	
abgerundet	148 200 EUR	
Steuersatz 2003 11 v.H.		
Fiktive Steuer 2003	16 302 EUR	
Anzurechnen ist die höhere		
tatsächliche Steuer 1998		./. 40 495 EUR
Festzusetzende Steuer 2003		19 760 EUR

H 71 [Berücksichtigung früherer Erwerbe; Zusammentreffen mit Entlastungen nach §§ 13a, 19a ErbStG]

H 71 (2)[1]

Entlastungen nach § 13a ErbStG bei der Zusammenrechnung

Praxis-Beispiel

Vater V hat im Dezember 1993 seiner Tochter Betriebsvermögen mit einem Steuerwert von 1 000 000 DM geschenkt, das entspricht 511 291 EUR. Im Januar 2003 schenkt er ihr weiteres Betriebsvermögen mit einem Steuerwert von 500 000 EUR.

Erwerb 1993

Betriebsvermögen	1 000 000 DM
Persönlicher Freibetrag 1993	./. 90 000 DM
das entspricht 46 016 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	910 000 DM
Steuer 1993	
(mit Härteausgleich § 19 Abs. 3 ErbStG)	90 500 DM
Das entspricht	46 272 EUR

Erwerb 2003

Betriebsvermögen	500 000 EUR
Freibetrag § 13a ErbStG	./. 256 000 EUR
Verbleiben	244 000 EUR
Bewertungsabschlag 40 v.H.	./. 97 600 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2003	146 400 EUR

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 1993		+ 511 291 EUR
Gesamterwerb		657 691 EUR
Persönlicher Freibetrag		./. 205 000 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb		452 691 EUR
Abgerundet		452 600 EUR
Steuersatz 15 v.H.		
Steuer auf Gesamterwerb		67 890 EUR

Fiktive Steuer 2003 auf Vorerwerb 1993		
Betriebsvermögen 1993	511 291 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2003 (205 000 EUR),	./. 46 016 EUR	
höchstens beim Erwerb 1993 verbrauchter Freibetrag		
Steuerpflichtiger Erwerb	465 275 EUR	
Abgerundet	465 200 EUR	
Steuersatz 2003 15 v.H.		
Fiktive Steuer auf Vorerwerb	69 780 EUR	
Anzurechnen ist die höhere fiktive Steuer 2003		./. 69 780 EUR
Festzusetzende Steuer 2003		0 EUR

H 71 (3)

Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG bei der Zusammenrechnung

Beispiel 1:[2]

Unternehmerin U hatte 1998 einen Neffen schenkweise an ihrem Unternehmen beteiligt. Die Beteiligung hatte einen Steuerwert von 1 600 000 DM, das entspricht 818 067 EUR. Im Jahr 2003 schenkt sie ihm Kapitalvermögen mit einem Steuerwert von 500 000 EUR.

Erwerb 1998

Betriebsvermögen		1 600 000 DM
Freibetrag § 13a ErbStG		./. 500 000 DM
verbleiben		1 100 000 DM
Bewertungsabschlag 40 %		./. 440 000 DM
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		660 000 DM
das entspricht 337 452 EUR		
Persönlicher Freibetrag		./. 20 000 DM
das entspricht 10 225 EUR		
Steuerpflichtiger Erwerb		640 000 DM
Steuer nach Stkl. II 22 v.H.	140 800 DM	140 800 DM
Steuer nach Stkl. I 15 v.H.	./. 96 000 DM	
Entlastungsbetrag	44 800 DM	./. 44 800 DM
Steuer 1998		96 000 DM
Das entspricht 49 085 EUR		

Erwerb 2003

Kapitalvermögen 2003	500 000 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 1998	+ 337 452 EUR
Gesamterwerb	837 452 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 10 300 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	827 152 EUR
abgerundet	827 100 EUR
Steuer 2003 auf Gesamterwerb 27 v.H.	223 317 EUR

Fiktive Steuer 2003 auf Vorerwerb 1998		
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	337 452 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2003 (10 300 EUR), höchstens beim Erwerb 1998 verbrauchter Freibetrag	./. 10 225 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	327 227 EUR	
Abgerundet	327 200 EUR	
Steuersatz 2003 Stkl. II 22 v.H.		
Fiktive Steuer auf Vorerwerb	71 984 EUR	
(ohne Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG)		
Abzuziehen ist die höhere fiktive Steuer 2003		
ohne Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG		./. 71 984 EUR
Festzusetzende Steuer 2003		151 333 EUR

Beispiel 2:[3]

Unternehmerin U hatte 1998 einem Neffen Kapitalvermögen geschenkt mit einem Steuerwert von 977 915 DM, das entspricht 500 000 EUR. Im Jahr 2003 schenkt sie ihm eine Beteiligung an ihrem Unternehmen mit einem Steuerwert von 820 000 EUR.

Erwerb 1998

Kapitalvermögen	977 915 DM
Persönlicher Freibetrag	./. 20 000 DM
das entspricht 10 225 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	957 915 DM
Abgerundet	957 900 DM
Steuer nach Stkl. II 22 v.H.	210 738 DM
Das entspricht 107 749 EUR	

Erwerb 2003

Betriebsvermögen 2003	820 000 EUR
Freibetrag § 13a ErbStG	./. 256 000 EUR
Verbleiben	564 000 EUR
Bewertungsabschlag 40 v.H.	./. 225 600 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	338 400 EUR
Kapitalvermögen 1998	+ 500 000 EUR

Gesamterwerb		838 400 EUR
Persönlicher Freibetrag		./. 10.300 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb		828.100 EUR
Steuer 2003 auf Gesamterwerb 27 v.H.		223 587 EUR
Fiktive Steuer 2003 auf Vorerwerb 1998		
Kapitalvermögen 1998	500 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2003 (10 300 EUR), höchstens beim Erwerb 1998 verbrauchter Freibetrag	./. 10 225 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	489 775 EUR	
abgerundet	489 700 EUR	
Steuersatz 2003 Stkl. II 22 v.H.		
Fiktive Steuer auf Vorerwerb	107 734 EUR	
Abzuziehen ist die höhere tatsächliche Steuer 1998		./. 107 749 EUR
Verbleibende Steuer 2003		115 838 EUR
Steuer 2003 nach Stkl. I		
Steuer auf stpfl. Gesamterwerb		
19 v.H. von 828 100 EUR	157 339 EUR	
Abzuziehende fiktive Steuer auf Vorerwerb		
15 v.H. von 489 700 EUR	./. 73 455 EUR	
Verbleibende Steuer 2003	83 884 EUR	
Verbleibende Steuer 2003 Stkl. II	115 838 EUR	
Verbleibende Steuer 2003 Stkl. I	./. 83 884 EUR	
Entlastungsbetrag	31 954 EUR	./. 31 954 EUR
Festzusetzende Steuer 2003		83 884 EUR

Beispiel 3:

Unternehmer U hat seinem Großneffen G (Steuerklasse III) im Januar 2003 einen KG-Anteil (Steuerwert 1 256 000 EUR) und Kapitalvermögen von 600 000 EUR geschenkt. Im August 2003 verstirbt U. G wird Alleinerbe. Zum Nachlass gehört ein KG-Anteil (Steuerwert 1 000 000 EUR) und weiteres Vermögen mit einem Steuerwert von 900 000 EUR.

Erwerb Januar 2003

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 256 000 EUR	
Freibetrag § 13a ErbStG	./. 256 000 EUR	
Verbleiben	1 000 000 EUR	
Bewertungsabschlag 40 v.H.	./. 400 000 EUR	600 000 EUR
Kapitalvermögen		+ 600 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall		1 200 000 EUR
Persönlicher Freibetrag Stkl. III		./. 5 200 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb		1 194 800 EUR
Anteil des begünstigten Vermögens:		
600 000 EUR : 1 200 000 EUR = 50,00 v.H.		
Steuer nach Stkl. III 35 v.H.		418 180 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		

418 180 EUR × 50,00 v.H.	209 090 EUR	
Steuer nach Stkl. I 19 v.H. = 227 012 EUR		
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
227 012 EUR × 50,00 v.H.	./. 113 506 EUR	
Entlastungsbetrag	95 584 EUR	./. 95 584 EUR
Festzusetzende Steuer		322 596 EUR

Erwerb August 2003

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 000 000 EUR	
Freibetrag § 13a ErbStG verbraucht	./. 0 EUR	
Verbleiben	1 000 000 EUR	
Bewertungsabschlag 40 v.H.	./. 400 000 EUR	600 000 EUR
Weiteres Vermögen		+ 900 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall August 2003		1 500 000 EUR
Anteil des begünstigten Vermögens:		
600 000 EUR : 1 500 000 EUR = 40,00 v.H.		
Vorerwerb Januar 2003		+ 1 200 000 EUR
Gesamterwerb		2 700 000 EUR
Bestattungskosten usw. pauschal		./. 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag Stkl. III		./. 5 200 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb		2 684 500 EUR
Steuer nach Stkl. III 35 v.H.		939 575 EUR
Abzuziehen ist die höhere fiktive Steuer August 2003; sie entspricht hier der tatsächlichen Steuer vor Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG (s.o.)		./. 418 180 EUR
Verbleibende Steuer August 2003		521 395 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt	208 558 EUR	
521 395 EUR × 40,00 v.H.		
Steuer August 2003 nach Stkl. I		
Steuer auf stpfl. Gesamterwerb		
19 v.H. von 2 684 500 EUR	510 055 EUR	
Anzurechnende fiktive Steuer auf Vorerwerb Januar 2003 19 v.H. von 1 194 800 EUR	./. 227 012 EUR	
Verbleibende Steuer August 2003	283 043 EUR	
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
283 043 EUR × 40,00 v.H.		./. 113 217 EUR

Entlastungsbetrag	95 341 EUR	./. 95 341 EUR
Festzusetzende Steuer August 2003		426 054 EUR

H 72 [Steuerklassen]

Steuerklasse bei Adoptivkindern und Stiefkindern von Kindern und Geschwistern

Als Abkömmlinge im Sinne des § 15 ErbStG (Steuerklasse I Nr. 3 und Steuerklasse II Nr. 3) sind auch Adoptivkinder und Stiefkinder anzusehen.

Steuerklasse bei Ehegatten von Stiefkindern und Stiefkinder von Geschwistern

Der Begriff "Kind" wird im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz als eigenständiger Begriff verwendet. Er setzt, wie die Einbeziehung der mit dem Stiefelternteil nur verschwägerten Stiefkinder in die Steuerklasse I Nr. 2 zeigt, das Bestehen verwandtschaftlicher Verhältnisse im zivilrechtlichen Sinne nicht zwingend voraus.

Die Stiefkinder von Geschwistern sind als "Abkömmlinge" im Sinne der Steuerklasse II Nr. 3 anzusehen.

Zu den Schwiegerkindern im Sinne des § 15 Abs. 1 Steuerklasse II Nr. 5 ErbStG sind deshalb auch die Ehegatten von Stiefkindern (Stiefschwiegerkinder) zu rechnen (→ BFH vom 6.9.1989, BStBl II S. 898).

Steuerklasse beim Erwerb aufgrund eines sog. Erbschaftsvertrags gemäß § 312 BGB

→ BFH vom 25.1.2001 (BStBl II S. 456)

Steuerklasse bei Verlobten

→ BFH vom 23.3.1998 (BStBl II S. 396)

Steuerklasse des Schlusserben aus einem gemeinschaftlichen Testament

→ BFH vom 16.6.1999 (BStBl II S. 789)

H 73 [Maßgebliche Steuerklasse bei der Errichtung von Familienstiftungen]

Entferntest Berechtigter

→ RFH vom 23.1.1930 (RStBl S. 115)

Freibetrag bei Errichtung einer Familienstiftung

Der Übergang von Vermögen auf eine zu errichtende Familienstiftung ist nach der Steuerklasse I Nr. 2 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zu versteuern, wenn (neben dem Stifter) nur die Kinder sowie Kinder vorverstorbener Kinder bezugsberechtigt sein sollen. Sollen Enkel des Stifters bereits zu Lebzeiten ihrer Eltern oder entferntere Abkömmlinge des Stifters - unabhängig davon, ob ihre Eltern jeweils noch leben oder nicht - bezugsberechtigt sein, ist dagegen die Besteuerung der Errichtung der Familienstiftung nach der Steuerklasse I Nr. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG durchzuführen. Erfolgt die Errichtung der Familienstiftung nur allgemein zugunsten der Familie des Stifters und ihren Angehörigen, ist für ihre Besteuerung die Steuerklasse III i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG maßgebend.

H 74 [Besonderer Versorgungsfreibetrag]

Anwendung auf Schenkungen

→ R 1 Satz 3 Nr. 5

Einmalbeträge als anrechenbare Versorgungsleistungen

→ BFH vom 2.7.1997 (BStBl II S. 623)

Zugewinnausgleich

Die Vorschrift des § 17 ErbStG wird durch die Einbeziehung der erbschaftsteuerpflichtigen privaten Versorgungsbezüge in die Berechnung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG (→ R 11) nicht berührt. Der Versorgungsfreibetrag ist deshalb auch nicht um den Teil der Versorgungsbezüge zu kürzen, der als Zugewinnausgleich im Ergebnis erbschaftsteuerfrei bleibt. Die Vorschrift in § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist insoweit nicht anzuwenden.

H 75 [Steuersätze]

Doppelbesteuerungsabkommen mit Progressionsvorbehalt

Ein Progressionsvorbehalt im Sinne des § 19 Abs. 2 ErbStG muss im Doppelbesteuerungsabkommen selbst vorgesehen sein (→ BFH vom 9.11.1966, BStBl 1967 III S. 88). Das ist gegenwärtig in Artikel 7 des DBA-Österreich und in Artikel 10 Abs. 1 des DBA-Schweiz (→ H 3) der Fall. Bei DBA, die das Anrechnungsverfahren vorsehen, ist der Progressionsvorbehalt ohne Bedeutung.

Härteausgleich

Der Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG ist fester Bestandteil der Tarifvorschrift. Er ist in allen Fällen anzuwenden, in denen eine Steuerberechnung tatsächlich oder fiktiv erfolgt, d.h. auch in Fällen der § 6 Abs. 2, § 10 Abs. 2, §§ 14 und 15 Abs. 3 sowie §§ 19a, 23 und 25 ErbStG.

Tabelle der maßgebenden Grenzwerte für die Anwendung des Härteausgleichs

Wertgrenze	Härteausgleich gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG		
gemäß	bei Überschreiten der letztvorhergehenden Wertgrenze		
§ 19 Abs. 1 ErbStG	bis einschließlich... EUR in Steuerklasse		
EUR	I	II	III
52 000	-	-	-
256 000	57 300	59 800	63 500
512 000	285 200	301 700	329 100
5 113 000	578 000	623 300	588 700
12 783 000	5 870 400	5 707 500	6 015 200
25 565 000	15 006 100	14 464 900	15 522 200
über 25 565 000	29 399 700	27 756 200	28 632 700

H 77 [Begünstigtes Vermögen]

Tarifbegrenzung in Mischfällen

Praxis-Beispiel

M vererbt ihrer Nichte N einen Gewerbebetrieb mit einem Steuerwert von 600 000 EUR und eine KG-Beteiligung mit einem negativen Steuerwert von - 400 000 EUR. Zum Nachlass gehört außerdem ein Bankguthaben mit einem Wert von 500 000 EUR.

Gewerbebetrieb	600 000 EUR

KG-Beteiligung	./. 400 000 EUR	
Begünstigtes Vermögen insgesamt	200 000 EUR	
Freibetrag	./. 256 000 EUR	
Tarifbegünstigtes Vermögen	0 EUR	0 EUR
Bankguthaben		+ 500 000 EUR
Wert des gesamten Vermögensanfalls		500 000 EUR

Der Erwerb der Nichte ist nach Steuerklasse II zu besteuern. Eine Tarifbegrenzung kommt nicht in Betracht.

H 79 [Berechnung des Entlastungsbetrags]

H 79 (1)

Aufteilungsverhältnis für die Tarifbegrenzung

Beispiel 1:

Unternehmer U hat seinen Großneffen G (Steuerklasse III) zum Alleinerben eingesetzt. Zum Nachlass gehört ein KG-Anteil (Steuerwert 3 000 000 EUR) und weiteres Vermögen mit einem steuerpflichtigen Wert von 750 000 EUR.

Betriebsvermögen (begünstigt)	3 000 000 EUR	
Freibetrag	./. 256 000 EUR	
Verbleiben	2 744 000 EUR	
Bewertungsabschlag	./. 1 097 600 EUR	1 646 400 EUR
Übriges Vermögen		+ 750 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall		2 396 400 EUR

Anteil des begünstigten Vermögens: 1 646 400 EUR : 2 396 400 EUR = 68,71 v.H.

Beispiel 2:

In Abwandlung des Beispiels 1 muss G die Hälfte des KG-Anteils als Vermächtnis auf seinen Bruder E übertragen. Der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG soll beiden zu gleichen Teilen zustehen. Für den G ergibt sich der Anteil des begünstigten Vermögens wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 500 000 EUR	
Freibetragsanteil	./. 128 000 EUR	
Verbleiben	1 372 000 EUR	
Bewertungsabschlag	./. 548 800 EUR	823 200 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		+ 1 500 000 EUR
Übriges Vermögen		+ 750 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall		3 073 200 EUR

Anteil des begünstigten Vermögens: 823 200 EUR : 3 073 200 EUR = 26,79 v.H.

H 79 (2)

Berechnung des Entlastungsbetrags

Beispiel 1:

Unternehmer U hat seinen Großneffen G (Steuerklasse III) zum Alleinerben eingesetzt. Zum Nachlass gehört ein KG-Anteil (Steuerwert 1 500 000 EUR) und weiteres Vermögen mit einem steuerpflichtigen Wert von 750 000 EUR.

