

A. Prinzipien

I. Erbanfallsteuer

Die ErbSt und SchSt ist eine **Erbanfallsteuer**, d.h., sie erfasst die Bereicherung des einzelnen Erben bzw. des Beschenkten durch Anknüpfung an den Rechtsübergang.

Anfallsteuer

Das vor allem in den anglo-amerikanischen Staaten vorkommende **Gegenstück** einer Erbanfallsteuer ist eine **Erbnachlasssteuer**. Bei der Erbnachlasssteuer wird die Nachlassmasse als solche besteuert; auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser und Erben kommt es nicht an.

Gegenteil Nachlasssteuer

II. Maßgeblichkeit des Zivilrechts

Ein wesentlicher Unterschied des Erbschaftsteuerrechts ggü. anderen Steuerarten, bei denen gerade seitens der Vertreter des Fiskus nur zu gerne mit der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ argumentiert wird, ist die **Anknüpfung an das Zivilrecht**. Das ErbStG hat in den §§ 3 - 7 zivilrechtliche Termini als erbschaftsteuerliche Tatbestandsmerkmale gewählt und die zugehörigen zivilrechtlichen Normen sogar ausdrücklich genannt. Es gilt deshalb der Grundsatz der „**Maßgeblichkeit des Zivilrechts**“, der an sich für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise keinen Raum lässt und nur in seltenen Ausnahmefällen vom BFH durchbrochen wird.

*Maßgeblichkeit des
Zivilrechts*

III. Bereicherungsprinzip

Das in § 10 Abs. 1 ErbStG formulierte Bereicherungsprinzip ist einer der tragenden Gedanken des ErbSt-Rechts.¹ Nach § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG gilt als stpfl. Erwerb die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei bleibt. Aufgrund der Konzeption als Erbanfallsteuer ist es notwendig, in den Fällen des Erwerbes von Todes wegen (§ 3 ErbStG) die **Bereicherung** – etwa durch Berücksichtigung von Gegenleistungen des Empfängers – schon auf der **Tatbestandsebene** und nicht erst auf der Bewertungsebene festzustellen.

*Tatbestandsmerkmal
Bereicherung*

¹ Zuletzt noch einmal betont durch BFH-Urt. v. 29.10.2015 – II R 46/13, ZEV 2016, 213 m. Anm. Geck



Einführung – Systematische Grundzüge des Erbschaftsteuergesetzes

Bei der Schenkung stellt sich die Frage nach der Bereicherung nicht erst i.R.d. ErbSt-Rechts, da i.R.d. § 516 BGB die Bereicherung bereits zu den Voraussetzungen des Rechtsgeschäftes gehört.

Bereicherungs-Vorprüfung Bei allen Tatbeständen des ErbSt-Rechts ist die Bereicherung im Ergebnis tatbestandliche Voraussetzung und deshalb vor der konkreten steuerlichen Berechnung gesondert zu prüfen (**Bereicherungs-Vorprüfung**).

IV. Stichtagsprinzip

Die notwendige Ergänzung zum Bereicherungsprinzip ist das **Stichtagsprinzip**.² Werte verändern sich, ein Bezugspunkt ist erforderlich. Der Stichtag ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, § 9 ErbStG. **Wertveränderungen nach diesem Termin** sind für die Bemessung der Steuerschuld **unerheblich**. Bedeutung hat der Stichtag u.a.

- für die Frage der persönlichen Steuerpflicht (§ 2),
- für die Wertermittlung (§ 11),
- für die Berechnung der 10-Jahres-Frist nach § 14 ErbStG, § 13a Abs. 2 S. 3 ErbStG oder § 2 Abs. 3 ErbStG
- für die Steuerklasse (§ 15),
- für die Anrechnung ausländischer ErbSt (§ 21),
- für die Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (§ 27),
- für das Erlöschen der Steuer bei Errichtung einer Stiftung nach Eintritt des Erbfalls (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG),
- für die Anwendung eines geltenden oder eines neuen Erbschaftsteuerrechts.

