

Erbschaftsteuer / Bewertung

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 (ErbStH 2019)

Vom 16. Dezember 2019

Dieser Erlass gibt Hinweise zur Ergänzung der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 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 2019.

Dieser Erlass ist auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 21. August 2019 entstanden ist oder entsteht. Die gleich lautenden Ländererlasse vom 19. Dezember 2011 (BStBl I Sondernummer 1/2011 Seite 117), zuletzt geändert durch gleich lautende Ländererlasse vom 8. Januar 2016 (BStBl I Seite 173) werden mit Wirkung vom 22. August 2019 aufgehoben. Bisher ergangene Anweisungen, die mit diesem Erlass im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

Hinweise

HE 1.1

Anwendbarkeit der Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen auf Schenkungen

> BFH vom 8.10.2003 II R 46/01, BStBl 2004 II S. 234

Eingetragene Lebenspartnerschaften

Auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes sind nach §§ 1 und 21 LPartG die Regelungen zu Ehegatten und Ehen entsprechend anzuwenden.

Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens

> BFH vom 2.9.1987 II B 103/87, BStBl II S. 785 und vom 16.7.1997 II B 99/96, BStBl II S. 625

Rückfall von Vermögensgegenständen an die Eltern

> BFH vom 16.4.1986 II R 135/83, BStBl II S. 622

Hinweise

HE 1.2

Keine Ersatzerbschaftsteuer bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung

> BFH vom 25.01.2017 II R 26/16, BStBl 2018 II S. 199

Wesentliches Familieninteresse

> BFH vom 10.12.1997 II R 25/94, BStBl 1998 II S. 114

Zustiftung an eine Familienstiftung

> BFH vom 9.12.2009 II R 22/08, BStBl 2010 II S. 363

Hinweise

HE 2.1

Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Am 1.1.2018 geltende Abkommen

Abkommen		Fundstelle				Inkrafttreten				Anwendung grundsätzlich ab
mit	vom	BGBI II		BStBl I		BGBI II		BStBl I		
		Jg.	Seite	Jg.	Seite	Jg.	Seite	Jg.	Seite	
Dänemark	22.11.1995	96	2565	96	1219	97	728	97	624	1.1.1997
Frankreich	12.10.2006	07	1402	09	1258	09	596	09	1266	3.4.2009
Griechenland	18.11.1910/ 1.12.1910	12	(RGI) 173	-	-	53	525	53	377	1.1.1953
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

* Schweden erhebt seit 1.1.2005 keine Erbschaftsteuer mehr.

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

> § 4 AStG und BMF-Schreiben vom 14.5.2004 (BStBl. 2004 I Sondernummer 1/2004 Tz. 4)

Erwerber bei Zuwendungen an und von Personengesellschaften

> BFH vom 14.9.1994 II R 95/92, BStBl 1995 II S. 81 und vom 15.7.1998 II R 82/96, BStBl II S. 630

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 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 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 erbschaftsteuerrechtliche Vorrechte nicht zu.

Nach dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen gilt Folgendes:

1. Nach Artikel 49 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 2, Artikel 58 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 2 Buchstabe c WÜK).*
-

Hinweise

HE 2.2

Ansprüche nach dem Vermögensgesetz

Ansprüche nach dem Vermögensgesetz, die auf Rückübertragung von Grundbesitz gerichtet sind, gehören nicht zum Inlandsvermögen. Etwas anderes gilt nach § 121 Nummer 3 BewG nur, wenn ein solcher Anspruch zu einem inländischen Betriebsvermögen gehört (> R E 10.2 Absatz 2).

Inländische Betriebstätte

> BFH vom 30.1.1981 III R 116/79, BStBl II S. 560 und vom 8.4.1976 III R 55/74, BStBl II S. 708

Gewinnanteile aus einer stillen Beteiligung

> BFH vom 15.1.1971 III R 125/69, BStBl II S. 379 und vom 17.10.1975 III R 66-67/74, 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 vom 31.5.1957 III 38/57 S, BStBl III S. 242).

Schulden und Lasten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Inlandsvermögen

Allgemeines > BFH vom 17.12.1965 III 342/60 U, BStBl 1966 III S. 483 und vom 19.5.1967 III 319/63, BStBl III S. 596.