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 500 000 EUR	
Freibetrag	./. 256 000 EUR	
Verbleiben	1 244 000 EUR	
Bewertungsabschlag	./. 497 600 EUR	746 400 EUR
Übriges Vermögen		+ 750 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall		1 496 400 EUR
Bestattungskosten usw. pauschal		./. 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag Stkl. III		./. 5 200 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb		1 480 900 EUR
Anteil des begünstigten Vermögens: 746 400 EUR : 1 496 400 EUR = 49,88 v.H.		
Steuer nach Stkl. III (35 v.H.)		518 315 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
518 315 EUR x 49,88 v.H.	258 536 EUR	
Steuer nach Stkl. I (19 v.H.) = 281 371 EUR		
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
281 371 EUR x 49,88 v.H.	./. 140 347 EUR	
Entlastungsbetrag	118 189 EUR	./. 118 189 EUR
Festzusetzende Steuer		400 126 EUR

Beispiel 2:

In Abwandlung des Beispiels 1 muss G die Hälfte des KG-Anteils als Vermächtnis auf seinen Bruder E übertragen. Der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 ErbStG soll beiden zu gleichen Teilen zustehen.

a) Für G ergibt sich folgende Steuerberechnung:

Betriebsvermögen (begünstigt)	750 000 EUR	
Freibetrag	./. 128 000 EUR	
Verbleiben	622 000 EUR	
Bewertungsabschlag	./. 248 800 EUR	373 200 EUR
Betriebsvermögen (nicht begünstigt)		750 000 EUR
Übriges Vermögen		+ 750 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall		1 873 200 EUR
Vermächtnislast		./. 750 000 EUR
Bestattungskosten usw. pauschal		./. 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag Stkl. III		./. 5 200 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb		1 107 700 EUR
Anteil des begünstigten Vermögens: 373 200 EUR : 1 873 200 EUR = 19,93 v.H.		
Steuer nach Stkl. III (35 v.H.)		387 695 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
387 695 EUR x 19,93 v.H.	77 268 EUR	
Steuer nach Stkl. I (19 v.H.) = 210 463 EUR		
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		

210 463 EUR x 19,93 v.H.	./. 41 945 EUR	
Entlastungsbetrag	35 323 EUR	./. 35 323 EUR
Festzusetzende Steuer		352 372 EUR

b) Für E ergibt sich folgende Steuerberechnung:

Der Erwerb des E enthält nur begünstigtes Vermögen. Die Steuer ergibt sich unmittelbar durch Anwendung des Tarifs der Steuerklasse I.

Betriebsvermögen (begünstigt)	750 000 EUR
Freibetrag	./. 128 000 EUR
Verbleiben	622 000 EUR
Bewertungsabschlag	./. 248 800 EUR
Gesamter Vermögensanfall	373 200 EUR
Persönlicher Freibetrag Stkl. III	./. 5 200 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	368 000 EUR
Festzusetzende Steuer nach Tarif Stkl. I (15 v.H.)	55 200 EUR

H 82 [Anrechnung ausländischer Nachlasssteuer]

Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer bei der Zusammenrechnung[1]

Praxis-Beispiel

E hat seiner Lebensgefährtin L im Jahr 1997 1 000 000 DM geschenkt, das entspricht 511 291 EUR. Im Jahr 2003 stirbt E. Erben sind seine Kinder. In seinem Testament hat E der L ein Grundstück in Spanien vermacht; der gemeine Wert beträgt 150 000 EUR. L wird in Spanien zu einer Erbschaftsteuer von 23 000 EUR herangezogen, die sie umgehend bezahlt. L beantragt die Anrechnung der ausländischen Steuer.

Erwerb 1997

Barvermögen	1 000 000 DM
Persönlicher Freibetrag 1997	./. 10 000 DM
Steuerpflichtiger Erwerb	990 000 DM
Steuersatz 29 v.H.	
Steuer 1997	287 100 DM
Das entspricht	146 792 EUR

Steuer 2003

Grundstück Spanien		150 000 EUR
Barvermögen 1997		+ 511 291 EUR
Gesamterwerb		661 291 EUR
Persönlicher Freibetrag 2003		./. 5 200 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb		656 091 EUR
Abgerundet		656 000 EUR
Steuersatz 35 v.H.		
Steuer auf Gesamterwerb		229 600 EUR
Fiktive Steuer 2003		
auf Vorerwerb 1997		
Barvermögen 1997	511 291 EUR	

Persönlicher		
Freibetrag 2003	./. 5 200 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	506 091 EUR	
Abgerundet	506 000 EUR	
Steuersatz 29 v.H.		
Fiktive Steuer 2003	146 740 EUR	
Abzuziehen ist die höhere tatsächliche Steuer 1997		./. 146 792 EUR
Steuer für den Erwerb 2003		82 808 EUR
Abzugsfähige ausländische Steuer		./. 23 000 EUR
Da der Erwerb ausschließlich in		
Auslandsvermögen besteht, entfällt eine		
Aufteilung nach § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG		
Festzusetzende Steuer 2003		59 808 EUR

Die durch den Nacherwerb ausgelöste Steuer beträgt weniger als 50 v.H. des Erwerbs in Höhe von 150.000 EUR, so dass § 14 Abs. 2 ErbStG nicht eingreift (→ R 70 Abs. 5).

Anrechnung ausländischer Nachlasssteuer bei Pflichtteilen oder Vermächtnissen

Wird die ausländische Steuer als Nachlasssteuer erhoben, ist als die auf den Erwerber entfallende ausländische Steuer diejenige anzusehen, die anteilig auf die von ihm als Nachlassbegünstigten (Erbbegünstigten) erworbene Rechtsposition entfällt (→ BFH vom 6.3.1990, BStBl II S. 786).

Kanadische "capital gains tax"

Die kanadische "capital gains tax" ist nicht auf die deutsche Erbschaftsteuer anrechenbar, sondern nur als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig (→ BFH vom 26.4.1995, BStBl II S. 540). Dies gilt auch für entsprechende Steuern in anderen Staaten.

Maßgebender Umrechnungskurs

Die anzurechnende ausländische Erbschaftsteuer ist nach dem amtlichen Briefkurs für den Tag der Entstehung der deutschen Erbschaftsteuer in Euro umzurechnen (→ BFH vom 19.3.1991, BStBl II S. 521).

Österreichische Kapitalertragsteuer

Die österreichische Kapitalertragsteuer mit Abgeltungscharakter für die Erbschaftsteuer ist im Hinblick auf ihre Erhebungsform eine Steuer auf das Einkommen und keine Erbschaftsteuer.

Portugiesische Erbersatzsteuer

Die portugiesische Erbersatzsteuer ist im Hinblick auf ihre Erhebungsform eine Steuer auf das Einkommen und keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer.

US-amerikanische Nachlasssteuer

→ BFH vom 6.3.1990 (BStBl II S. 786)

H 83 [Kleinbetragsgrenze]

Anwendung der Kleinbetragsgrenze nach § 22 ErbStG **in Erbfällen**

Nach § 22 ErbStG ist von der Festsetzung der Erbschaftsteuer abzusehen, wenn die Steuer, die für den einzelnen Steuerfall festzusetzen ist, den Betrag von 50 EUR nicht übersteigt.

Als Steuerfall im Sinne des § 22 ErbStG ist nicht der "Erbfall" und damit bei mehreren Beteiligten nicht die Gesamtzahl der Erwerbe anzusehen, sondern - wie bei Zuwendungen unter Lebenden - der einzelne Vermögensanfall.

H 84 [Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen]

Abzug persönlicher Freibeträge

Aus Vereinfachungsgründen ist der Abzug der Freibeträge nach §§ 16, 17 ErbStG vorrangig bei dem Vermögen vorzunehmen, das der Sofortversteuerung unterliegt; entsprechend ist bei der fiktiven steuerfreien Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG zu verfahren.

Ist Vermögen, das der Sofortversteuerung unterliegt, nicht vorhanden, sind diese Freibeträge bei der Jahresversteuerung nach der sog. Aufzehrungsmethode in der Weise zu berücksichtigen, dass von der Erhebung der Jahressteuer solange abgesehen wird, bis die Freibeträge durch Verrechnung mit den Jahreswerten aufgezehrt sind (→ RFH vom 10.2.1938, RStBl S. 396). Übersteigt die Summe der Freibeträge den Wert des der Sofortversteuerung unterliegenden Vermögens, ist hinsichtlich des Differenzbetrags entsprechend zu verfahren.

Praxis-Beispiel

Nach dem Tod des Ehemannes erhält seine Witwe (63 Jahre) eine steuerpflichtige Leibrente mit einem Jahreswert von 60 000 EUR und Barvermögen mit einem Wert von 263 000 EUR. Es bestand Gütertrennung. Hinsichtlich der Rente beantragt sie die Jahresversteuerung.

Kapitalwert der Rente § 14 BewG)		
60 000 EUR x 11,197		671 820 EUR
Barvermögen		+ 263 000 EUR
Wert des Erwerbs		934 820 EUR
Freibetrag § 16 ErbStG		./. 307 000 EUR
Freibetrag § 17 ErbStG		./. 256 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb		371 820 EUR
Abgerundet		371 800 EUR
Steuersatz 15 v.H.		
Sofortsteuer:		
Barvermögen	263 000 EUR	
Freibeträge §§ 16, 17 ErbStG	./. 563 000 EUR	
	- 300 000 EUR	
sofort fällige Steuer		0 EUR
Jahressteuer:		
15 v.H. von 60 000 EUR		9 000 EUR

Für die ersten fünf Jahre (5 x 60 000 EUR) ist die Jahressteuer mit Rücksicht auf den "Restfreibetrag" von 300 000 EUR nicht zu erheben.

Auf Antrag ist die sog. Kürzungsmethode anzuwenden, bei der der Jahreswert in dem Maß zu kürzen ist, in dem der Kapitalwert durch den Freibetrag gemindert wird.

Jahressteuer bei Zusammenrechnung eines Rentenerwerbs mit Vorerwerben

Wird ein Rentenerwerb mit einem Vorerwerb nach § 14 ErbStG zusammengerechnet, wirkt sich der Vorerwerb auch auf die Höhe des Steuersatzes für die Berechnung der Jahressteuer nach § 23 Abs. 1 Satz 2 ErbStG aus. Der anzuwendende Steuersatz kann nicht unmittelbar für den Gesamterwerb aus der Tabelle in § 19 ErbStG entnommen werden, sondern ergibt sich aus dem Verhältnis der auf den Rentenerwerb entfallenden Steuer zum Kapitalwert des Rentenerwerbs. Nur diese Vorgehensweise wird den Besonderheiten der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG gerecht. Eine Steuerfestsetzung erfolgt nur auf den Rentenerwerb als Nacherwerb. Das gilt auch für den Fall, dass der Erwerber die Jahresversteuerung wählt. Dabei ist es nicht möglich, die Steuer auf den Rentenerwerb aufzuteilen in einen Teil, der tatsächlich als Jahressteuer zu erheben ist und einen Teil, der rechnerisch als eine Art Nachschlag für den Vorerwerb zu erheben und sofort zu entrichten ist. Aus diesem Grund ist es auch nicht zulässig, dem Erwerber eine entsprechende zusätzliche Wahlmöglichkeit zur Entrichtung der Steuer auf den Nacherwerb einzuräumen.

Praxis-Beispiel

[1]Ein Erblasser hatte seiner Lebenspartnerin 1996 100 000 DM geschenkt, das entspricht 51 129 EUR. Die dafür festgesetzte Steuer betrug (Stkl. III, 17 v.H. von 90 000 DM =) 15 300 DM, das entspricht 7 823 EUR. Mit seinem Tod im Jahr 2003 erhält sie (Alter: 60 Jahre) vermächtnisweise eine Leibrente mit einem Jahreswert von 6 000 EUR.

Wert des Rentenerwerbs 2003	
6 000 EUR x 12,034	72 204 EUR
Barvermögen 1996	+ 51 129 EUR
Gesamterwerb	123 333 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 5 200 EUR
steuerpflichtiger Erwerb	118 133 EUR
abgerundet	118 100 EUR
Steuersatz 23 v.H.	
Steuer auf Gesamterwerb	27 163 EUR
Anzurechnende Steuer auf Vorerwerb	./. 7 823 EUR
Steuer 2003	19 340 EUR

Die Steuer von 19 340 EUR entspricht - bezogen auf den Kapitalwert des Rentenerwerbs von 72 204 EUR - einem Steuersatz von 26,78 v.H. Als Jahressteuer sind festzusetzen:

6 000 EUR x 26,78 v.H. = 1 606 EUR.

H 85 [Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast]

H 85 (3)

Berechnung des Stundungsbetrags

Praxis-Beispiel

V schenkt seinem Kind K ein vermietetes Mehrfamilienhaus mit einem Grundstückswert von 350 000 EUR (Verkehrswert 700 000 EUR). Der Erwerb ist mit einem Nießbrauchsrecht zugunsten des V belastet. Der Kapitalwert beträgt 100 000 EUR.

Steuer für Bruttoerwerb:		
Bruttoerwerb	350 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	./. 205 000 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	145 000 EUR	
Steuer (11 v.H.)	15 950 EUR	15 950 EUR

Steuer für Nettoerwerb		
Bruttoerwerb	350 000 EUR	
Nießbrauchsrecht	./. 100 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	./. 205 000 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	45 000 EUR	
Steuer (7 v.H.) und sofort fällig	3 150 EUR	./. 3 150 EUR
Zinslos zu stunden		12 800 EUR

Stundungsbetrag bei Übernahme der Schenkungsteuer

Praxis-Beispiel

Eine Tante schenkt einem ihrer Geschwisterkinder (Stkl. II) ein Grundstück gegen Nießbrauchsvorbehalt und übernimmt nach § 10 Abs. 2 ErbStG die sofort fällige und auch die ggf. zu stundende Schenkungsteuer. Das Grundstück hat einen Steuerwert von 320 500 EUR, der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt 150 000 EUR. Aufgrund der mittleren statistischen Lebenserwartung der Schenkerin ergibt sich ein Vervielfältiger für die Abzinsung des Stundungsbetrags von 0,555.

a) Ermittlung der vom Schenker übernommenen Steuer

Grundstückszuwendung	320 500 EUR	
Persönlicher Freibetrag	./. 10 300 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	310 200 EUR	
Steuersatz 22 v.H.		
Steuer		68 244 EUR
Grundstückszuwendung	320 500 EUR	
Kapitalwert Nießbrauch	./. 150 000 EUR	
Grundstückszuwendung (netto)	170 500 EUR	
Persönlicher Freibetrag	./. 10 300 EUR	
Nettoerwerb	160 200 EUR	
Steuersatz 17 v.H.		
Sofort fällige Steuer		./. 27 234 EUR
Zu stundender Betrag		41 010 EUR
Ablösebetrag		
41 010 EUR × 0,555	22 760 EUR	
Sofort fällige Steuer	+ 27 234 EUR	
Steuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG	49 994 EUR	

b) Besteuerung des Erwerbs nach § 10 Abs. 2 ErbStG

Grundstückszuwendung	320 500 EUR	
Steuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG	+ 49 994 EUR	
Erwerb einschl. Steuer	370 494 EUR	
Persönlicher Freibetrag	./. 10 300 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	360 194 EUR	
Abgerundet	360 100 EUR	
Steuersatz 22 v.H.		
Steuer		79 222 EUR

Erwerb einschl. Steuer	370 494 EUR	
Kapitalwert Nießbrauch	./. 150 000 EUR	
Grundstückszuwendung (netto)	220 494 EUR	
Persönlicher Freibetrag	./. 10 300 EUR	
Nettoerwerb	210 194 EUR	
Abgerundet	210 100 EUR	
Sofort fällige Steuer		
17 v.H. von 210 100 EUR		./. 35 717 EUR
Zu stundender Betrag		43 505 EUR
Ablösebetrag		
43 505 EUR × 0,555		24 145 EUR
Bei Ablösung zu zahlende Steuer (35 717 EUR + 24 145 EUR =)		59 862 EUR

Zusammenrechnung von Erwerben unter Nutzungsvorbehalten[1]

Beispiel 1

Vater V schenkte seiner Tochter T im Jahr 1995 Vermögen mit einem Steuerwert von 500.000 DM, das entspricht 255.645 EUR, und im Jahr 2004 Vermögen mit einem Steuerwert von 300.000 EUR, das jeweils unter Nutzungsvorbehalt zugunsten des Schenkers stand. Der Kapitalwert der Belastung betrug bei der Zuwendung 1995 275.000 DM, das entspricht 140.606 EUR, bei der Zuwendung 2004 110.000 EUR. Im Zeitpunkt der Zuwendung 1995 war V 65 Jahre alt; mit Abgabe der Schenkungsteuererklärung wurde auch die sofortige Ablösung der zu stundenden Steuer beantragt.