² Vgl. zum Stichtagsprinzip *Schmid*, ZEV 2015, 387

B. Systematische Gliederung des Erbschaftsteuergesetzes

I. Steuerpflicht, §§ 1 - 9

- Stpfl. Vorgänge, § 1
- Persönliche Steuerpflicht, § 2
- Erwerb von Todes wegen, § 3
- Fortgesetzte Gütergemeinschaft, § 4
- Zugewinnngemeinschaft, § 5
- Vor- und Nacherben, § 6
- Schenkungen unter Lebenden, § 7
- Zweckzuwendungen, § 8
- Entstehung der Steuer, § 9

II. Wertermittlung, §§ 10 - 13b

- Stpfl. Erwerb, § 10
- Bewertungsstichtag, § 11
- Bewertung, § 12
- Steuerbefreiungen, § 13
- Ansatz von BV, § 13a, b, c
- Zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, § 13d

III. Berechnung der Steuer, §§ 14 - 19a

- Berücksichtigung früherer Erwerbe, § 14
- Steuerklassen, § 15
- Freibeträge, § 16



Einführung – Systematische Grundzüge des Erbschaftsteuergesetzes

- Versorgungsfreibetrag, § 17
- Mitgliederbeiträge, § 18
- Steuersätze, § 19
- Tarifbegrenzung für BV, § 19a

IV. Steuerfestsetzung und Erhebung, §§ 20 - 35

- Steuerschuldner, § 20
- Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, § 21
- Kleinbetragsgrenze, § 22
- Besteuerung von Renten, Nutzungen etc., § 23
- Verrentung der Steuerschuld bei § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 24
- Besteuerung bei Nutzungs- oder Rentenlast, § 25 (nur für Altfälle; aufgehoben seit 1.1.2009)
- Ermäßigung bei Aufhebung Familienstiftung o. Verein, § 26
- Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens, § 27
- Stundung, § 28
- Verschonungsbedarfsprüfung, § 28a
- Erlöschen der Steuer in bes. Fällen, § 29
- Anzeige des Erwerbs, § 30
- Steuererklärung, § 31
- Bekanntgabe des Steuerbescheides an Vertreter, § 32
- Anzeigepflichten, Zuständigkeit, §§ 33 – 35

V. Ermächtigungs- und Schlussvorschriften, §§ 36 - 37a

C. Prüfungsschema

I. Sachliche Steuerpflicht

- Erwerbe von Todes wegen, § 1 Abs. 1 Nr. 1
- Schenkungen unter Lebenden, § 1 Abs. 1 Nr. 2
- Zweckzuwendungen, § 1 Abs. 1 Nr. 3
- Vermögen einer Familienstiftung/-Verein jeweils alle 30 Jahre, § 1 Abs. 1 Nr. 4

II. Persönliche Steuerpflicht

1. Person

- Erwerber bei Erwerb von Todes wegen, § 20 Abs. 1
- bei Schenkungen Erwerber und Schenker, § 20 Abs. 1
- der mit der Auflage Beschwerte, § 20 Abs. 1
- Stiftung/Verein, § 20 Abs. 1

2. Umfang

- Inländer: unbeschränkt stpfl. mit dem ges. Vermögensanfall, § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2
- Nicht-Inländer: beschränkt stpfl. nur mit dem Inlandsvermögen, § 2 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 121 BewG



III. Bemessungsgrundlage

Ausgangspunkt

Bereicherung (§ 10 Abs. 1), zu bewerten nach Maßgabe der §§ 11, 12 ErbStG und BewG

| | |
|-------|--|
| + | frühere Erwerbe (§ 14 – Zehn-Jahres-Frist) |
| ./. | Zugewinn (§ 5) |
| ./. | sachliche Steuerbefreiung (§ 13, § 13a) |
| ./. | Freibeträge (§ 16) |
| ./. | Versorgungsfreibeträge (§ 17) |
| ./. | Mitgliederbeiträge (§ 18) |
| <hr/> | |
| = | stpfl. Erwerb |

IV. Festsetzung der Erbschaft-/Schenkungssteuer

„Brutto“-Erbschaftsteuer = stpfl. Erwerb x Steuersatz (nach StKI.)

| | |
|-------|-------------------------------------|
| ./. | ausländische Erbschaftsteuer (§ 21) |
| ./. | Ermäßigung (§§ 26, 27) |
| <hr/> | |
| = | festzusetzende Erbschaftsteuer |

D. Eckpunkte

keine negative Schenkung

Vorstehendes Berechnungsschema gilt nach seinem ausdrücklichen Wortlaut nur für den **Erwerb von Todes wegen**, (§ 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG verweist lediglich auf die in § 3 ErbStG geregelten Erwerbe von Todes wegen); es findet jedoch wegen der Generalverweisung in § 1 Abs. 2 ErbStG nach h.M. auch auf **Schenkungen** Anwendung.³

*negativer Erwerb von
Todes wegen*

Gelegentlich kommt es bei **Erwerben von Todes wegen zu negativen Werten**, etwa dann, wenn der Nachlass überschuldet ist. Das ErbStG kennt jedoch keinen stpfl. negativen Erwerb, so dass derartige Erwerbe erbschaftsteuerlich unbeachtlich sind.