Zu Pflichtteilsansprüchen > R E 10.10 Absatz 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 Nummer 7 BewG dar (> BFH vom 12.8.1964 II 125/62 U, 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 III R 90/66, BStBl 1970 II S. 240).

Übernommene Steuer

> R E 10.5

Urheberrechte, die einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen sind

> BFH vom 11.9.1959 III 201/58 U, BStBl III S. 476, vom 29.1.1965 III 121/62 U, BStBl III S. 219 und vom 13.2.1970 III 156/65, BStBl II S. 369.

Hinweise

HE 3.1 (1)

Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung einer Teilungsanordnung

> BFH vom 10.11.1982 II R 85-86/78, BStBl 1983 II S. 329 und vom 1.4.1992 II R 21/89, BStBl II S. 669

Beispiel:

Der Erblasser E setzt seine Kinder A und B zu gleichen Teilen als Erben ein. Der Nachlass besteht aus einem zu gewerblichen Zwecken vermieteten Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 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 600 000 EUR, anzusetzen.

Hinweise

HE 3.1 (2)

Erbanteile nach Teilungsanordnungen

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 Grundbesitzwert von 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 : 1 200 000 EUR) = 3/4
Erbanteil B (300 000 EUR : 1 200 000 EUR) = 1/4

Hinweise

HE 3.1 (3)

Qualifizierte Nachfolgeklausel in Personengesellschaftsanteil

> BFH vom 10.11.1982 II R 85-86/78, BStBl 1983 II S. 329

Sondererbfolge nach der Höfeordnung

> BFH vom 1.4.1992 II R 21/89, BStBl II S. 669

Hinweise

HE 3.1 (4)

Vorausvermächtnis oder Auflage im Fall einer unechten Teilungsanordnung

Beispiel:

Der Erblasser E setzt seine Kinder A und B zu gleichen Teilen als Erben ein. Der Nachlass besteht aus einem Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 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:

Wert des Vorausvermächtnisses

(Grundstücksanteil)

1/2 von 800 000 EUR

400 000 EUR

Für A und B ergeben sich folgende Erwerbe:

Wert des Nachlasses

1 200 000 EUR

abzüglich Wert des Vorausvermächtnisses A

./. 400 000 EUR

800 000 EUR

A

B

Erbanteil je 1/2	400 000 EUR	400 000 EUR
Vorausvermächtnis A	+ 400 000 EUR	+ 0 EUR
	<u>800 000 EUR</u>	<u>400 000 EUR</u>

Hinweise

HE 3.1 (5)

Erbanteile nach Teilungsanteilen

> RFH vom 21.5.1931 I D 1/30, RStBl S. 559, 560

Beispiel:

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

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

Nachlass	1 600 000 EUR
zuzüglich auszugleichende Zuwendung	+ 800 000 EUR
	<u>2 400 000 EUR</u>

Anteil A (1/2)	1 200 000 EUR
abzüglich auszugleichende Zuwendung	./ 800 000 EUR
	<u>400 000 EUR</u>

Teilungsanteil A im Verhältnis zum Nachlass
(400 000 EUR : 1 600 000 EUR) = 1/4

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

Erwerb A durch Erbanfall: 1/4 von 1 600 000 EUR	400 000 EUR
Erwerb B durch Erbanfall: 3/4 von 1 600 000 EUR	1 200 000 EUR

Ist die auszugleichende Zuwendung innerhalb von zehn Jahren vor Eintritt des Erbfalls ausgeführt worden, ist sie mit ihrem steuerlichen Wert zum Zeitpunkt der Zuwendung mit dem Erwerb von Todes wegen des A von 400 000 EUR nach § 14 ErbStG zusammenzurechnen (> R E 14.1).