Erwerb 1995

Bruttowert des Erwerbs	500.000 DM	
Persönlicher Freibetrag	./. 90.000 DM	
Steuerpflichtiger Erwerb	410.000 DM	
Steuersatz 7,5 %		
Steuer 1995	30.750DM	
das entspricht 15.723 EUR		
Bruttowert des Erwerbs	500.000 DM	
Kapitalwert Nutzung	./. 275.000 DM	
Nettoerwerb	225.000 DM	
Persönlicher Freibetrag	./. 90.000 DM	
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	135.000 DM	
Sofort fällige Steuer		
5 % von 135.000 DM		./. 6.750 DM
das entspricht 3.452 EUR		
Zu stundender Betrag		24.000 DM

Die gestundete Steuer ist abgelöst worden zum Barwert

24.000 DM * 0,473	11.352 DM
das entspricht 5.805 EUR	

Erwerb 2004

Bruttowert Erwerb 2004	300.000 EUR
Bruttowert Erwerb 1995	+ 255.645 EUR
Brutto-Gesamterwerb	555.645 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 205.000 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	350.645 EUR
abgerundet	350.600 EUR
Steuersatz 15 %	
Steuer auf Gesamterwerb	52.590 EUR
Abzuziehende Steuer auf Vorerwerb	./. 9.257 EUR
(hier die tatsächliche Steuer 1995	
= Summe aus sofort fälliger Steuer + Ablösungsbetrag	
= 3.452 EUR + 5.805 EUR = 9.257 EUR, s.o.)	
Steuer 2004	43.333 EUR

Brutto-Gesamterwerb	555.645 EUR	
Kapitalwert der Nutzung	./. 110.000 EUR	
Nettoerwerb	445.645 EUR	
Persönlicher Freibetrag	./. 205.000 EUR	
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	240.645 EUR	
abgerundet	240.600 EUR	
Darauf entfallende Steuer		
11 % von 240.600 EUR	26.466 EUR	
Abzuziehende Steuer auf Vorerwerb (s.o.)	./. 9.257 EUR	
Sofort fällige Steuer auf Nacherwerb	17.209 EUR	./. 17.209 EUR
Zu stundender Betrag		26.124 EUR

H 85 (4)

Verzicht auf Renten- und Nutzungsrechte in den Fällen des § 25 ErbStG [2]

Der vorzeitige unentgeltliche Verzicht auf ein vorbehaltenes Nießbrauchs- oder anderes Nutzungsrecht erfüllt als Rechtsverzicht den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, soweit dabei eine Bereicherung des Erwerbers eintritt, die bisher noch nicht der Steuer unterlag. Eine steuerliche Doppelbelastung des Nutzungsrechts als Folge der Nichtberücksichtigung als Abzugsposten nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG einerseits und seiner Erfassung beim späteren Verzicht des Berechtigten andererseits ist bei der Besteuerung des Verzichts durch den Abzug des bei der Besteuerung des nutzungsrechtsbelasteten Gegenstandes tatsächlich unberücksichtigt gebliebenen Steuerwerts des Nutzungsrechts vom Steuerwert des Nutzungsrechts im Zeitpunkt des Rechtsverzicht zu beseitigen (> BFH vom 17.3.2004, BStBl 2004 II S. 429). Ist der erstgenannte Wert höher als der letztgenannte Wert, ist von einer Bereicherung aus dem Verzicht von 0 Euro auszugehen, weil der Erwerber hinsichtlich des übersteigenden Werts des Nutzungsrechts nicht doppelt belastet wird.

Beispiel 1:

Vater V schenkte seinem Sohn im Dezember 1996 ein Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 1.564.000 DM, das entspricht 799.660 EUR, unter Nießbrauchsvorbehalt. Der Jahreswert des Nießbrauchs beträgt 120.000 DM. Zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung ist V 65 Jahre alt. Mit Abgabe der Schenkungsteuererklärung wurde auch die sofortige Ablösung der zu stundenden Steuer beantragt. Im Juli 2004 verzichtet er unentgeltlich auf den Nießbrauch. Zum Zeitpunkt der Ausführung dieser Zuwendung ist V 72 Jahre alt. Der Grundbesitzwert beträgt 799.500 EUR.

Erwerb 1996

Bruttowert des Erwerbs		1.564.000 DM
Persönlicher Freibetrag		./. 400.000 DM
Steuerpflichtiger Erwerb		1.164.000 DM
Steuersatz 19 %		
Steuer 1996		221.160 DM

Bruttowert des Erwerbs	1.564.000 DM	
Jahreswert Nießbrauch		
1.564.000 DM: 18,6 (§ 16 BewG) = 84.087 DM		
(tatsächlicher Wert höher)		
Kapitalwert Nießbrauch		
84.087 DM × 9,019	./. 758.381 DM	
das entspricht 387.755 EUR		
Nettowert des Erwerbs	805.619 DM	
Persönlicher Freibetrag	./. 400.000 DM	
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	405.619 DM	
abgerundet	405.600 DM	
Sofort fällige Steuer 1996		
11 % von 405.600 DM		./. 44.616 DM
das entspricht 22.812 EUR		
Zu stundende Steuer		176.544 DM

Die gestundete Steuer ist abgelöst	
worden zum Barwert	
176.544 DM × 0,473	83.505 DM
das entspricht 42.696 EUR	

Erwerb 2004

Erwerb aus Nießbrauchsverzicht	
Jahreswert Nießbrauch 2004	
799.500 EUR : 18,6 (§ 16 BewG) = 42.983 EUR	
(tatsächlicher Wert höher)	
Kapitalwert Nießbrauch 2004	
42.983 EUR × 6,904	296.754 EUR
Kapitalwert Nießbrauch 1996	./. 387.755 EUR
Bereicherung 2004	0 EUR

Beispiel 2:

Vater V schenkte seinem Sohn im Dezember 1995 ein Grundstück mit einem Steuerwert von 560.000 DM, das entspricht 286.323 EUR, unter Nießbrauchsvorbehalt. Zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung ist er 65 Jahre alt. Mit Abgabe der Schenkungsteuererklärung wurde auch die sofortige Ablösung der zu stundenden Steuer beantragt. Im Juli 2004 verzichtet er unentgeltlich auf den Nießbrauch. Zum Zeitpunkt der Ausführung dieser Zuwendung ist V 73 Jahre alt. Der Grundbesitzwert beträgt 985.500 EUR.

Erwerb 1995

Bruttowert des Erwerbs		560.000 DM
Persönlicher Freibetrag		./. 90.000 DM
Steuerpflichtiger Erwerb		470.000 DM
Steuersatz 7,5 %		
Steuer 1995		35.250 DM

Bruttowert des Erwerbs	560.000 DM	
Jahreswert Nießbrauch		
560.000 DM: 18,6 (§ 16 BewG) = 30.108 DM		
(tatsächlicher Wert höher)		
Kapitalwert Nießbrauch		
30.108 DM × 9,019	./. 271.545 DM	
das entspricht 138.839 EUR		
Nettowert des Erwerbs	288.455 DM	
Persönlicher Freibetrag	./. 90.000 DM	
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	198.455 DM	
abgerundet	198.400 DM	
Sofort fällige Steuer 1995		
5,5 % von 198.400 DM		./. 10.912 DM
das entspricht 5.580 EUR		
Zu stundende Steuer		24.338 DM

Die gestundete Steuer ist abgelöst	
worden zum Barwert	
24.338 DM × 0,473	11.511 DM
das entspricht 5.886 EUR	

Erwerb 2004

Erwerb aus Nießbrauchsverzicht	
Jahreswert Nießbrauch 2004	
985.500 EUR : 18,6 (§ 16 BewG) = 52.983 EUR	
(tatsächlicher Wert höher)	
Kapitalwert Nießbrauch 2004	
52.983 EUR × 6,604	349.899 EUR
Kapitalwert Nießbrauch 1995 (s.o.)	./. 138.839 EUR
Bereicherung 2004	211.060 EUR
Bruttowert des Erwerbs 1995 (s.o.)	+ 286.323 EUR
Gesamterwerb	497.383 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 205.000 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	292.383 EUR
abgerundet	292.300 EUR

Steuer auf Gesamterwerb (15 %)	43.845 EUR
Abzuziehende Steuer auf Vorerwerb	
(hier die tatsächliche Steuer 1995	

= Summe aus sofort fälliger Steuer + Ablösungsbetrag	
5.580 EUR + 5.886 EUR, s.o.)	./. 11.466 EUR
Festzusetzende Steuer 2004	32.379 EUR

Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG

→ H 70 (1)

H 85 (6)

Berechnung des Ablösungsbetrags

→ Gleich lautende Ländererlasse vom 7.12.2001 (BStBl I S. 1041, BStBl 2002 II S. 112), Tabelle 1 und 6

H 85a [Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens]

Berechnung des Ermäßigungsbetrags

Beispiel 1:

Großvater G hat seinem Enkel E ein Wertpapierdepot vermacht, das zum Zeitpunkt seines Todes am 2.1.2000 einen Wert von 1 955 830 DM hatte, das entspricht 1 000 000 EUR. Als E selbst am 1.8.2003 durch einen Unfall ums Leben kommt, erbt seine Ehefrau F das Wertpapierdepot, das zu diesem Zeitpunkt einen Wert von 1 500 000 EUR hat, und weiteres Vermögen im Wert von 100 000 EUR.

Besteuerung des Erwerbs des E	
Wertpapiere	1 955 830 DM
Persönlicher Freibetrag	./. 100 000 DM
Steuerpflichtiger Erwerb	1 855 830 DM
Abgerundet	1 855 800 DM
Steuersatz 19 v.H.	
Erbschaftsteuer	352 602 DM
Das entspricht	180 283 EUR
Besteuerung des Erwerbs der F	
Wertpapiere	1 500 000 EUR
Weiteres Vermögen	+ 100 000 EUR
Gesamterwerb	1 600 000 EUR
Erbfallkostenpauschale	./. 10 300 EUR
Wert des Erwerbs	1 589 700 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 307 000 EUR
Versorgungsfreibetrag	./. 256 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	1 026 700 EUR
Steuersatz 19 v.H.	
Erbschaftsteuer	195 073 EUR
Ermäßigungsbetrag nach § 27 ErbStG	./. 42 673 EUR

Auf den mehrfach besteuerten Teil des Vermögens

entfallender Steuerbetrag

1 000 000 EUR : 1 600 000 EUR = 62,50 v.H.

195 073 EUR x 62,50 v.H. = 121 921 EUR

Maßgeblicher Ermäßigungssatz 35 v.H.

121 921 EUR x 35 v.H.

Der Höchstbetrag nach § 27 Abs. 3 ErbStG	152 400 EUR

wird nicht überschritten.

Festzusetzende Erbschaftsteuer

Beispiel 2:

In Abwandlung des Beispiels 1 hat das Wertpapierdepot beim Tod des E einen Wert von 900 000 EUR.

Besteuerung des Erwerbs der F

Wertpapiere	900 000 EUR
Weiteres Vermögen	+ 100 000 EUR
Gesamterwerb	1 000 000 EUR
Erbfallkostenpauschale	./. 10 300 EUR
Wert des Erwerbs	989 700 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 307 000 EUR
Versorgungsfreibetrag	./. 256 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	426 700 EUR
Steuersatz 15 v.H.	
Erbschaftsteuer	64 005 EUR
Ermäßigungsbetrag nach § 27 ErbStG	./. 20 162 EUR

Auf den mehrfach besteuerten Teil des Vermögens

entfallender Steuerbetrag

900 000 EUR : 1 000 000 EUR = 90 v.H.

64 005 EUR x 90 v.H. = 57 605 EUR

Maßgeblicher Ermäßigungssatz 35 v.H.

57 605 EUR x 35 v.H.

Der Höchstbetrag nach § 27 Abs. 3 ErbStG

wird nicht überschritten.

Festzusetzende Erbschaftsteuer	43 843 EUR

Zusammentreffen von § 14 Abs. 2, § 21 und § 27 ErbStG in einem Steuerfall

→ R 70 Abs. 5

H 86 [Stundung]

Ausschluss des Stundungsanspruchs

Keine Stundung der Erbschaftsteuer nach § 28 ErbStG, wenn außerhalb des ererbten Betriebsvermögens ausreichende Mittel zur Tilgung der Steuer aufgebracht werden können (→ BFH vom 11.5.1988, BStBl II S. 730).

H 87 [Steuererklärung]

Gemeinsame Steuererklärung bei Vorhandensein mehrerer Erben und weiterer Erwerber

Eine gemeinsame Steuererklärung im Sinne des § 31 Abs. 4 ErbStG kann sowohl von der Gesamtheit der Miterben als auch von einem Teil der Miterben abgegeben werden. Im letzten Fall gilt sie allerdings auch nur für die zu dieser Gruppe gehörenden Miterben. Unter diesen Umständen können auch mehrere Gruppen von Miterben jeweils für sich eine gemeinsame Steuererklärung abgeben. Andere am Erbfall beteiligte Personen (Pflichtteilsberechtigte, Vermächtnisnehmer usw.) können dabei mit berücksichtigt werden.

§ 31 Abs. 4 ErbStG enthält für die Abgabe der gemeinsamen Steuererklärung - im Gegensatz zu § 31 Abs. 1 ErbStG für die Abgabe der Einzelsteuererklärung - keine Fristbestimmung. Fordert das Finanzamt zur Abgabe einer Steuererklärung innerhalb einer bestimmten Frist auf, sind die Erben (und ggf. die weiteren Personen) nach § 31 Abs. 4 ErbStG lediglich berechtigt, anstelle der Einzelsteuererklärungen nach Absatz 1 eine gemeinsame Steuererklärung abzugeben. Geben die Miterben und ggf. die weiteren Personen, die außer den Erben an dem Erbfall beteiligt sind, eine gemeinsame Steuererklärung ab, so kann das Finanzamt von ihnen keine Einzelsteuererklärungen verlangen. Geben sie keine gemeinsame Steuererklärung ab, so bleibt ihre Verpflichtung, innerhalb der vom Finanzamt nach Maßgabe des § 31 Abs. 1 ErbStG gesetzten Frist Einzelsteuererklärungen abzugeben, bestehen. Im Ergebnis muss also die gemeinsame Steuererklärung innerhalb der für die Abgabe der Einzelsteuererklärung gesetzten Frist abgegeben werden; anderenfalls kann sie die Abgabe von Einzelsteuererklärungen nicht ersetzen.

Erklärungspflicht des Testamentsvollstreckers

→ BFH vom 9.6.1999 (BStBl II S. 529) und vom 7.12.1999 (BStBl 2000 II S. 233)

H 88 [Bekanntgabe des Steuerbescheids an Vertreter]

Bekanntgabe des Steuerbescheids bei Testamentsvollstreckung, Nachlassverwaltung und Nachlasspflegschaft

→ BMF-Schreiben vom 14.2.2000 (BStBl I S. 190) zu § 122 AO

Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung in Fällen der Testamentsvollstreckung

Inhaltsadressaten des Erbschaftsteuerbescheids bleiben die Erben (vgl. Nr. 2.13.4 des AEAO zu § 122). Der Testamentsvollstrecker ist daher auch nicht befugt, den Erbschaftsteuerbescheid anzufechten, es sei denn, er soll persönlich in Anspruch genommen werden. (→ BFH vom 4.11.1981, BStBl 1982 II S. 262). Eine Einspruchsentscheidung zu einem Erbschaftsteuerbescheid in Fällen der Testamentsvollstreckung ist nicht dem Testamentsvollstrecker, sondern den Erben bekannt zu geben, es sei denn, der Testamentsvollstrecker hat den Einspruch als Bevollmächtigter der Erben eingelegt.

H 89 [Anzeigepflichten]

Anzeigepflicht bei Bestattungsvorsorge-Treuhandkonten

Schließt ein Erblasser mit einem Bestattungsinstitut o.ä. einen sog. Bestattungsvorsorgevertrag ab und zahlt er die voraussichtlichen Bestattungskosten auf ein Treuhandkonto bei einer Bank ein, verwaltet das Bestattungsinstitut das Konto treuhänderisch. Nach dem Tod des Auftraggebers nimmt es die Bestattung vor und entnimmt dem Konto das Guthaben. Ein evtl. verbleibendes Guthaben ist grundsätzlich an die Erben auszuzahlen.

Das auf dem Konto befindliche Guthaben gehört beim Tod des Treugebers zu dessen Vermögen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO). Das Treuhandverhältnis und der Name des Treugebers sind der verwahrenden Bank bekannt. Damit ist sie gem. § 33 Abs. 1 ErbStG anzeigepflichtig.

Daneben ist bei Treuhandverhältnissen auch der Treuhänder anzeigepflichtig, wenn er sich geschäftsmäßig mit der Verwaltung fremden Vermögens befasst. Dies kann auch beim einzelnen Bestattungsinstitut der Fall sein, so dass es eigenständig gem. § 33 Abs. 1 ErbStG anzeigepflichtig ist. Sofern im Einzelfall dazu Anlass besteht, sollen die Finanzämter die Bestattungsinstitute auf ihre Anzeigepflicht hinweisen.

Anzeigepflicht berufsständischer Versorgungswerke

Zu den Versicherungsunternehmen im Sinne des § 33 Abs. 3 ErbStG gehören auch die berufsständischen Versorgungswerke, z.B. der Ärztekammern.

Für gesetzliche Leistungen der Versorgungswerke besteht keine Anzeigepflicht. War der Erblasser Zwangsmitglied der Kammer, ist hinsichtlich der Leistungen an seine Hinterbliebenen keine Anzeigepflicht gegeben. Demgegenüber stellen vertragliche Leistungen der Kammern anzeigepflichtige Vorgänge dar. War der Erblasser freiwilliges Mitglied der Kammer, besteht deshalb für die Leistungen an seine Hinterbliebenen Anzeigepflicht.

Anzeigepflicht der Versicherungsunternehmen bei verbundenen Lebensversicherungen

Nach § 33 Abs. 3 ErbStG besteht eine Anzeigepflicht auch bei einer verbundenen Lebensversicherung von Eheleuten.

Bei dieser Versicherung sind zwar beide Ehegatten zugleich versichert, so dass jeder Ehegatte Versicherungsnehmer, Versicherter und Bezugsberechtigter ist. Hieraus kann aber für eine Lebensversicherung, deren Versicherungsfall beim Ableben des zuerst versterbenden Ehegatten eintritt, nicht gefolgert werden, dass damit eine Anzeigepflicht nach § 33 Abs. 3 ErbStG entfällt, weil die Versicherungssumme an einen Versicherungsnehmer - nämlich an den überlebenden Ehegatten - ausgezahlt wird. Die Anzeigepflicht dient der Sicherung des Steueranspruchs für Versicherungsleistungen. Diese sind, wenn sie zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers einem anderen ausgezahlt werden, nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, bei Auszahlung aus Anlass des Todes des Versicherungsnehmers nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG steuerpflichtig.