³ Weinmann, in: Moench/Weinmann, ErbStG-Kom., § 10 Rz 6

Negative Schenkungen sind bereits begrifflich zivilrechtlich nicht denkbar. Hingegen ist eine **freigebige Zuwendung** eines VG mit **negativem Steuerwert** möglich, z.B. bei Zuwendung eines Gesellschaftsanteils an einer PersG, deren BV negativ ist. Da eine Saldierung von **verschiedenen** Erwerben positiven und negativen Werts nicht möglich ist (vgl. § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG), empfiehlt es sich aus steuerlichen Gründen für den Schenker, den steuerlich negativ bewerteten VG **gemeinsam in einer einheitlichen Zuwendung** mit positiv bewerteten Gegenständen zu übertragen.⁴

I. Sachliche Steuerbefreiungen

Ist die Bereicherung des Erwerbers nach dem obigen Berechnungsschema zutreffend ermittelt worden, ist sodann zu prüfen, ob Steuerbefreiungstatbestände eingreifen. Das ErbStG enthält in § 13 zahlreiche **sachliche Befreiungsvorschriften**, von denen hier nur die wichtigsten genannt werden sollen.

1. Hausrat, § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Der Erwerb von Hausrat einschl. Wäsche und Kleidungsstücke ist bis zu einem **Freibetrag von 41.000 EUR** sowohl für Erben als auch für Vermächtnisnehmer bei Erwerben in der **StKI. I** steuerfrei. Für **andere bewegliche Gegenstände** wird ein **zusätzlicher Freibetrag von 12.000 EUR** gewährt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG). Für die Erwerber der StKI. II und III kommt hingegen nur ein einheitlicher Freibetrag von 12.000 EUR in Betracht.

*StKI. I
Hausrat 41.000 EUR
Sonstiges 12.000 EUR*

Unter die Befreiungsvorschrift fällt die gesamte Wohnungseinrichtung, also etwa Porzellan, Bücher, Fernsehgeräte, etc. Nicht hierunter fallen Zahlungsmittel, Wertpapiere, Münzen, Edelmetalle, Edelsteine und Perlen sowie Gegenstände, die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, zum Grundvermögen oder zum BV gehören (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG).

2. Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt, § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG

Kunstgegenstände und -sammlungen, deren Erhaltung **im öffentlichen Interesse liegt**, sind unter bestimmten Voraussetzungen entweder zu 60 %

⁴ *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, ErbStG-Kom., § 10 Rz 7



Einführung – Systematische Grundzüge des Erbschaftsteuergesetzes

ihres Wertes oder in vollem Umfang steuerbefreit. Gleiches gilt für öffentlich zugänglich gemachten Grundbesitz.⁵

3. Selbstgenutztes Familienwohnheim, § 13 Abs. 1 Nr. 4a - c ErbStG

*§ 13 Abs. 1 Nr. 4a
Schenkung Familienwohnheim an Ehegatten*

§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG stellt die lebzeitige Zuwendung des selbstgenutzten Familienwohnheims an den Ehegatten bei Erwerben unter Lebenden steuerfrei.

*§ 13 Abs. 1 Nr. 4b
Erwerb Familienwohnheim von Todes wegen durch Ehegatten*

§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG erweitert seit 2009 die Steuerfreiheit der Übertragung des Familienwohnheims auf den Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartner auf Fälle des Übergangs **von Todes wegen** unter gewissen zusätzlichen, **einschränkenden Voraussetzungen**.

*§ 13 Abs. 1 Nr. 4c
Erwerb Familienwohnheim von Todes wegen durch Kinder*

§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gewährt erstmals eine **Steuerfreistellung** für den Erwerb des Familienwohnheims durch **Kinder** oder **Kinder vorverstorbenen Kinder**. Begünstigt ist auch hier ausschließlich der **Erwerb von Todes wegen**. Die **Steuerfreiheit** wird allerdings nur gewährt, **soweit die Wohnfläche 200 qm nicht übersteigt**. Eine darüber hinausgehende Wohnfläche führt zur ErbSt-Festsetzung nur auf den übersteigenden Teil (**Freibetrag**). Wegen der Einzelheiten sei verwiesen auf Teil IV.