Der Besteuerungstatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist auch bei einer verbundenen Lebensversicherung von Ehegatten, deren Versicherungsfall mit dem Tode des zuerst verstorbenen Ehegatten eingetreten ist, erfüllt. Der überlebende Ehegatte erwirbt den Anspruch auf die Versicherungsleistung in seiner Eigenschaft als Bezugsberechtigter; ihm steht insoweit für den Besteuerungstatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG und die Anzeigepflicht nach § 33 Abs. 3 ErbStG der verstorbene Ehegatte, dessen Tod den Versicherungsfall ausgelöst hat, als Versicherungsnehmer gegenüber. Die Auszahlung der Versicherungssumme an den überlebenden Ehegatten stellt daher ungeachtet der Tatsache, dass auch er - neben dem verstorbenen Ehegatten - Versicherungsnehmer war, einen anzeigepflichtigen Tatbestand dar.

Anzeigepflichten der Versicherungsunternehmen bei Vertragsfortführung

Eine Anzeigepflicht nach § 33 Abs. 3 ErbStG besteht auch, wenn beim Tode des Versicherungsnehmers, der nicht versicherte Person ist, der Versicherungsvertrag von einer anderen Person (z.B. einem Erben) fortgeführt wird. Durch die Übertragung des Versicherungsvertrages auf einen anderen Versicherungsnehmer wird diesem - unabhängig davon, ob sie mit dem Tod oder bereits zu Lebzeiten des übertragenden Versicherungsnehmers erfolgt - die Versicherungssumme zur Verfügung gestellt. Der neue Versicherungsnehmer kann z.B. den Versicherungsvertrag gem. § 165 VVG kündigen.

H 89a [Anwendung des Gesetzes]

Anwendung des Gesetzes

- **ErbStG** i.d.F. des Artikels 2 des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996 (BGBl. I S. 2049, BStBl I S. 1523):

  Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.1995 entstanden ist.

  Darin: **§ 13a Abs. 4 Nr. 3 und § 19a Abs. 2 Nr. 3 ErbStG** i.d.F. des § 37 Abs. 3 ErbStG

  Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.1995 und vor dem 1.1.1997 entstanden ist.

- Bekanntmachung der **Neufassung des ErbStG** vom 27.2.1997 (BGBl. I S. 378, BStBl I S. 298)
- **§ 13a Abs. 4 Nr. 2 und § 19a Abs. 2 Nr. 2 ErbStG** i.d.F. des Artikels 10 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I S. 402, BStBl I S. 304):

  Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12 1998 entstanden ist.

- **§ 3 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 1, § 7 Abs. 1 Nr. 8 und 9 und Abs. 7, § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c, § 15 Abs. 2 Satz 2 sowie § 20 Abs. 1 ErbStG** i.d.F. des Artikels 10 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I S. 402, BStBl I S. 304):

  Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 4.3.1999 entstanden ist.

- **§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG** i.d.F. des Artikels 6 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.7.2000 (BGBl. I S. 1034; BStBl I S. 1192):

  Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.1999 entstanden ist.

- **§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG** i.d.F. des Artikels 16 des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3794, BStBl I 2002 S. 4):

  Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 22.12.2001 entstanden ist; rückwirkend auch auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.1995 entstanden ist, wenn die Steuerfestsetzung am 23.12.2001 noch nicht bestandskräftig war.

- **§ 10 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 5 Nr. 3 Satz 2, § 13 Abs. 1 Nr. 1, 6 und 9, § 13a Abs. 1 und Abs. 5 Nr. 3, § 16, § 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1, § 18, § 19 Abs. 1, § 19a Abs. 5 Nr. 3 Satz 1, § 20 Abs. 7 sowie § 22 ErbStG**i.d.F. des Artikels 19 des Steuer-Euroglättungsgesetzes vom 19.12.2000 (BGBl. I S. 1790; BStBl I 2001 S. 3):

  Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2001 entstanden ist.

- **§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c ErbStG** i.d.F. des Artikels 2 des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15.7.2002 (BGBl. I S. 2634, BStBl I S. 706)

  Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.8.2002 entstanden ist.

- **§ 30 Abs. 1, § 33 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 3 sowie § 34 Abs. 1 ErbStG** i.d.F. des Artikels 27 des Dritten Gesetzes zur Änderung verfahrensrechtlicher Vorschriften vom 21.8.2002 (BGBl. I S. 3322, BStBl I S. 820)

  Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 27.8.2002 entstanden ist.

H 90 [Sondervorschriften aus Anlass der Herstellung der Einheit Deutschlands]

Anwendung des Erbschaftsteuerrechts der DDR nach dem Beitritt zur Bundesrepublik Deutschland

→ BFH vom 30.5.2001 (BStBl II S. 607)

Anwendung des § 37a ErbStG

1. Gesetzliche Grundlagen:

Maßgebend für die Besteuerung eines Erwerbs ist das Erbschaftsteuergesetz, das zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für diesen Erwerb gilt. Entsteht die Steuer nach dem 31.12.1990, ist dies einheitlich das ErbStG. Andererseits ist das Erbschaftsteuerrecht der DDR weiter anzuwenden, wenn es nach dem 31.12.1990 zu einer erstmaligen Steuerfestsetzung oder Änderung/Berichtigung einer Steuerfestsetzung für einen Erwerb kommt, für den die Steuer nach diesem Recht vor dem 1.1.1991 entstanden ist.

2. Stundung von Erbschaftsteuer:

Gehörte zu einem nach dem Erbschaftsteuerrecht der DDR besteuerten Erwerb Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen und war die hierfür zu erhebende Steuer am 1.1.1991 noch nicht entrichtet, kann diese nach Maßgabe des § 28 ErbStG gestundet werden.

3. Besteuerung von Renten, Nutzungen oder Leistungen:

Bei einer Versteuerung von Renten, Nutzungen oder Leistungen nach dem Jahreswert sah § 33 ErbStG -DDR - anders als § 23 Abs. 2 ErbStG - keine Möglichkeit vor, die Jahressteuer vorzeitig mit ihrem Kapitalwert abzulösen. Gemäß § 37a Abs. 7 ErbStG wird diese Möglichkeit nach dem 31.12.1990 eröffnet. Für die Ermittlung des Kapitalwerts im Ablösungszeitpunkt sind die Vorschriften der §§ 13 und 14 BewG anzuwenden.

Wurde beim Erwerb von Vermögen, dessen Nutzung einem anderen als dem Steuerpflichtigen zusteht, die Versteuerung nach § 34 ErbStG -DDR ausgesetzt, ist diese Vorschrift über den 31.12.1990 hinaus anzuwenden. Die Steuer entsteht in diesen Fällen nach § 37a Abs. 2 Satz 2 ErbStG im Zeitpunkt des Erlöschens des Nutzungsrechts. Demzufolge hat der Erwerber beim Erlöschen des Nutzungsrechts den Erwerb nach den Vorschriften des ErbStG zu versteuern.

4. Zivilrechtliche Besonderheiten und steuerliche Folgerungen:

Gem. Artikel 234 § 4 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch (EGBGB) gelten für alle am 3.10.1990 im gesetzlichen Güterstand der Eigentums- und Vermögensgemeinschaft gem. § 13 des Familiengesetzbuchs der DDR (FGB) lebenden Ehegatten ab diesem Zeitpunkt die Vorschriften über den gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft gem. §§ 1363 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), soweit die Ehegatten nichts anderes vereinbart haben.

Das im Alleineigentum eines Ehegatten stehende Vermögen sowie sein Anteil an dem bisherigen gemeinschaftlichen Eigentum bilden sein Anfangsvermögen im Sinne des § 1374 BGB. Dabei ist, sofern vorher nichts anderes vereinbart war, davon auszugehen, dass den Ehegatten das gemeinschaftliche Eigentum und Vermögen je zur Hälfte zusteht. Rückwirkende Vereinbarungen über eine anderweitige Verteilung sind steuerlich unbeachtlich.

Die Überleitung des Güterstandes konnte bis zum 2.10.1992 durch Erklärung eines Ehegatten ausgeschlossen und damit rückwirkend die Fortgeltung des bisherigen gesetzlichen Güterstands nach dem FGB bewirkt werden (Artikel 234 § 4 Abs. 2 EGBGB).

Wird in einem solchen Fall der Güterstand durch den Tod eines Ehegatten beendet, gehört beim überlebenden Ehegatten sein gesetzlicher Anteil am gemeinschaftlichen Eigentum und Vermögen (vgl. § 39 FGB) nicht zum Erwerb im Sinne des § 3 ErbStG.

Wird der Güterstand in anderer Weise als durch den Tod eines Ehegatten beendet und das gemeinschaftliche Eigentum und Vermögen geteilt, liegt in Höhe des gesetzlichen Anteils am gemeinschaftlichen Eigentum und Vermögen (vgl. § 39 FGB) bei den Ehegatten kein Erwerb im Sinne des § 7 ErbStG vor.

H 91 [Bedingung und Befristung]

Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise

Eine Last, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, wird nicht dadurch zu einer auflösend bedingten Last, dass der Eintritt der Bedingung wahrscheinlich ist und der Verkehr mit der Schuld als ihrem Grunde nach gegenwärtig schon bestehend rechnet → BFH vom 30.4.1959 (BStBl III S. 315) und vom 14.7.1967 (BStBl III S. 770).

Optionsrecht

→ BFH vom 5.3.1971 (BStBl II S. 481)

Rücktrittsrecht

→ BFH vom 27.10.1967 (BStBl 1968 II S. 116)

H 92 [Sachleistungsansprüche]

H 92 (1)

Anspruch auf Übertragung von Grundbesitz aus gegenseitigen Verträgen

→ BFH vom 10.4.1991 (BStBl II S. 620), vom 26.6.1991 (BStBl II S. 749) und vom 15.10.1997 (BStBl II S. 820)

H 93 [Erfindungen und Urheberrechte]

Erfindungen, Warenzeichen und technisches Spezialwissen (Know-how)

Wegen weiterer Einzelheiten zur Bewertung → BFH vom 13.2.1970 (BStBl II S. 369 und 373), vom 20.2.1970 (BStBl II S. 484), vom 20.3.1970 (BStBl II S. 636) und vom 23.11.1988 (BStBl 1989 II S. 82).

H 94 [Übrige körperliche Vermögensgegenstände]

Auslandsvermögen

Befinden sich die übrigen körperlichen Gegenstände an einem Ort im Ausland, wird der gemeine Wert grundsätzlich durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr an diesem Ort zu erzielen wäre.

H 95 [Wertpapiere, Aktien und Anteile sowie Investmentzertifikate]

H 95 (1)

Maßgebende Kurse

→ BFH vom 21.2.1990 (BStBl II S. 490)

Wertpapiere im Freiverkehr

→ BFH vom 6.5.1977 (BStBl II S. 626)

H 95 (3)

Ausgabe neuer Geschäftsanteile

→ BFH vom 5.2.1992 (BStBl 1993 II S. 266)

Gewöhnlicher Geschäftsverkehr

→ BFH vom 14.10.1966 (BStBl 1967 III S. 82), vom 14.2.1969 (BStBl II S. 395), vom 6.5.1977 (BStBl II S. 626) und vom 28.11.1980 (BStBl II S. 353)

Verkäufe nach dem Besteuerungszeitpunkt

→ BFH vom 2.11.1988 (BStBl 1989 II S. 80)

Zwerganteile

→ BFH vom 5.3.1986 (BStBl II S. 591)

H 95 (5)

Unterschiedliche Ausstattung

→ BFH vom 9.3.1994 (BStBl II S. 394)

H 96 [Ermittlung des gemeinen Werts von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer]

Verfahrensweise bei der Wertermittlung

Die ErbSt-/SchenkSt-Erklärung soll nach § 31 Abs. 1 und 2 ErbStG ein Verzeichnis der zum Nachlass gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstandes und des Wertes des Erwerbes erforderlichen Angaben enthalten.

Die eingehende Anlage zur Ermittlung des gemeinen Werts von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist, soweit nach den Umständen des Einzelfalles erforderlich und zweckmäßig, von dem für die Festsetzung der Erbschaft-/Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt (ErbSt-FA) dem zuständigen Betriebsfinanzamt der Kapitalgesellschaft zuzuleiten.

Dort ist im Wege der Amtshilfe zu prüfen, ob und inwieweit die Angaben in der Erklärung zutreffend sind. Das Amtshilfe-Finanzamt teilt dem ErbSt-FA anschließend den überprüften Anteilswert mit. Dabei sind in jedem Fall auch ergänzend Angaben zu einer evtl. geplanten oder laufenden Betriebsprüfung bei der Kapitalgesellschaft zu machen. Bei der Bearbeitung bedeutender Steuerfälle sind vom ErbSt-FA stets auch selbst die Akten zur Körperschaftsteuer heranzuziehen. Ggf. sind die Prüfungsdienste mit der Wertermittlung zum Stichtag zu beauftragen.

Werden in der ErbSt-/SchenkSt-Erklärung trotz Aufforderung keine oder unzureichende Angaben zum Anteilswert gemacht, ist das ErbSt-FA nicht verpflichtet, den Wert im Besteuerungszeitpunkt von Amts wegen aufwändig zu ermitteln. Die Besteuerungsgrundlagen sind in diesem Fall insoweit zu schätzen.

Der Steuerpflichtige wird in der Regel über die Informationen über die in der Erklärung abgefragten Werte erst mit erheblichem zeitlichen Abstand zum Besteuerungszeitpunkt verfügen. Im Interesse einer zeitnahen Festsetzung der Erbschaft-/Schenkungsteuer ist der Anteilswert zunächst überschlägig nach den vorliegenden Erkenntnissen zu schätzen (§ 162 AO) und die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) oder hinsichtlich dieses Steuerwerts teilweise vorläufig (§ 165 AO) durchzuführen.

H 98 [Ermittlung des Vermögenswerts]

Vermögenswert

Praxis-Beispiel

Eine GmbH hat ein Stammkapital von 400 000 EUR. Der Wert ihres Betriebsvermögens auf den 1.1.2003 (Besteuerungszeitpunkt) beträgt 700 000 EUR.

Bei der Ermittlung des gemeinen Werts der GmbH-Anteile ist ein Vermögen von 700 000 EUR zugrunde zu legen. Dieser Betrag ist mit dem Stammkapital der GmbH zu vergleichen. Es ergibt sich ein Vermögenswert von (700 000 EUR : 400 000 EUR =) 175 v.H.

H 99 [Ermittlung des Ertragshundertsatzes]

H 99(2)

Einsatz eines größeren Betriebskapitals

→ BFH vom 6.4.1962 (BStBl III S. 253)

Handwerklich tätige GmbH

→ BFH vom 18.8.1993 (BStBl 1994 II S. 9)

H 99(4)

Ertragshundertsatz

Praxis-Beispiel

Betriebsergebnis

für das vorvorletzte Jahr	9 000 EUR x 1 =	9 000 EUR
für das vorletzte Jahr	12 000 EUR x 2 =	24 000 EUR
für letzte Jahr	10 000 EUR x 3 =	30 000 EUR
		63 000 EUR

Durchschnittsertrag (63 000 EUR : 6)			
= Jahresertrag			10 500 EUR
Nennkapital			100 000 EUR
Ertragshundertsatz	10 500 EUR	=	10,5 v.H.
	100 000 EUR		

Negativer Durchschnittsertrag

→ BFH vom 10.5.1989 (BStBl II S. 752)

H 100 [Ermittlung des gemeinen Werts bei der Regelbewertung]

H 100 (2)

Gemeiner Wert als Hundertsatz

Praxis-Beispiel

Stammkapital			90 000 EUR
Vermögen			120 000 EUR
Vermögenswert	120 000 EUR / 90 000 EUR	=	133,33 v.H.
Jahresertrag	9 000 EUR		
Ertragshundertsatz	9 000 EUR / 90 000 EUR	=	10 v.H.
Gemeiner Wert	68/100 x (133,33 v.H. + 5 x 10 v.H.)	=	
	68/100 x (183,33 v.H.)	=	124,66 v.H.
Abgerundet			124 v.H.

H 100 (3)

Renditeminderung

Beispiel 1:

Vermögenswert		133,33 v.H.
Durchschnittsertrag	- 2 700 EUR	
Ertragshundertsatz		0 v.H.
Gemeiner Wert vor Abschlag		
68/100 x (133,33 v.H. + 0 v.H.) =		90,66 v.H.
Abschlag bei Rendite von 0 v.H.		
30 v.H. von 90,66 v.H. =		./. 27,20 v.H.
		63,46 v.H.
abgerundet		63 v.H.

H 100 (4)

Anteile der Gründungsgesellschafter

→ BFH vom 23.7.1971 (BStBl 1972 II S. 4)

Beschränkungen bei Veräußerung und Vererbung

→ BFH vom 11.7.1967 (BStBl III S. 666), vom 24.1.1975 (BStBl II S. 374) und vom 30.3.1994 (BStBl II S. 503)

Ertragsteuerbelastung bei Anteilsveräußerung

→ BFH vom 6.4.1962 (BStBl III S. 253)

Fehlen eigener Betriebsgrundstücke

→ BFH vom 16.4.1984 (BStBl II S. 547)

Persönliche Verhältnisse der Gesellschafter

→ BFH vom 10.12.1971 (BStBl 1972 II S. 313)

Verbindung zu anderen Unternehmen der Anteilseigner

→ BFH vom 17.12.1982 (BStBl 1983 II S. 192)

H 101 [Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen ohne Einfluss auf die Geschäftsführung]

Einfluss auf die Geschäftsführung

→ BFH vom 5.7.1968 (BStBl II S. 734), vom 23.7.1976 (BStBl II S. 706), vom 6.10.1978 (BStBl 1979 II S. 6), vom 2.10.1981 (BStBl 1982 II S. 8) und vom 28.3.1990 (BStBl II S. 493)

Einfluss auf die Geschäftsführung beim Erwerb durch Erben

→ BFH vom 5.6.1991 (BStBl II S. 725)

Maßgebendes Nennkapital

→ BFH vom 24.9.1970 (BStBl 1971 II S. 89)

Teilungsanordnung des Erblassers

→ BFH vom 10.11.1982 (BStBl 1983 II S. 329)

H 102 [Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Neugründungen]

H 102 (1)

Bewertung unter dem Nennwert

→ BFH vom 6.8.1971 (BStBl 1972 II S. 109)

Gesellschaft im Aufbau

→ BFH vom 23.10.1964 (BStBl 1965 III S. 64)

H 102 (2)

Entstehung einer Kapitalgesellschaft aus bestehendem Unternehmen

→ BFH vom 23.4.1986 (BStBl II S. 594)

H 103 [Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen bei Beteiligungsbesitz]

H 103 (1)

Anteile an einer Holdinggesellschaft

→ BFH vom 3.12.1976 (BStBl 1977 II S. 235)

H 103 (4)

Gemeiner Wert bei Beteiligungsbesitz von mehr als 50 v.H.

Praxis-Beispiel

Die A-GmbH hat ein Stammkapital von 6 000 000 EUR. Das Vermögen der Gesellschaft setzt sich zusammen aus

Beteiligung in Höhe von 51 v.H. an der

B-GmbH (steuerlicher Wert)	3 000 000 EUR
Beteiligung in Höhe von 100 v.H. an der	
C-GmbH (steuerlicher Wert)	2 000 000 EUR
übriges Betriebsvermögen	10 000 000 EUR
Gesellschaftsvermögen insgesamt	15 000 000 EUR

Die A-GmbH erzielt folgenden Durchschnittsertrag:	
ausgeschüttete Dividende der B-GmbH	180 000 EUR
abgeführter Betriebsgewinn der C-GmbH	120 000 EUR
Durchschnittsertrag des übrigen Betriebsvermögens	800 000 EUR
insgesamt	1 100 000 EUR

Zwischenwert nach Nummer 1:

$$\frac{5\,000\,000 \text{ EUR}}{6\,000\,000 \text{ EUR}} = 83{,}33 \text{ v.H.}$$

Zwischenwert nach Nummer 2:

Vermögenswert $\frac{10\,000\,000 \text{ EUR}}{6\,000\,000 \text{ EUR}} = 166{,}67$ v.H.

Durchschnittsertrag des übrigen Betriebsvermögens = Jahresertrag 800 000 EUR

Ertragshundertsatz $\frac{800\,000 \text{ EUR}}{6\,000\,000 \text{ EUR}} = 13{,}33$ v.H.

Zwischenwert $\frac{68}{100}$ x (166,67 v.H. + 5 x 13,33 v.H.) =

	68/100 x 233,32 v.H =	158,66 v.H.

Gemeiner Wert der Anteile	
83,33 v.H. + 158,66 v.H.	= 241,99 v.H.
Abgerundet	241 v.H.

Organträger übernimmt Gewinne und Verluste aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags

→ BFH vom 6.3.1991 (BStBl II S. 558)

H 104 [Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Organgesellschaften]

H 104 (1)

Ertragshundertsatz bei Organgesellschaft

→ BFH vom 29.3.1963 (BStBl III S. 324)

Fiktive Körperschaft- und Gewerbesteuer

→ BFH vom 2.10.1985 (BStBl 1986 II S. 47)

Gewinnkorrektur bei Ergebnisabführungsverpflichtung

→ BFH vom 31.7.1985 (BStBl II S. 653)

H 104 (2)

Ertragshundertsatz bei Garantiedividende

Praxis-Beispiel

Nennkapital der Organgesellschaft	15 000 000 EUR	
Beteiligung des Organträgers	7 600 000 EUR	= 50,66 v.H.
Garantierte Bruttodividende 10 v.H. von	7 400 000 EUR	= 740 000 EUR
Jahresertrag	1 500 000 EUR	
garantierte Bruttodividende	./. 740 000 EUR	
verbleiben	760 000 EUR	
Ertragshundertsatz	760 000 EUR / 7 600 000 EUR	= 10 v.H.

H 105 [Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an einer Komplementär-GmbH oder einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft]

Ertragsaussichten der Komplementär-GmbH

→ BFH vom 22.11.1968 (BStBl 1969 II S. 225)

H 106 [Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit ungleichen Rechten]

Gemeiner Wert von Anteilen mit ungleichen Rechten

Praxis-Beispiel

Eine GmbH hat ein Stammkapital von 60 000 EUR, ein Vermögen von 180 000 EUR und einen Jahresertrag von 20 000 EUR. Die Gesellschafter A und B sind je zur Hälfte am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag entfallen jedoch vom Gewinn 75 v.H. auf A und 25 v.H. auf B. Es ergibt sich folgende Berechnung:

Vermögenswert 180 000 EUR / 60 000 EUR = 300 v.H.

Die weiteren Berechnungen sind für die Anteile des A und die Anteile des B, jeweils im Nennwert von 30 000 EUR, getrennt durchzuführen.

Für die Anteile des A ergibt sich:

Ertragshundertsatz 15 000 EUR / 30 000 EUR = 50 v.H.

Gemeiner Wert 68/100 x (300 v.H. + 5 x 50 v.H.) =

68/100 x 550 v.H. = 374 v.H.

Für die Anteile des B ergibt sich:

Ertragshundertsatz 5 000 EUR / 30 000 EUR = 16,67 v.H.

Gemeiner Wert 68/100 x (300 v.H. + 5 x 16,67 v.H.) =

68/100 x 383,35 v.H. = 260,68 v.H.

Abgerundet 260 v.H.

H 107 [Bewertung bei eigenen Anteilen]

Gemeiner Wert bei eigenen Anteilen

Praxis-Beispiel

Stammkapital	100 000 EUR
eigene Anteile	20 000 EUR

Vermögen nach Ausscheiden des Ansatzes der			
Eigenanteile im Betriebsvermögen			255 000 EUR
Jahresertrag			20 000 EUR
Vermögenswert	255 000 EUR / 100 000 EUR	=	255 v.H.
Ertragshundertsatz	20 000 EUR / 100 000 EUR	=	20 v.H.

a) Berechnung bei eigenen Anteilen mit Einfluss auf die Geschäftsführung (Regelbewertung)

Zwischenwert	68 / 100 x (255 v.H. + 5 x 20 v.H.)	=	241,40 v.H.

Zuschlag bei eigenen Anteilen in Höhe			
von 20 v.H. des Stammkapitals	(15,7 v.H. von 241,4 v.H.)	=	+ 37,90 v.H.
gemeiner Wert der eigenen Anteile			279,30 v.H.
abgerundet (= Wertansatz bei der Bewertung der GmbH)			279 v.H.

b) Berechnung bei eigenen Anteilen ohne Einfluss auf die Geschäftsführung

Zwischenwert	68 / 100 x (255 v.H. + 5 x 20 v.H.)	=	241,40 v.H.

Abschlag 10 v.H.			./. 24,14 v.H.
			217,26 v.H.
Zuschlag bei eigenen Anteilen in Höhe			
von 20 v.H. des Stammkapitals	(13,9 v.H. von 217,26 v.H.)	=	+ 30,20 v.H.
gemeiner Wert der eigenen Anteile			247,46 v.H.
abgerundet (= Wertansatz bei der Bewertung der GmbH)			247 v.H.

H 108 [Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften]

Anteile an Unterstützungskassen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft

→ BFH vom 30.4.1971 (BStBl II S. 654)

H 109 [Kapitalforderungen und Schulden]

Bewertung von Kapitalforderungen und -schulden

Wegen der Berechnung des Gegenwartswerts von nach § 12 Abs. 1 und 3 BewG zu bewertenden Kapitalforderungen und Schulden mit fehlender, niedriger oder hoher Verzinsung → gleich lautende Ländererlasse vom 7.12.2001 (BStBl. I S. 1041, BStBl 2002 I S. 112).

Maßgebender Umrechnungskurs

Die auf ausländische Währungen lautenden Kapitalforderungen und Schulden sind nach dem Briefkurs für den Tag der Entstehung der deutschen Erbschaftsteuer in Euro umzurechnen (→ BFH vom 19.3.1991, BStBl II S. 521).

Verjährte Kapitalforderungen

→ BFH vom 2.3.1971 (BStBl II S. 533)

H 110 [Bundesschatzbriefe, Finanzierungsschätze und Sparbriefe]

Bewertung von Diskontpapieren

Praxis-Beispiel

A hatte am 2.1.2002 Diskontpapiere zum Ausgabewert von 14 381 EUR gekauft. Er ist am 20.10.2003 verstorben.

Ausgabewert	14 381 EUR
Emissionsrendite	4 v.H.
Laufzeit	1 Jahr 9 Monate 18 Tage
	(n = 1; T = 288)

$$14\,381 \times \left(1 + \frac{4}{100}\right)^{1 \times \left(\frac{4 \times 288}{100 \times 360} + 1\right)}$$

= 14 381 x 1,0400 x 1,032

= 15 434 EUR.

H 112 [Einlage des typischen stillen Gesellschafters]

Einlage des typischen stillen Gesellschafters

Praxis-Beispiel

Nennwert der Einlage			40 000 EUR
Durchschnittsertrag			7 000 EUR
"Verzinsung der Einlage"	7 000 EUR / 40 000 EUR	=	17,5 v.H.
Wert der stillen Beteiligung:			
100 v.H. + 5 x (17,5 v.H. - 9 v.H.) =			142,5 v.H.
Bezogen auf den Nennwert der Einlage von 40 000 EUR			57 000 EUR

H 113 [Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte]

Bewertung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen

Wegen der Berechnung des Kapitalwerts von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen → → gleich lautende Ländererlasse vom 7.12.2001 (BStBl I S. 1041, BStBl 2002 I S. 112).

Laufende Bezugsberechtigung

→ BFH vom 31.10.1969 (BStBl 1970 II S. 196)

Lebenslängliche Rente als Gegenleistung bei einer Grundstücksveräußerung

Eine lebenslängliche Rente, die bei einer Grundstücksveräußerung als Gegenleistung ausbedungen wird, stellt kein Nutzungsrecht am Grundstück dar. Die Rente ist ohne Anwendung des § 16 BewG zu bewerten (→ BFH-Urteil vom 2.12.1971, BStBl 1972 II S. 473).

Umstände nach dem Besteuerungszeitpunkt

→ BFH vom 9.9.1960 (BStBl 1961 III S. 18)

Wertsicherungsklausel

→ BFH vom 14.11.1967 (BStBl 1968 II S. 43)

H 114 [Begriff und Umfang des Betriebsvermögens]

Aufteilung von gemischten Kontokorrentkonten

Für die Aufteilung von gemischten Kontokorrentkonten gelten die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 10.11.1993 (BStBl I S. 930) i.d.F. durch das BMF-Schreiben vom 22.5.2000 (BStBl I S. 588).

Forderungen an eine Kassenärztliche Vereinigung

→ BFH vom 14.5.1965 (BStBl III S. 438)

Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte für die Vermögensaufstellung

→ BFH vom 25.10.2000 (BStBl 2001 II S. 92)

Steuererstattungsansprüche

→ BFH vom 15.3.2000 (BStBl II S. 588)

H 115 [Betriebsvermögen von Personengesellschaften]

H 115 (1)

Ansatz von Sonderbetriebsvermögen

Praxis-Beispiel

Die Wertansätze in der Gesamthandsbilanz der X-KG zum 31.3.2003 (Bilanzstichtag = Besteuerungszeitpunkt) betragen saldiert 1 000 000 EUR. Dazu gehört auch eine Rücklage nach § 6b EStG in Höhe von 300 000 EUR. Die folgenden Ansätze aus der Sonderbilanz des Gesellschafters A (Schenker) liegen vor:

- ein an die KG verpachtetes, ausschließlich von ihr genutztes Grundstück mit den Anschaffungskosten von 500.000 EUR (Grundbesitzwert 300.000 EUR) sowie eine mit der Anschaffung zusammenhängende Restverbindlichkeit von 150 000 EUR;
- ein der KG gewährtes Darlehen von 200.000 EUR, das in der Gesamthandsbilanz der KG zutreffend passiviert wurde.

Die Kapitalkonten in der Gesamthandsbilanz der X-KG betragen:

Gesellschafter A (Komplementär)	500 000 EUR
Gesellschafter B (Kommanditist)	300 000 EUR
Gesellschafter C (Kommanditist)	200 000 EUR
Kapital lt. Gesamthandsbilanz	1 000 000 EUR
Gewinn- und Verlustverteilung A, B und C je ein Drittel.	
Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens:	
Wertansätze laut Gesamthandsbilanz	1 000 000 EUR

Nichtabzugsfähige Rücklage	+ 300 000 EUR
Darlehensforderung des A gegenüber der KG	+ 200 000 EUR
Betriebsgrundstück des A, Ansatz mit Grundbesitzwert	+ 300 000 EUR
Grundstücksverbindlichkeit des A	- 150 000 EUR
Wert des Betriebsvermögens	1 650 000 EUR

Bei der Aufteilung des Betriebsvermögens (→- H 116) ist dem Gesellschafter A das Darlehen, das Grundstück und die Grundstücksverbindlichkeit jeweils mit dem im Wert des Betriebsvermögens enthaltenen Wert sowie das Kapitalkonto aus der Gesamthandsbilanz vorab zuzurechnen:

Gesellschafter		A	B/C
Wert des Betriebsvermögens	1 650 000 EUR		
Vorabzurechnungen bei A	350 000 EUR	350 000 EUR	
verbleibender Wert	1 300 000 EUR		
abzgl. Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz	1 000 000 EUR	500 000 EUR	500 000 EUR
Unterschiedsbetrag	300 000 EUR	100 000 EUR	200 000 EUR
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		950 000 EUR	700 000 EUR

Ansatz von Forderungen und Schulden

Eine Darlehensforderung der Personengesellschaft gegen einen Gesellschafter gehört steuerrechtlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft, wenn das Darlehen zu fremdüblichen Konditionen (Zins, Laufzeit, Sicherheit) gewährt wird. Das gilt auch für ein Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen, wenn ein betriebliches Interesse am Verwendungszweck des gewährten Darlehens besteht. Ein Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen, an dessen Verwendungszweck kein betriebliches Interesse besteht, stellt ertragsteuerlich eine Entnahme der Darlehensvaluta aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft in ihr gesamthänderisch gebundenes Privatvermögen dar, die allen Gesellschaftern anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zuzurechnen ist (→ BFH vom 9.5.1996, BStBl II S. 642).

Die entsprechende Darlehensschuld des Gesellschafters ist je nach Verwendung des Darlehens (negatives) Sonderbetriebsvermögen oder eine private Schuld.

Überträgt ein Gesellschafter seinen Anteil an der Personengesellschaft von Todes wegen oder durch Schenkung, ist ein anteilig ihm zuzurechnender Anspruch auf Rückzahlung eines nicht im Betriebsvermögen der Personengesellschaft erfassten Darlehens als Kapitalforderung im übrigen Vermögen anzusetzen. Das gilt nicht nur für den Gesellschafter, der das Darlehen erhalten hat. Die Erben des Gesellschafters, der das Darlehen erhalten hat, können außerdem die Darlehensschuld als Nachlassverbindlichkeit abziehen. Im Fall der Schenkung sind insoweit die Grundsätze der gemischten Schenkung anzuwenden, wenn der Erwerber die Darlehensschuld übernimmt.

Praxis-Beispiel

Wert des Betriebsvermögens im Besteuerungszeitpunkt	7 100 000 EUR
Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft	5 000 000 EUR

Davon entfallen auf A 1 500 000 EUR, auf B 2 500 000 EUR und auf C 1 000 000 EUR.

Gewinn- und Verlustverteilung A, B und C je 1/3

Gesellschafter A hat von der Personengesellschaft ein nicht betrieblich veranlasstes Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen in Höhe von 300 000 EUR erhalten, das in dieser Höhe noch valutiert. Die Kapitalkonten der Gesellschafter sind insoweit zu gleichen Teilen gemindert worden.

Gesellschafter		A	B/C

Wert des Betriebsvermögens	7 100 000 EUR		
abzgl. Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz	5 000 000 EUR	1 500 000 EUR	3 500 000 EUR
Unterschiedsbetrag	2 100 000 EUR	700 000 EUR	1 400 000 EUR
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		2 200 000 EUR	4 900 000 EUR

H 116 [Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften]

Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens

Beispiel 1:

Wert des Betriebsvermögens im Besteuerungszeitpunkt	9 000 000 EUR
Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft	6 000 000 EUR

Davon entfallen auf A 3 000 000 EUR, auf B 2 000 000 EUR und auf C 1 000 000 EUR

Gewinn- und Verlustverteilung A, B und C je 1/3

A erwarb seinen Kommanditanteil entgeltlich. In seiner steuerlichen Ergänzungsbilanz ist der entgeltlich erworbene Firmenwertanteil ertragsteuerlich zutreffend mit 600 000 EUR ausgewiesen und im Wert des Betriebsvermögens berücksichtigt.

Zu bewerten ist der Anteil des Gesellschafters A.

Gesellschafter		A	B/C
Wert des Betriebsvermögens	9 000 000 EUR		
abzgl. Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz und Ergänzungsbilanz	6 600 000 EUR	3 600 000 EUR	3 000 000 EUR
Unterschiedsbetrag	2 400 000 EUR	800 000 EUR	1 600 000 EUR
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		4 400 000 EUR	4 600 000 EUR

Beispiel 2:

Wert des Betriebsvermögens im Besteuerungszeitpunkt	4 500 000 EUR
Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft	9 000 000 EUR

Davon entfallen auf A 5 000 000 EUR, auf B 3 000 000 EUR und auf C 1 000 000 EUR

Gewinn- und Verlustverteilung A, B und C je 1/3

Zu bewerten ist der Anteil des Gesellschafters A.