4. Erwerbe durch erwerbsunfähige und ihnen gleichgestellte Personen, § 13 Abs. 1 Nr. 6 ErbStG

Nach dieser Vorschrift ist steuerbefreit

- ein Erwerb durch Eltern, Adoptiv-, Stief- oder Großeltern
- der **41.000,00 EUR** zusammen mit dem übrigen Vermögen des Erwerbers **nicht übersteigt**
- sofern der **Erwerber** infolge körperlicher oder geistiger Gebrechen als **erwerbsunfähig** anzusehen ist
- oder durch die Führung eines Haushalts mit erwerbsunfähigen oder in der Ausbildung befindlichen Kindern **an der Ausübung einer Erwerbstätigkeit gehindert** ist.

⁵ Vgl. dazu BFH-Urt. v. 12.5.2016 – II R 56/14, DStR 2016, 1804; Heuer/Cube, DStR 2015, 682; v. Oertzen/Reich, BB 2016, 356; Crezelius, ZEV 2014, 637

Bei Überschreiten der 41.000 EUR-Grenze greift gem. Satz 2 eine Härte-
regelung ein.

Die Vorschrift hat praktische Bedeutung nur noch für **Schenkungen** an Eltern, Adoptiveltern, Großeltern und Stiefeltern sowie für Erwerbe von Todes wegen durch Stiefeltern, weil Eltern, Adoptiveltern und Großeltern bei **Erwerben von Todes wegen** bereits ein persönlicher Freibetrag von 100.000 EUR zusteht.

*Bedeutung bei
Schenkungen*

Hinweis

Soll also der Unterhalt dieses Personenkreises sichergestellt werden, empfiehlt es sich, dies über laufende Zuwendungen zu tun, da diese nach § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG steuerfrei sind.⁶

5. Pflegeleistungen, § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG

Nach dieser Vorschrift ist der Erwerb von Vermögen durch Personen, die den Erblasser **unentgeltlich** oder **ohne zureichendes Entgelt gepflegt** oder **unterhalten** haben, bis zu **20.000 EUR** steuerfrei.⁷

Der Freibetrag kommt nicht bei Erwerbern in Betracht, die **gesetzlich zur Pflege** (z.B. Ehegatten nach § 1353 BGB) oder zum Unterhalt (z.B. Ehegatten nach § 1360 BGB oder Verwandte in gerader Linie nach § 1601 BGB) **verpflichtet** sind.

Der Freibetrag wird bei einem Erwerb von Todes wegen nicht gewährt, wenn die Aufwendungen gem. § 10 Abs. 5 ErbStG als **Nachlassverbindlichkeiten** abzugsfähig sind, da § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG insoweit nachrangig ist. Der Abzug als **Erblasserschuld** setzt allerdings voraus, dass die letztwillige Zuwendung ganz oder zum Teil als **Entgelt für eine aufgrund eines nachgewiesenen Dienstleistungsverhältnisses** (§ 611 BGB) vertraglich geschuldete und erbrachte Dienstleistung (z.B. Pflege) **anzusehen ist**.

*kein Freibetrag bei
gesetzlicher Verpflichtung*

Hinweis

Will man den späteren Abzug als Nachlassverbindlichkeit erreichen, sind entsprechende Vereinbarungen zwischen Erblasser und Erben nötig, die den Leistungen

⁶ *Meincke*, ErbStG-Kom., § 13 Rz 28

⁷ Vgl. dazu BFH-Urt. v. 11.5.2013 – II R 37/12, BStBl II 2014, 114; Nds. FG, Urt. v. 21.3.2015 – 3 K 35/15, Az des BFH: II R 37/15, ZEV 2015, 723; *Paus*, ErbStB 2016, 313; *Pilz-Honig*, ZErB 2014, 70

Einführung – Systematische Grundzüge des Erbschaftsteuergesetzes

Entgeltcharakter verleihen. Hierzu bietet sich ein **Erbvertrag** oder ein **Schuld-
anerkennnis** an. Die Betreuungsleistungen können auch aufgrund eines **Dienst-
oder Geschäftsbesorgungsvertrags** (§§ 611, 675 BGB) erbracht werden. Bei
fehlender Vereinbarung über die Höhe der Vergütung ist die taxmäßige oder übliche
Vergütung anzusetzen (§ 612 BGB). Hierbei ist allerdings zu bedenken, dass dann
die Vergütung **einkommensteuerpflichtig** ist.