Gesellschafter		A	B/C
Wert des Betriebsvermögens	4 500 000 EUR		
abzgl. Kapitalkonten der Gesamthandsbilanz	9 000 000 EUR	5 000 000 EUR	4 000 000 EUR
Unterschiedsbetrag	- 4 500 000 EUR	- 1 500 000 EUR	- 3 000 000 EUR
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		3 500 000 EUR	1 000 000 EUR

Beispiel 3:

Wert des Betriebsvermögens im Besteuerungszeitpunkt	3 000 000 EUR
Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft	9 000 000 EUR

Davon entfallen auf A 5 000 000 EUR, auf B 1 000 000 EUR und auf C 3 000 000 EUR

Gewinn- und Verlustverteilung A, B und C je 1/3

Im Wert des Betriebsvermögens ist ein von dem Gesellschafter A an die Personengesellschaft verpachtetes Grundstück mit 1 500 000 EUR enthalten. Der Wert des Grundstücks ist dem Gesellschafter A vorab zuzurechnen.

Zu bewerten ist der Anteil des Gesellschafters A.

Gesellschafter		A	B/C
Betriebsvermögen lt. Gesamthandsbilanz	1 500 000 EUR		
Sonderbetriebsvermögen	1 500 000 EUR		
Wert des Betriebsvermögens	3 000 000 EUR		
Vorabzurechnung des Grundstücks bei A	1 500 000 EUR	1 500 000 EUR	
verbleibender Wert	1 500 000 EUR		
abzgl. Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz	9 000 000 EUR	5 000 000 EUR	4 000 000 EUR
Unterschiedsbetrag	- 7 500 000 EUR	- 2 500 000 EUR	- 5 000 000 EUR
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		4 000 000 EUR	- 1 000 000 EUR

H 117 [Betriebsgrundstücke]

Abgrenzung Betriebsgrundstück bei Miteigentum

Beispiel 1:

A, B und C sind zu je 1/3 Miteigentümer eines Grundstücks. B betreibt als Einzelunternehmer auf diesem Grundstück einen Gewerbebetrieb. A und C sind nicht an dem Gewerbebetrieb beteiligt; sie haben ihren Grundstücksanteil an B verpachtet. Das Grundstück gehört zum Grundvermögen, und zwar zu je 1/3-Anteil des Grundbesitzwerts dem A, B und C.

Beispiel 2:

A, B und C betreiben eine offene Handelsgesellschaft auf einem Grundstück, das A und B zu je $^1/_2$ gehört. Das Grundstück ist bewertungsrechtlich Betriebsvermögen der offenen Handelsgesellschaft, weil es der Gesellschaft dient und im ausschließlichen Eigentum von Gesellschaftern steht.

Beispiel 3:

A, B und C sind zu je 1/3 Miteigentümer eines Grundstücks. A und B betreiben auf diesem Grundstück eine offene Handelsgesellschaft. Das Grundstück gehört nicht zum Betriebsvermögen der offenen Handelsgesellschaft, sondern zum Grundvermögen des A, B und C zu je 1/3 des Grundbesitzwerts; denn das Grundstück steht, obwohl es dem Betrieb der Gesellschaft dient, nicht im alleinigen Eigentum eines Gesellschafters bzw. mehrerer oder aller Gesellschafter.

Abgrenzung Betriebsgrundstück bei gemischter Nutzung

Beispiel 1:

Auf einem Grundstück befinden sich ein eigenbetrieblich genutztes Gebäude und das Wohnhaus des Betriebsinhabers. Das Grundstück wird im Ertragswertverfahren nach § 146 BewG bewertet. Es ist Betriebsgrundstück, wenn der nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ermittelte Ertragswert des betrieblich genutzten Gebäudes mehr als die Hälfte des Ertragswerts des gesamten Grundstücks beträgt. Das Verhältnis der Ertragswerte ist auch maßgebend, wenn für das Grundstück der Mindestwert (§ 146 Abs. 6 BewG) anzusetzen ist.

Beispiel 2:

Auf einem Grundstück befinden sich ein eigenbetrieblich genutztes Gebäude und das Wohnhaus des Betriebsinhabers. Das Grundstück wird nach § 147 BewG bewertet. Es ist Betriebsgrundstück, wenn der nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelte Wert des betrieblich genutzten Gebäudes

und der dazu gehörende Bodenwert mehr als die Hälfte des Grundstückswerts betragen. Für die Ermittlung des anteiligen Bodenwerts erfolgt eine Zuordnung der Flächen nach der tatsächlichen Nutzung im Besteuerungszeitpunkt.

Beispiel 3:

Auf einem Grundstück befindet sich ein Gebäude, das sowohl eigenbetrieblichen als auch anderen Zwecken dient (z.B. Wohnung des Betriebsinhabers oder fremdgewerbliche Zwecke). Das Grundstück wird nach § 147 BewG bewertet. Es ist Betriebsgrundstück, wenn der nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelte Wert des eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteils und der dazu gehörende Bodenwert mehr als die Hälfte des Grundstückswerts betragen. Für die Ermittlung des anteiligen Bodenwerts erfolgt eine Zuordnung der Flächen nach der tatsächlichen Nutzung im Besteuerungszeitpunkt. Der Bodenwert von gemischt genutzten Flächen ist nach dem Nutzflächenverhältnis des Gebäudes aufzuteilen (Anteil der eigenbetrieblichen Nutzflächen zur gesamten Nutzfläche des Gebäudes).

H 118 [Schulden und sonstige Abzüge bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen]

Ansatz von Schulden

Schulden können nur angesetzt werden, wenn der Aktivposten, mit dem sie zusammenhängen, als Wirtschaftsgut zu erfassen ist (→ BFH vom 15.3.2000, BStBl II S. 588).

Ausgleichsposten mit Rücklagencharakter

→ BMF-Schreiben vom 12.2.1990 (BStBl I S. 72)

H 119 [Schulden und sonstige Abzüge bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen]

H 119 (1)

Darlehen unter Angehörigen

→ BMF-Schreiben vom 1.12.1992 (BStBl I S. 729)

Wirtschaftlicher Zusammenhang mit Betriebsvermögen

→ BFH vom 18.12.1990 (BStBl 1991 II S. 911)

H 119 (5)

Sachleistungsansprüche auf Grundbesitz

→ BFH vom 10.4.1991 (BStBl II S. 620), vom 26.6.1991 (BStBl II S. 749) und vom 15.10.1997 (BStBl II S. 820)

→ H 36

H 120 [Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken]

Schulden bei Betriebsgrundstücken

Beispiel 1:

Ein Erblasser, der den Gewinn nach § 5 EStG ermittelt, hat 2002 ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude erworben. In einem Teil des Gebäudes unterhielt er einen Gewerbebetrieb, den übrigen Teil des Gebäudes nutzte er zu eigenen Wohnzwecken. Von den Anschaffungskosten für das Gebäude von 1 000 000 EUR wurden 600 000 EUR entsprechend der gewerblichen Nutzung aktiviert. Die Anschaffungskosten wurden mit 800 000 EUR durch mehrere Hypotheken finanziert; entsprechend der gewerblichen Nutzung wurden 60 v.H. der Schulden (= 480 000 EUR) in der Steuerbilanz passiviert. Das Grundstück ist Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 Abs. 2 Satz 1 BewG. Der Erblasser ist am 12.3.2003 verstorben.

Das Grundstück ist in vollem Umfang mit dem festgestellten Grundbesitzwert von 700 000 EUR in der Vermögensaufstellung anzusetzen. Als Schulden sind nur die in der Steuerbilanz angesetzten Hypothekenschulden von 480 000 EUR in die Vermögensaufstellung zu übernehmen, der Restbetrag von 320 000 EUR ist gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als private Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie im Beispiel 1, jedoch dient das Grundstück nur zu 40 v.H. dem Gewerbebetrieb. Die Hypothek ist ebenfalls nur zu 40 v.H. (= 320 000 EUR) in der Steuerbilanz angesetzt.

Das Grundstück ist bewertungsrechtlich kein Betriebsgrundstück und wird deshalb nicht in die Vermögensaufstellung aufgenommen. Bei den Schuldposten sind die in der Steuerbilanz angesetzten 320 000 EUR nicht in die Vermögensaufstellung zu übernehmen, weil sie nicht mit dem bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen als Ganzem oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die Schulden von 800 000 EUR sind insgesamt als private Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzuziehen.

Beispiel 3:

Ein Erblasser, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, hat 2002 ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude erworben. Der Kaufpreis wurde mit einer Hypothek in Höhe von 300 000 EUR finanziert. In einem Teil des Gebäudes unterhielt er einen Gewerbebetrieb, der andere Teil des Gebäudes diente eigenen Wohnzwecken. Von den Aufwendungen für das Grundstück entfielen 60 v.H. auf den Grundstücksteil, der eigenen gewerblichen Zwecken diente. Der Erblasser ist am 12.3.2003 verstorben.

Das Grundstück dient zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Gewerbebetrieb, es ist deshalb nach § 99 Abs. 2 Satz 1 BewG Betriebsgrundstück und in der Vermögensaufstellung in vollem Umfang mit dem festgestellten Grundbesitzwert von 400 000 EUR anzusetzen. Als Schulden sind in der Vermögensaufstellung 60 v.H. der Hypothek (= 180 000 EUR) zu berücksichtigen. Der Restbetrag der Hypothek von 120 000 EUR ist als private Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzuziehen.

H 122 [Bewertungsgrundsätze bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen]

Unrichtige Steuerbilanzwerte

Die Bewertungsidentität bedeutet nicht, dass auch unrichtige Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung zu übernehmen sind.

Praxis-Beispiel

In einer Steuerbilanz auf den Besteuerungszeitpunkt ist der Warenbestand versehentlich um 50 000 EUR zu hoch (niedrig) ausgewiesen worden.

Bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist der Warenbestand mit dem zutreffenden Wert vom Besteuerungszeitpunkt anzusetzen. Dies gilt selbst dann, wenn die insoweit unzutreffende Steuerbilanz der Gewinnermittlung zugrunde gelegt wurde.

H 123 [Bewertungsgrundsätze bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen]

Maßgebender Umrechnungskurs

Die auf ausländische Währungen lautenden Kapitalforderungen und Schulden sind nach dem Briefkurs für den Tag der Entstehung der deutschen Erbschaftsteuer in Euro umzurechnen (→ BFH vom 19.3.1991, BStBl II S. 521).

H 124 [Feststellung von Grundbesitzwerten]

H 124 (6)

Betriebsgrundstück im Sonderbetriebsvermögen

Für Betriebsgrundstücke, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft gehören, sind Grundstückswerte gesondert festzustellen.

H 128 [Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom übrigen Vermögen]

Eiserne Verpachtung (§§ 582a ff. BGB)

Zur Behandlung von Sachleistungsansprüchen und -verpflichtungen → R 92

H 130 [Betriebsteil]

H 130 (6)

Pensionsvieh

→ BFH vom 20.1.1956 (BStBl III S. 202)

H 132 [Wohnteil]

H 132 (3)

Mehr als nur gelegentliche Tätigkeit

→ BFH vom 28.3.1990 (BStBl II S. 727)

H 132 (4)

Nebenerwerbsstellen

→ BFH vom 26.1.1973 (BStBl II S. 282)

H 132 (5)

Lage der Wohnung

→ BFH vom 9.5.1990 (BStBl II S. 729)

H 132 (6)

Zur Wohnung gehörender Grund und Boden

→ BMF-Schreiben vom 4.6.1997 (BStBl I S. 630) und vom 13.1.1998 (BStBl I S. 129)

H 133 [Allgemeines zur Ermittlung des Betriebswerts]

H 133 (2)

Ermittlung des Unterschiedsbetrags

Zur Ermittlung des jeweiligen Unterschiedsbetrags siehe auch Berechnungsbeispiel zur gärtnerischen Nutzung → H 140.

H 133 (3)

1. Nach § 141 Abs. 2 BewG werden bei der Berechnung des Betriebswerts - ungeachtet der Eigentumsverhältnisse - zunächst die Ertragswertanteile sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebsteils berücksichtigt. Anschließend wird der Betriebswert gemäß § 142 Abs. 1 BewG ermittelt. In Pachtfällen und bei sonstigen Nutzungsüberlassungen sind die Ertragswertanteile der nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden oder der nicht mitverpachteten Wirtschaftsgüter auszuscheiden.

   Werden nur Flächen verpachtet, sind beim Verpächter die im Ertragswert dieser Flächen enthaltenen Anteile für Wirtschaftsgebäude sowie für stehende und umlaufende Betriebsmittel abzuziehen.

   Werden nur Flächen zugepachtet, ist beim Pächter der im Ertragswert dieser Flächen enthaltene Anteil für den Grund und Boden abzuziehen.

   Ist ein Betrieb mit eisernem Inventar gemäß §§ 582a ff. BGB verpachtet worden oder § 48a BewG bei der Ermittlung des Betriebswerts angewandt worden, ist eine Aufteilung nach § 142 Abs. 4 BewG nicht vorzunehmen.
2. Die auszuscheidenden Ertragswertanteile sind wie folgt zu ermitteln:

   a) Werden von mehreren Verpächtern Flächen zugepachtet, ist für den Pächter lediglich ein Anteil anzusetzen, der aus der Summe der Ertragswerte sämtlicher zugepachteter Flächen derselben Nutzung abzuleiten ist. Die Ermittlung der Ertragswerte dieser Flächen richtet sich bei landwirtschaftlicher Nutzung nach § 142 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a BewG. Dabei sind die Ertragsmesszahlen (EMZ) der zugepachteten Flächen heranzuziehen. Können die entsprechenden EMZ nicht unmittelbar aus dem Liegenschaftskataster entnommen werden, sind sie grundsätzlich aus den durchschnittlichen EMZ der Belegenheitsgemarkung abzuleiten (R 135 Abs. 6 Satz 3 ErbStR).
   b) Bei der Verteilung der Ertragswerte der einzelnen Nutzungen und Nutzungsteile auf Eigentümer und Nutzungsberechtigte entfallen auf die betroffenen Wirtschaftsgüter die in der folgenden Tabelle ausgewiesenen prozentualen Anteile. Stimmen die tatsächlichen Wertanteile mit den Tabellenwerten offensichtlich nicht überein, kann von den Tabellenwerten abgewichen werden. Die ausgewiesenen prozentualen Anteile können bei Bedarf durch Bildung von Zwischenwerten an die jeweiligen betrieblichen Verhältnisse angepasst werden.
   c) Bei viehlosen Betrieben - ausgenommen Stückländereien - sind bei der landwirtschaftlichen Nutzung die Wertanteile für stehende und umlaufende Betriebsmittel jeweils zu halbieren. Der Gebäudewertanteil ist nach den Verhältnissen des Einzelfalls herabzusetzen.
   d) Für die forstwirtschaftliche Nutzung und die Nutzungsteile der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung sowie die Nebenbetriebe sind die Ertragswerte bzw. die Einzelertragswerte nach § 142 Abs. 2 oder 3 BewG nach sachverständigem Ermessen aufzuteilen. Der Ertragswert des Geringstlandes ist aus Vereinfachungsgründen in vollem Umfang dem Eigentümer zuzurechnen.
   e) Wird die Wertgrenze von 500 EUR nach Zusammenrechnung der Anteile für die einzelnen Beteiligten, die nicht Eigentümer des Grund und Bodens sind, am Betriebswert nicht erreicht, unterbleibt eine Verteilung nach § 142 Abs. 4 Satz 3 BewG.

Prozentuale Anteile der Wirtschaftsgüter am Ertragswert

Nutzung/Nutzungsteil	Grund und Boden (davon Dauer-kulturen)	Wirtschaftsgebäude	stehende Betriebsmittel (davon Gewächshäuser)	umlaufende Betriebsmittel

Landwirtschaft	selbstbewirtschaftete Flächen in ha 0-25 über 25-50 über 50	selbstbewirtschaftete Flächen in ha 0-25 über 25-50 über 50	selbstbewirtschaftete Flächen in ha 0-25 über 25-50 über 50	selbstbewirtschaftete Flächen in ha 0-25 über 25-50 über 50
	51 58 64	23 18 17	19 19 14	7 5 5
Hopfen	61 (26)	14	20	5
Spargel	74 (26)	7	14	5
Weinbau	Nutzungsgröße bis 2 ha über 2 ha	Nutzungsgröße bis 2 ha über 2 ha	Nutzungsgröße bis 2 ha über 2 ha	Nutzungsgröße bis 2 ha über 2 ha
Traubenerzeugung	75 (49) 77 (51)	11 10	14 13	- -
Fassweinausbau	37 (24) 44 (28)	26 19	24 22	13 15
Flaschenweinausbau	33 (20) 39 (24)	27 20	23 21	17 20
Gärtnerische Nutzung Gemüsebau - Freiland	37	27	18	18
- unter Glas	5	9	79 (74)	7
Blumen- und Zierpflanzenb. - Freiland	44	14	19	23
- unter Glas, beheizbar	3	9	64 (58)	24
- unter Glas, nicht beheizbar	10	11	47 (36)	32
Obstbau	62 (30)	17	12	9
Baumschulen - Freiland	14	10	7	69
- unter Glas	8	7	45 (40)	40

H 134 [Einzelertragswertverfahren]

H 134 (2)

Nachhaltig erzielbarer Reinertrag

Der Reinertrag ist möglichst aus den Ergebnissen der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten.

H 135 [Landwirtschaftliche Nutzung]

H 135 (2)

Klassifizierungen im ALB

Im Automatisierten Liegenschaftsbuch (ALB) der Vermessungs- und Katasterverwaltung werden die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Flächen mit den Klassifizierungen (Kennung 32) nachgewiesen. Für die landwirtschaftliche Nutzung werden im ALB regelmäßig folgende Abkürzungen und Schlüsselzahlen verwandt:

Bezeichnung	Abkürzung	Schlüsselzahl
Ackerland	A	211
Acker-Grünland	AGR	212
Acker-Hackrain	AHack	213
Grünland	GR	231
Grünland-Acker	GRA	232
Grünland-Hackrain	GRHack	233
Wiese	W	234
Streuwiese	STR	235
Hutung	HU	236

Zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören auch die Nutzungsteile Hopfen - HOPF, Schlüsselzahl 221 - und Spargel - SPA, Schlüsselzahl 222 -. Sie sind gesondert zu bewerten.

H 135 (3)

Abkürzungen und Schlüsselzahlen im ALB

Folgende Abkürzungen und Schlüsselzahlen werden im Automatisierten Liegenschaftsbuch (ALB) der Vermessungs- und Katasterverwaltung verwandt:

Bezeichnung	Abkürzung	Schlüsselzahl
Gartenland	G	241

Obstplantage	OBST	242
Baumschule	BSCH	243
Anbauflächen unter Glas	GLAS	244
Kleingarten (Dauerkleingartenland)	KLG	245
Weihnachtsbaumkultur	WEIH	271
Saatzucht	SAAT	272

H 138 [Forstwirtschaftliche Nutzung]

Ertragswert der forstwirtschaftlichen Nutzung

Praxis-Beispiel

Ermittlung des Ertragswerts für die forstwirtschaftliche Nutzung bei Betriebsgrößen über 10 ha für einen Forstbetrieb mit 510 ha.

Bezeichnung	Alter in Jahren	Fläche in Ar	Ertragswert oder Festwert in EUR/Ar	Gesamtwert in EUR
Fichte	bis 60	5 000	0,26	1 300
	61 - 80	2 000	7,50	15 000
	81 - 100	500	15,00	7 500
	über 100	500	20,00	10 000
Kiefer	alle Alterskl.	12 000	0,26	3 120
Buche	bis 100	11 000	0,26	2 860
	über 100	3 500	5,00	17 500
Eiche	bis 140	8 000	0,26	2 080
	über 140	500	10,00	5 000
Altersklassenwald insgesamt		43 000		64 360
Plenterwald		4 000	7,50	30 000
Niederwald		200	0,26	52
Nichtwirtschaftswald		1 500	0,26	390
Blöße		1 300	0,26	338
Holzbodenfläche insgesamt		50 000		95 140
Nichtholzbodenfläche		1 000	0,26	260
Ertragswert der forstwirtschaftlichen Nutzung insgesamt				95 400

H 139 [Weinbauliche Nutzung]

Anbaugebiete

In § 3 Abs. 1 des Weingesetzes vom 26.5.2001 (BGBl. I S. 985) sind folgende bestimmte Anbaugebiete festgelegt: Ahr, Baden, Franken, Hessische Bergstraße, Mittelrhein, Mosel-Saar-Ruwer, Nahe, Pfalz, Rheingau, Rheinhessen, Saale-Unstrut, Sachsen, Württemberg.

Ertragswert der weinbaulichen Nutzung

Praxis-Beispiel

Ermittlung des Ertragswerts der weinbaulichen Nutzung für einen Weinbaubetrieb mit 9 ha Gesamtrebfläche.

Weinbaugebiet und Anbaufläche	Verwertungsform	Nachhaltige Erntemenge in Liter Wein	Ermittelte Anteile der Verwertungsformen	Entsprechende Flächenanteile in Ar	Ertragswert in EUR/Ar	Gesamtwert in EUR
Rheingau 500 Ar	Traubenerzeugung und Fassweinausbau	13 500	30 v.H.	150	18	2 700
	Flaschenweinausbau	31 500	70 v.H.	350	82	28 700
Zwischensumme Rheingau		45 000	100 v.H.	500		31 400
Mittelrhein 400 Ar	Traubenerzeugung und Fassweinausbau	18 000	50 v.H.	200	18	3 600
	Flaschenweinausbau	18 000	50 v.H.	200	36	7 200
Zwischensumme Mittelrhein		36 000	100 v.H.	400		10 800
Ertragswert der weinbaulichen Nutzung insgesamt						42 200

Umrechnung der Erntemenge

Aus Vereinfachungsgründen ist die Erntemenge wie folgt umzurechnen:

100 kg Trauben / Maische = 75 Liter Wein

100 Liter Most = 95 Liter Wein

H 140 [Grundlagen der gärtnerischen Nutzung]

Ertragswert der gärtnerischen Nutzung

Praxis-Beispiel

Ermittlung des Ertragswerts der gärtnerischen Nutzung für einen Gartenbaubetrieb mit 12,0 ha, davon 5,0 ha zugepachtet.

Nutzungsteil	Selbstbewirtschaftete Fläche in Ar	Ertragswert in EUR/Ar	Ertragswert des Flächenteils in EUR	Ertragswert des Nutzungsteils in EUR
Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenbau				
Gemüsebaulich genutzte Fläche				
Freiland	300	56	16 800	
Flächen unter Glas und	50	511	25 550	

Kunststoffen				
Blumen- und zierpflanzenbaulich genutzte Fläche				
Freiland	100	184	18 400	
beheizbare Flächen unter Glas und Kunststoffen	20	1 841	36 820	
nicht beheizbare Flächen unter Glas und Kunststoffen	50	920	46 000	143 570
Obstbau (nur Eigentumsflächen)	400	20	8 000	8 000
Baumschulen				
Freiland	250	164	41 000	
Flächen unter Glas und Kunststoffen	30	1 329	39 870	80 870
Landwirtschaftliche Ertragswertanteile für Pachtflächen mit 50 EMZ je Ar gemäß § 48a Nr. 2 BewG	500	0,35 je EMZ	8 750	
Abzug § 48a BewG				- 8 750
Ertragswert der gärtnerischen Nutzung				223 690

H 155 [Allgemeines zu Betriebswohnungen und Wohnteil]

H 155 (2)

Übliche Miete

→ R 172 und 173

Wertminderung wegen Alters

→ R 174

H 155 (3)

Büroräume

→ H 175

Zuschlag bei Grundstücken mit nicht mehr als zwei Wohnungen

→ R 175

H 156 [Berechnung und Begrenzung des Mindestwerts]

Wert eines Wohnteils

Praxis-Beispiel

Grundstückswert nach R 155:	150 000 EUR
Mindestwert nach § 146 Abs. 6 BewG **ohne** Begrenzung auf das	200 000 EUR

Fünffache der bebauten Fläche nach § 143 Abs. 2 BewG	
Mindestwert nach § 146 Abs. 6 BewG **mit** Begrenzung auf das Fünffache der bebauten Fläche nach § 143 Abs. 2 BewG	125 000 EUR
Wert des Wohnteils	150 000 EUR

(ohne Berücksichtigung des Abschlags nach § 143 Abs. 3 BewG)

H 157 [Ermäßigungen für Besonderheiten]

Bewertung einer Betriebswohnung und eines Wohnteils

Praxis-Beispiel

Bewertung einer Betriebswohnung und eines Wohnteils in einem Erbfall im Jahr 2003:

1. Betriebswohnung: Baujahr 1993, Wohnfläche 100 m²

Fläche 400 m² x Bodenrichtwert 1.1.1996 umgerechnet 250 EUR/m²	100 000 EUR
Mindestwert 80 v.H.	80 000 EUR
übliche Miete 7 000 EUR x Vervielfältiger 12,5	87 500 EUR
Alterswertminderung 5 v.H.	./. 4 375 EUR
Zwischensumme	83 125 EUR
Zuschlag nach § 146 Abs. 5 BewG (20 v.H.)	+ 16 625 EUR
Zwischenwert	99 750 EUR
Ermäßigung nach § 143 Abs. 3 BewG (15 v.H.)	./. 14 963 EUR
Wert der Betriebswohnung	84 787 EUR
2. Wohnhaus des Betriebsinhabers: Baujahr 1900, Wohnfläche 120 m²	
Fläche 1 200 m² x Bodenrichtwert 1.1.1996 umgerechnet 250 EUR/m²	300 000 EUR
bebaute Fläche (171 m² x 5 =) 855 m² x 250 EUR/m²	213 750 EUR
Mindestwert 80 v.H.	171 000 EUR
übliche Miete 7 500 EUR x Vervielfältiger 12,5	93 750 EUR
Alterswertminderung 25 v.H.	./. 23 438 EUR
Zwischensumme	70 312 EUR
Zuschlag nach § 146 Abs. 5 BewG (20 v.H.)	+ 14 062 EUR
Vorläufiger Grundstückswert	84 374 EUR
Grundstückswert (Mindestwert)	171 000 EUR
Ermäßigung nach § 143 Abs. 3 BewG (15 v.H.)	./. 25 650 EUR
Wert des Wohnteils	145 350 EUR

H 158 [Grundstück]

Verpachtete Teilfläche

→ BFH vom 6.10.1978 (BStBl 1979 II S. 37)

Wirtschaftliche Einheit bei offener Bauweise

→ BFH vom 16.2.1979 (BStBl II S. 279)

H 159 [Begriff des unbebauten Grundstücks]

H 159 (1)

Gebäudebegriff

→ Gleich lautende Ländererlasse vom 31.3.1992 (BStBl I S. 342)

H 159 (4)

Anordnung der Bauaufsichtsbehörde

→ BFH vom 20.6.1975 (BStBl II S. 803)

Entkernung

→ BFH vom 24.10.1990 (BStBl 1991 II S. 60)

H 161 [Ansatz der Bodenrichtwerte]

Abweichende Geschossflächenzahl

Beispiel 1:

Der Bodenrichtwert 1.1.1996 eines Grundstücks beträgt umgerechnet 153,39 EUR/m² bei einer Geschossflächenzahl von 0,8. Das zu bewertende Grundstück hat eine zulässige Geschossflächenzahl von 0,6. Der Bodenwert/m² beträgt:

$$\frac{\text{0,78 (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 0,6)}}{\text{0,90 (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 0,8)}} \times \text{153,39 EUR/m}^2 = \text{132,93 EUR/m}^2$$

Beispiel 2:

Der Bodenrichtwert 1.1.1996 eines Grundstücks beträgt umgerechnet 153,39 EUR/m² bei einer Geschossflächenzahl von 0,8. Das zu bewertende Grundstück hat eine zulässige Geschossflächenzahl von 1,2. Der Bodenwert/m² beträgt nach der oben angeführten Formel:

$$\frac{\text{1,10 (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 1,2)}}{\text{0,90 (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 0,8)}} \times \text{153,39 EUR/m}^2 = \text{187,47 EUR/m}^2$$

Beispiel 3:

Der Bodenrichtwert 1.1.1996 eines Grundstücks beträgt 350 DM/m². Das Grundstück ist teilweise erschlossen und 1 235 m² groß.

Bodenrichtwert 1.1.1996 für voll erschlossenes Bauland	350,00 DM/m²
das entspricht	178,95 EUR/m²

Anpassung wegen abweichender Grundstücksgröße

Umrechnungsfaktor des Gutachterausschusses 0,9

178,95 EUR/m² × 0,9 = 161,05 EUR/m²

Anpassung wegen abweichender Erschließung

Abschlag ./. 20,00 EUR/m²

Zwischenwert	141,05 EUR/m²

Abschlag nach § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG

	20 v.H.	./. 28,21 EUR/m²
Zwischenwert		112,84 EUR/m²

Wert des Grund und Bodens

1 235 m² × 112,84 EUR/m²	139 357,40 EUR/m²
abgerundet nach § 139 BewG	139 000,00 EUR/m²

Umrechnung der Bodenrichtwerte 1.1.1996 in EUR

Die Bodenrichtwerte 1.1.1996 sind nach dem amtlichen Umrechnungskurs 1 Euro = 1,95583 DM in Euro umzurechnen und auf zwei Nachkommastellen zu runden.

H 163 [Betriebskosten]

Nießbrauchs- und andere Nutzungsrechte, die sich auf den Grundstückswert ausgewirkt haben

Ist nach § 145 Abs. 3 Satz 3 und § 146 Abs. 7 BewG ein nachgewiesener gemeiner Wert, der aufgrund von Grundstücksbelastungen durch Nutzungsrechte, wie z.B. Nießbrauch oder Wohnrecht, gemindert wurde, als Grundstückswert festgestellt worden (H 17 (3) "Berücksichtigung von Nießbrauchs- und anderen Nutzungsrechten, die sich auf den Grundstückswert ausgewirkt haben"), hat das Lagefinanzamt das für die Festsetzung der Erbschaft-/Schenkungsteuer zuständige Finanzamt (ErbSt-FA) hierauf hinzuweisen.

H 164 [Begriff des bebauten Grundstücks]

Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen

→ Gleich lautende Ländererlasse vom 31.3.1992 (BStBl I S. 342)

Gebäudebegriff

→ Gleich lautende Ländererlasse vom 31.3.1992 (BStBl I S. 342)

H 165 [Wohnungs-/Teileigentum]

Entstehung eines Wohnungs-/Teileigentums

Eine wirtschaftliche Einheit beim Wohnungs-/Teileigentum entsteht zivilrechtlich erst mit dem Anlegen der Wohnungs- oder Teileigentumsgrundbücher (§ 8 Abs. 2 Satz 2 WEG, → BFH vom 24.7.1991, BStBl 1993 II S. 87). Im Fall der Schenkung von Wohnungs-/Teileigentum kann die Schenkung bereits als ausgeführt angesehen werden, wenn neben den Voraussetzungen nach R 23 Abs. 1 die formgerechte Teilungserklärung des Eigentümers (→ § 8 Abs. 1 WEG) verbunden mit dem Eintragungsantrag vorliegt.

Wohnungen als wirtschaftliche Einheit

→ BFH vom 1.4. 1987 (BStBl II S. 840) und vom 1.8.1990 (BStBl II S. 1016)

H 168 [Betriebskosten]

Betriebskosten

Aufstellung der Betriebskosten → Anlage 3 zu § 27 Abs. 1 II. Berechnungsverordnung

H 170 [Durchschnittliche Jahresmiete]

Beginn des Ermittlungszeitraums

Praxis-Beispiel

A ist am 15.2.2003 verstorben. Zu seinem Nachlass gehört ein Mietwohngrundstück. Der Mietermittlungszeitraum beginnt ab 1.3.2000 und endet am 28.2.2003.

H 172 [Ermittlung der üblichen Miete]

Bekanntgabe der Vergleichsgrundstücke

Wegen der Bekanntgabe der Vergleichsgrundstücke → BFH vom 18.11.1998 (BStBl 1999 II S. 10)

Ermittlung der üblichen Miete in einem Mietwohngrundstück

Praxis-Beispiel

In einem Mietwohngrundstück befinden sich vier vergleichbare Wohnungen. Drei Wohnungen sind vermietet, eine Wohnung ist selbstgenutzt. Obwohl die Wohnungen vergleichbar sind, werden unterschiedliche Mieten erzielt (Bestandsmieten/Neuabschlussmieten). Die übliche Miete für die eigengenutzte Wohnung ist regelmäßig nach der im Hause zuletzt vereinbarten Miete zu bemessen. Für die vermieteten Wohnungen ist jeweils die tatsächliche Miete maßgebend.

H 173 [Wohn-/Nutzfläche]

Wohn-/Nutzfläche

Wird die übliche Miete aus Mietspiegeln abgeleitet, handelt es sich um eine Miete, die sich auf einen Quadratmeter Wohn-/Nutzfläche bezieht. Maßgebend für die Ermittlung der Wohn-/Nutzfläche des zu bewertenden Gebäudes sind die Vorgaben im Mietspiegel. Bei Mietspiegeln für Wohngrundstücke wird regelmäßig auf die §§ 42 bis 44 II. BV Bezug genommen. Danach gilt für die Berechnung der Wohnfläche folgendes:

Die Wohn-/Nutzfläche ist die Summe der anrechenbaren Grundflächen der Räume, die ausschließlich zu der Wohnung gehören.

Als Grundflächen bleiben insbesondere außer Betracht

- Treppen mit mehr als drei Steigungen und deren Treppenabsätze;
- Hausflure in Wohngebäuden mit mehr als einer Wohnung;
- Zubehörräume; als solche kommen in Betracht: Keller, Waschküchen, Abstellräume außerhalb der Wohnung, Dachböden, Trockenräume, Schuppen (Holzlegen), Garagen und ähnliche Räume;
- Wirtschaftsräume; als solche kommen in Betracht: Futterküchen, Vorratsräume, Backstuben, Räucherkammern, Ställe, Scheunen, Abstellräume und ähnliche Räume,
- Räume und Raumteile mit einer lichten Höhe von weniger als 1 m,
- Räume, die den nach ihrer Nutzung zu stellenden Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügen.

Nur mit der Hälfte der Grundfläche sind anzusetzen

- Räume und Raumteile mit einer lichten Höhe von mindestens 1 m und weniger als 2 m sowie Schwimmbäder und ähnliche nach allen Seiten geschlossene Räume,
- Balkone, Loggien, Dachgärten oder gedeckte Freisitze.

Wegen der Behandlung von Wintergärten vgl. BMF-Schreiben vom 15.7.1996 (BStBl I S. 692).

Rechnen bei einem Wohngebäude mit einer Wohnung, mit einer Wohnung und einer nicht abgeschlossenen Wohneinheit oder mit zwei nicht abgeschlossenen Wohneinheiten Hausflure mangels Abgeschlossenheit in vollem Umfang zur Wohnfläche, ist die für jede Wohneinheit ermittelte Grundfläche um 10 v.H. zu kürzen.