6. Weitergabe von Pflegegeld, § 13 Abs. 1 Nr. 9a ErbStG

Gem. § 37 SGB XI können pflegebedürftige Personen ein Pflegegeld er-
halten, wenn sie ihre erforderliche Betreuung durch eine Pflegeperson selbst
sicherstellen. **Gibt die pflegebedürftige Person ihr Pflegegeld als Aner-
kennung für solche Betreuungsleistungen an eine Pflegeperson weiter**, ist
diese Zuwendung **steuerfrei**.

7. Rückerwerb von Todes wegen, § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG

Haben Eltern oder Voreltern ihren Abkömmlingen durch Schenkung oder
Übergabevertrag etwas zugewandt und fällt ihnen das Zugewandte infolge
des Todes des Abkömmlings wieder zurück, ist dieser Rückerwerb von der
Steuer befreit. Die Vorschrift findet nur beim **Rückerwerb von Todes wegen**
Anwendung, nicht hingegen bei Rückschenkungen.

Außerdem ist die Identität des zugewendeten mit dem zurückfallenden VG
Voraussetzung für die Steuerbefreiung. **Surrogate**, die im Austausch der
zugewendeten Gegenstände in das Vermögen des Beschenkten gelangt
sind, sind demnach **von der Steuerbefreiung nicht erfasst**. Etwas anderes
gilt nur, wenn zwischen dem zugewendeten und dem zurückfallenden VG **bei**
objektiver Betrachtung Art- und Funktionsgleichheit besteht.

8. Aufwendungen für angemessenen Unterhalt oder für die Ausbildung, § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG

laufende Zuwendungen

Die Steuerbefreiung gilt nur für Schenkungen unter Lebenden, nicht für
Erwerbe von Todes wegen. Sie greift nur ein bei **fehlender gesetzlicher**
Unterhaltspflicht, da nur freiwillige Zahlungen überhaupt steuerbar sind.
Nach der Rspr. des BFH⁸ erfasst die Vorschrift nur **laufende Zuwendungen**,
nicht hingegen **Einmalbeträge**, weil dann nicht sichergestellt sei, dass das
Zugewandete zweckgerecht für den angemessenen Unterhalt und für die
Ausbildung verwendet wird.

⁸ BFH-Urt. v. 13.2.1985 – II R 22/81, BStBl II 1985, 333

Angemessen i.S.d. Vorschrift ist eine Zuwendung, die den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entspricht. Eine dieses Maß übersteigende Zuwendung ist in vollem Umfang stpfl. (§ 13 Abs. 2 ErbStG).

9. Übliche Gelegenheitsgeschenke, § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG

Es handelt sich hierbei um den am häufigsten angewendeten Befreiungstatbestand. Auch übliche Gelegenheitsgeschenke müssen dem FA innerhalb von drei Monaten gem. § 30 Abs. 1 ErbStG angezeigt werden. Die Praxis zeigt jedoch, dass dieser Pflicht häufig nicht nachgekommen wird. Da die **Festsetzungsverjährung** für die SchSt jedoch nicht **vor Ablauf des Todesjahres des Schenkers** bzw. erst bei **Kenntnis des FA von der vollzogenen Schenkung beginnt** (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 AO), kann es vorkommen, dass das FA erst nach dem Tode des Schenkers dahingehende Ermittlungen anstellt.

Für die Frage, ob ein Geschenk bei einer entsprechenden Gelegenheit (z.B. Hochzeiten, Geburtstage, Weihnachten, Jubiläen etc.) üblich ist, kommt es auf die allgemeine Anschauung der Bevölkerung an, wobei in erster Linie die Vermögensverhältnisse des Schenkers und des Beschenkten sowie das Verwandtschaftsverhältnis und die soziale Schicht der Beteiligten maßgebend ist.⁹

10. Begünstigungen für Betriebsvermögen, §§ 13a, b, c, 19a ErbStG

Die im Grundsatz seit 2009 geltende und zum 1.7.2016 modifizierte Verschonungsregelung beinhaltet eine hinsichtlich der Voraussetzungen, Behalte- und Überwachungszeiträumen sehr differenzierte Regelung, die in Teil III im Einzelnen erläutert ist.

Hinzu kommt über **§ 19a ErbStG** eine **Tarifbegrenzung** beim Erwerb begünstigten BV, land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und begünstigten Anteilen an KapG. Hiernach werden Erwerber begünstigten Vermögens, die an sich der StKl. II oder III angehören, wie Angehörige der StKl. I behandelt.

Tarifbegrenzung

⁹ *Kien-Hümbert*, in: Moench/Weinmann, ErbStG, § 13 Rz 85