H 175 [Zuschlag bei Grundstücken mit nicht mehr als zwei Wohnungen]

Häusliches Arbeitszimmer

→ BFH vom 9.11.1988 (BStBl 1989 II S. 135). Soweit der VI. Senat des BFH im Urteil vom 30.6.1995 (BStBl 1995 II S. 598) zu den Absetzungen für Abnutzung eine hiervon abweichende Auffassung vertreten hat, ist dem bei der Grundstücksbewertung nicht zu folgen.

H 176 [Mindestwert]

Doppelte Öffnungsklausel

Ein im Rahmen des Mindestwerts nachgewiesener niedrigerer gemeiner Wert (Verkehrswert) für das unbebaute Grundstück darf nicht den nach dem Regelverfahren (§ 146 Abs. 2 bis 5 BewG) ermittelten höheren Wert für das bebaute Grundstück unterschreiten. Wird für das gesamte Grundstück ein niedrigerer gemeiner Wert (Verkehrswert) nachgewiesen, ist dieser anzusetzen.

Beispiele	Regelwert gem. § 146 Abs. 2 bis 5 BewG	Mindestwert gem. § 146 Abs. 6 BewG	Gemeiner Wert (Verkehrswert) gem. § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG	Gemeiner Wert (Verkehrswert) gem. § 146 Abs. 7 BewG	Anzusetzender Grundstückswert
1	100 000 EUR	120 000 EUR	110 000 EUR	-	110 000 EUR
2	100 000 EUR	120 000 EUR	95 000 EUR	-	100 000 EUR
3	100 000 EUR	120 000 EUR	110 000 EUR	95 000 EUR	95 000 EUR

H 177 [Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts]

Nießbrauchs- und andere Nutzungsrechte, die sich auf den Grundstückswert ausgewirkt haben

Ist nach § 145 Abs. 3 Satz 3 und § 146 Abs. 7 BewG ein nachgewiesener gemeiner Wert, der aufgrund von Grundstücksbelastungen durch Nutzungsrechte, wie z.B. Nießbrauch oder Wohnrecht, gemindert wurde, als Grundstückswert festgestellt worden (H 17 (3) "Berücksichtigung von Nießbrauchs- und anderen Nutzungsrechten, die sich auf den Grundstückswert ausgewirkt haben"), hat das Lagefinanzamt das für die Festsetzung der Erbschaft-/Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt (ErbSt-FA) hierauf hinzuweisen.

H 178 [Sonderfälle bebauter Grundstücke]

Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen

→ Gleich lautende Ländererlasse vom 31.3.1992 (BStBl I S. 342)

Abgrenzung des Grundvermögens von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

§ 147 BewG ist nicht anzuwenden, wenn ein Grundstück zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört (→ R 126) oder als Betriebsgrundstück wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten ist (§ 99 Abs. 3 BewG).

H 179 [Ermittlung des Werts von bebauten Grundstücken nach § 147 BewG]

Fördermittel

Ist der Grundstückswert von Krankenhäusern nach § 147 BewG zu ermitteln und sind Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) gewährt worden, ist wie folgt zu verfahren:

- Fördermittel, die auf den Grund und Boden entfallen, sind nicht wertmindernd zu berücksichtigen.

  Die Beschränkungen aufgrund des KHG bleiben als persönliche Verhältnisse unberücksichtigt.

- Die in einen Wertberichtigungsposten eingestellten Fördermittel, die wirtschaftlich dem Gebäude zuzuordnen sind, werden von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen.

Werden vom Krankenhausträger Ersatzfördermittel zur Verfügung gestellt, sind diese Mittel wie folgt zu berücksichtigen:

- Bei Zuwendungen mit Zweckbindung für Gebäude-Investitionen ergibt sich in Höhe der Fördermittel regelmäßig eine Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Bei Zuwendungen ohne weitere Zweckbindung handelt es sich um Eigenkapital, das nicht wertmindernd zu berücksichtigen ist.

Soweit bei Altenpflegeheimen, Behindertenwerkstätten, Wohnheimen für Behinderte sowie Förderschulen für geistig und körperlich Behinderte Fördermittel zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude als passive Wertberichtigungsposten ausgewiesen werden, sind sie im Rahmen des § 147 BewG vom Wertansatz des Gebäudes abzuziehen.

H 182 [Wert des belasteten Grundstücks]

Bewertung des belasteten Grundstücks

Praxis-Beispiel

B ist Eigentümer eines seit dem 1.6.1996 auf die Dauer von 50 Jahren überlassenen Grundstücks. Dieses Grundstück schenkt er am 13.1.2003 seiner Tochter. Der jährliche Erbbauzins betrug zum Zeitpunkt der Bestellung des Erbbaurechts 2 600 EUR. Aufgrund einer Wertsicherungsklausel ist im Zeitpunkt der Schenkung ein jährlicher Erbbauzins von 3 000 EUR zu entrichten. Für Zwecke der Schenkungsteuer wird ein Grundstückswert für das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück benötigt.

Jährlicher Erbbauzins im Besteuerungszeitpunkt 3 000 EUR	
x Vervielfacher 18,6 =	55 800 EUR
Wert des belasteten Grundstücks,	
abgerundet gemäß § 139 BewG	55 500 EUR

H 183 [Wert des Erbbaurechts]

Bewertung des Erbbaurechts

Praxis-Beispiel

M überträgt zum 1.2.2003 sein Erbbaurecht (jährlicher Erbbauzins im Besteuerungszeitpunkt 2 500 EUR) auf seinen Sohn. Die in den letzten drei Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt erzielbare Jahresmiete (§ 146 Abs. 2 Satz 1 BewG) für das in Ausübung des Erbbaurechts vor 20 Jahren errichtete Mehrfamilienhaus beträgt 50 000 EUR.

Jahresmiete von 50 000 EUR x Vervielfacher 12,5	625 000 EUR
Alterswertminderung (20 x 0,5 v.H. = 10 v.H.)	./. 62 500 EUR
Gesamtwert	562 500 EUR
abzgl. Wert für das belastete Grundstück	
Erbbauzins von 2 500 EUR x Vervielfacher 18,6	./. 46 500 EUR
Grundstückswert für das Erbbaurecht	516 000 EUR

Bewertung in Fällen mit Untererbbaurechten

Ist ein Erbbaurecht mit einem Untererbbaurecht belastet, ist wie folgt zu verfahren:

1. Bewertung des Untererbbaurechts

Das Untererbbaurecht wird nach § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG bewertet. Grundstückswert ist bei bebauten Grundstücken der Wert nach §§ 146, 147 BewG abzüglich des mit 18,6 multiplizierten, an den Erbbauberechtigten zu zahlenden jährlichen Erbbauzinses.

2. Bewertung des Erbbaurechts

Das Erbbaurecht wird nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG bewertet. Der Grundstückswert ist die mit dem Vervielfältiger 18,6 multiplizierte Differenz aus dem Erbbauzins, den der Erbbauberechtigte erhält, und dem Erbbauzins, den er dem Eigentümer des belasteten Grundstücks zu zahlen hat.

3. Bewertung des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks

Das erbbaurechtsbelastete Grundstück wird nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG bewertet. Grundstückswert ist der mit dem Vervielfältiger 18,6 multiplizierte jährliche Erbbauzins, den der Erbbauberechtigte zu zahlen hat.

	Beispiel 1	**Beispiel 2**
Bewertung des Untererbbaurechts		
Wert nach § 146 BewG	250 000,00 EUR	250 000,00 EUR
an den Erbbauberechtigten jährlich zu zahlender Erbbauzins	10 000,00 EUR	6 000,00 EUR
x 18,6	186 000,00 EUR	111 600,00 EUR
Wert des Untererbbaurechts	64 000,00 EUR	138 400,00 EUR
abgerundet nach § 139 BewG	64 000,00 EUR	138 000,00 EUR
Bewertung des Erbbaurechts		
an den Eigentümer des belasteten Grundstücks jährlich zu zahlender Erbbauzins	7 000,00 EUR	8 000,00 EUR

Differenz der Erbbauzinsen	3 000,00 EUR	-2 000,00 EUR
x 18,6	55 800,00 EUR	-37 200,00 EUR
abgerundet nach § 139 BewG	55 500,00 EUR	-37 500,00 EUR
Wert des belasteten Grundstücks		
an den Eigentümer des belasteten Grundstücks jährlich zu zahlender Erbbauzins x 18,6	130 200,00 EUR	148 800,00 EUR
abgerundet nach § 139 BewG	130 000,00 EUR	148 500,00 EUR

H 185 [Grundstücke mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden]

Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen

→ Gleich lautende Ländererlasse vom 31.3.1992 (BStBl I S. 342)

Fläche im Umgriff des Gebäudes

→ BFH vom 2.8.1989 (BStBl II S. 826)

Herausgabeanspruch des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers

→ BFH vom 21.12.1978 (BStBl 1979 II S. 466)

H 189 [Bewertung nach Bezugsfertigkeit im Ertragswertverfahren]

H 189 (2)

Errichtung eines Gebäudes auf einem bisher unbebauten Grundstück

Praxis-Beispiel

Ein zuvor unbebautes Grundstück (Größe 800 m², Bodenrichtwert 1.1.1996: umgerechnet 100 EUR/m²) wird mit einem Einfamilienhaus bebaut und zum 1.2.2003 verschenkt. Bis zu diesem Zeitpunkt sind Herstellungskosten von 50.000 EUR angefallen. Nach Bezugsfertigkeit des Einfamilienhauses ist eine übliche Miete von jährlich 6 000 EUR anzusetzen. Die gesamten Herstellungskosten betragen 200 000 EUR. Hieraus ergibt sich ein Fertigungsgrad im Besteuerungszeitpunkt von 25 v.H.

Wert für das zuvor unbebaute Grundstück		
(§ 149 Abs. 1 Satz 3 in Verbindung mit § 145 Abs. 3 BewG)		
800 m² x 100 EUR/m² x 80 v.H. =		64 000 EUR
Gebäudewert nach Beendigung der Baumaßnahme		
Übliche Miete von 6 000 EUR x Vervielfältiger 12,5 =	75 000 EUR	
Zuschlag für ein Einfamilienhaus, das ausschließlich		
Wohnzwecken dient (20 v.H. von 75 000 EUR)	+ 15 000 EUR	
	90 000 EUR	
Davon 80 v.H. (= Gebäudewert im Zeitpunkt		
der Bezugsfertigkeit)	72 000 EUR	
Ansatz entsprechend dem Grad der		
Fertigstellung (25 v.H. von 72 000 EUR)		+ 18 000 EUR
Grundstückswert		82 000 EUR

Errichtung eines Gebäudeteils auf einem bisher bebauten Grundstück

Praxis-Beispiel

Ein mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück, das 1 000 m2 groß ist und für das sich aus der Bodenrichtwertkarte ein Bodenrichtwert von umgerechnet 200 EUR/m2 ergibt, wird um einen Anbau erweitert. Der nachgewiesene Verkehrswert für das Grundstück in unbebautem Zustand beträgt nach dem Gutachten eines Sachverständigen 150 000 EUR. Der Eigentümer stirbt während der Bauphase; Besteuerungszeitpunkt ist der 2.2.2003. Die Herstellungskosten für den Anbau haben bis zu diesem Zeitpunkt 25 000 EUR betragen. Die Erben wenden nach dem Erbfall noch weitere 75 000 EUR an Herstellungskosten auf. Der Fertigstellungsgrad im Besteuerungszeitpunkt beträgt somit 25 v.H. Die durchschnittliche Jahresmiete des bereits vorhandenen Gebäudes, das im Besteuerungszeitpunkt 10 Jahre und nach Beendigung der Baumaßnahme 12 Jahre alt ist, beträgt 12 000 EUR (entspricht auch der Miete nach Fertigstellung des Anbaus). Für den Anbau ergibt sich nach Fertigstellung eine übliche Miete von 4 500 EUR. Der Anbau teilt aufgrund der Bauweise nicht das Schicksal des Hauptgebäudes (→ R 174 Abs. 4).

Wert des bebauten Grundstücks **nach** Beendigung der Baumaßnahme		
Durchschnittliche Jahresmiete für den Altbau 12 000 EUR x Vervielfältiger 12,5 =	150 000 EUR	
Alterswertminderung (12 x 0,5 v.H. =		
6 v.H. des Ausgangswerts)	./. 9 000 EUR	
Verbleiben	141 000 EUR	
Übliche Miete für den Anbau nach Fertigstellung von		
4 500 EUR x Vervielfacher 12,5 =	+ 56 250 EUR	
Grundstückswert	197 250 EUR	
Wert des bebauten Grundstücks **vor** Beginn der Baumaßnahme (Bauteil I)		
Durchschnittliche Jahresmiete von	150 000 EUR	
12 000 EUR x Vervielfältiger 12,5 =		
Alterswertminderung (10 x 0,5 v.H. = 5 v.H. des Ausgangswerts)	./. 7 500 EUR	
Verbleiben	142 500 EUR	
Mindestwert		
1 000 m² x 200 EUR/m² x 80 v.H.	160 000 EUR	
Nachgewiesener niedrigerer Verkehrswert	150 000 EUR	
Anzusetzen		150 000 EUR
Gebäudewert für den Anbau (Bauteil II)		
nach dem Grad der Fertigstellung im Besteuerungszeitpunkt		
Übliche Jahresmiete von		
4 500 EUR x Vervielfältiger 12,5 =	56 250 EUR	
Bodenwertanteil		
(20 v.H. von 56 250 EUR)	./. 11 250 EUR	
Gebäudewertanteil für den Ausbau	45 000 EUR	
Entsprechend dem Fertigstellungsgrad		
im Besteuerungszeitpunkt		
(25 v.H. von 45 000 EUR)		+ 11 250 EUR
Grundstückswert einschließlich des		
im Bau befindlichen Gebäudeteils		161 250 EUR
Grundstückswert, abgerundet nach § 139 BewG		161 000 EUR

H 189 (3)

Ansatz des Höchstwerts

Praxis-Beispiel

Ein zuvor unbebautes Grundstück (Größe 800 m², Bodenrichtwert 1.1.1996: umgerechnet 100 EUR/m²) wird mit einem Einfamilienhaus bebaut und zum 1.6.2003 verschenkt. Bis zu diesem Zeitpunkt sind Herstellungskosten von 100 000 EUR angefallen. Nach Bezugsfertigkeit des Einfamilienhauses ist eine übliche Miete von jährlich 6 000 EUR anzusetzen. Die gesamten Herstellungskosten betragen 200 000 EUR. Hieraus ergibt sich ein Fertigungsgrad im Besteuerungszeitpunkt von 50 v.H.

Wert für das zuvor unbebaute Grundstück (§ 149 Abs. 1 Satz 3 in Verbindung mit § 145 Abs. 3 BewG)		
800 m² x 100 EUR/m² x 80 v.H. =		64 000 EUR
Gebäudewert		
Übliche Miete von 6 000 EUR x Vervielfältiger 12,5 =	75 000 EUR	
Zuschlag für Einfamilienhäuser, die ausschließlich Wohnzwecken dienen (20 v.H. von 75 000 EUR)	+ 15 000 EUR	
	90 000 EUR	
Davon 80 v.H. (= Gebäudewert im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit)	72 000 EUR	
Ansatz entsprechend dem Grad der Fertigstellung (50 v.H. von 72 000 EUR)		+ 36 000 EUR
Grundstückswert		100 000 EUR
Höchstwert nach § 149 Abs. 1 Satz 4 BewG (= Grundstückswert im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit)		90 000 EUR

Da der Wert des Grundstücks mit dem im Bau befindlichen Gebäude, ermittelt nach § 149 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 BewG, den Höchstwert nach § 149 Abs. 1 Satz 4 BewG übersteigt, ist als Grundstückswert der Höchstwert von 90 000 EUR anzusetzen.

H 191 [Abrundung und Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts]

H 191 (2)

Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts (Verkehrswerts)

1. bisher unbebaute Grundstücke

Verkehrswertnachweis	Bewertung nach § 146 BewG	Bewertung nach § 147 BewG
a) für den Grund und Boden	möglich → § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG; R 191 Abs. 2 ErbStR	
b) für die wirtschaftliche Einheit im Besteuerungszeitpunkt insgesamt	**nicht** möglich → R 191 Abs. 2 Satz 1 ErbStR	
c) für den Höchstwert nach § 149 Abs. 1 Satz 4 BewG; R 189 Abs. 3 ErbStR	möglich → § 149 i.V. mit § 146 Abs. 7 BewG; Rückrechnung dieses Werts als Verkehrswert auf den Besteuerungszeitpunkt nicht möglich	entfällt

d) für den nach § 149 Abs. 1 Satz 2 BewG berechneten Gebäudewert (Zuschlag zum Wert des Grund und Bodens)	nicht zulässig	entfällt
2. bereits bebaute Grundstücke		
Verkehrswertnachweis	Bewertung nach § 146 BewG	§ 147 BewG
a) Wert des Grund und Bodens als Mindestwert	möglich → § 146 Abs. 6 i.V.m. § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG; R 176 Abs. 2 Satz 8 ErbStR	entfällt
b) Verkehrswert für den Grund und Boden	entfällt	möglich → § 147 Abs. 2 i.V. mit § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG; R 179 Abs. 2 Satz 3 ErbStR
c) Verkehrswert des Grundstücks insgesamt als Grundstückswert	nicht möglich → R 191 Abs. 2 Satz 1 ErbStR	
d) für den Höchstwert nach § 149 Abs. 1 Satz 4 BewG; R 189 Abs. 3 ErbStR	möglich → § 149 i.V. mit § 146 Abs. 7 BewG; Rückrechnung als Verkehrswert auf den Besteuerungszeitpunkt nicht möglich	entfällt