Hinweise

HE 3.1 (6)

Erwerb eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs durch Erbanfall

> BFH vom 7.12.2016 II R 21/14, BStBl 2018 II S 196

Hinweise

HE 3.2

Formunwirksames Vermächtnis

> BFH vom 15.3.2000 II R 15/98, BStBl II S. 588

Kaufrechtsvermächtnis

> BFH vom 13.8.2008 II R 7/07, BStBl II S. 982

Testamentsvollstreckervergütung im Regelfall kein Vermächtnis, auch soweit sie die angemessene Höhe übersteigt

> BFH vom 2.2.2005 II R 18/03, BStBl II S. 489

Vermächtnis, das auf einen nicht zum Nachlass gehörenden Gegenstand gerichtet ist

> BFH vom 28.3.2007 II R 25/05, BStBl II S. 461

Wahlvermächtnis

> BFH vom 6.6.2001 II R 14/00, BStBl II S. 725

Hinweise

HE 3.3

Überhöhte Zugewinnausgleichsforderung bei güterrechtlichem Zugewinnausgleich

> RE 5.2

Objektive und subjektive Voraussetzungen einer Schenkung auf den Todesfall

> BFH vom 5.12.1990 II R 109/86, BStBl 1991 II S. 181

Wert des Erwerbs

Beispiel:

A erwirbt mit dem Tod des Erblassers E durch Schenkung auf den Todesfall ein zum Nachlass des E gehörendes Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 900 000 EUR gegen Übernahme der auf dem Grundstück lastenden, mit 300 000 EUR valutierenden Hypothekenschulden.

Wert des Erwerbs des A durch Schenkung auf den Todesfall:

Grundbesitzwert des Grundstücks	900 000 EUR
abzüglich Verbindlichkeiten	<u>/. 300 000 EUR</u>
Bereicherung	600 000 EUR

Hinweise

HE 3.4 (1)

Wille zur Unentgeltlichkeit

> BFH vom 1.7.1992 II R 20/90, BStBl II S. 912

Hinweise

HE 3.4 (2)

Anwachsungserwerb

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	<u>/. 300 000 EUR</u>
Übersteigender Wert	200 000 EUR

davon entfallen auf B bzw. C (je 1/2) = 100 000 EUR

Der Erwerb von B und C ist in Höhe von je 100 000 EUR steuerbegünstigt nach §§ 13a, 19a ErbStG (> RE 13b.1 Absatz 1 Satz 4 Nummer 3, RE 13b.5, RE 19a.1, HE 13b.1).

Entlastungen beim Erwerb von Betriebsvermögen

> RE 13b.5

Übernahmeklausel bei zweigliedriger Personengesellschaft

> BFH vom 1.7.1992 II R 12/90, BStBl II S. 925, 928

Vermögensanfall an eine Gesamthandsgemeinschaft

> BFH vom 14.9.1994 II R 95/92, BStBl 1995 II S. 81

Hinweise

HE 3.4 (3)

Entlastungen beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften

> R E 13b.1 Absatz 1 Satz 4 Nummer 3, R E 13b.6, R E 19a.1

Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft

> § 33 GmbHG

Hinweise

HE 3.5

Angemessenheit von Hinterbliebenenbezügen

> BFH vom 20.5.1981 II R 11/81, BStBl II S. 715

Erbschaftsteuer auf Erwerb eines Anspruchs aus einer Direktversicherung

Der Erwerb eines Anspruchs aus einer vom Arbeitgeber zugunsten des Erblassers mit dessen Einverständnis abgeschlossenen Direktversicherung unterliegt der Erbschaftsteuer, wenn der Bezugsberechtigte nicht die persönlichen Voraussetzungen für eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung des Erblassers erfüllt (> BFH vom 18.12.2013 II R 55/12, BStBl 2014 II S. 323).

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 Prozent oder Sperrminorität bei besonderer Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag. Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind zusammenzurechnen. Neben den Anteilen, die dem Erblasser 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 Prozent, aber mehr als 10 Prozent, 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
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.	ja	
	↓	
	↓	
	↓	
	↓	
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 II R 23/85, BStBl 1990 II S. 322 und vom 20.5.1981 II R 11/81, BStBl II S. 715 sowie BVerfG vom 9.11.1988 1 BvR 243/86, BStBl 1989 II S. 938

Hinterbliebenenbezüge aus einer befreienden Lebensversicherung

> BFH vom 24.10.2001 II R 10/00, BStBl 2002 II S. 153

Hinterbliebenenbezüge bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft

Beruhend die Hinterbliebenenbezüge nicht auf einem Arbeitnehmer-Verhältnis des Gesellschafters zur Personengesellschaft, unterliegen sie grundsätzlich nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG der Erbschaftsteuer (> BFH vom 22.12.1976 II R 58/67, BStBl 1977 II S. 420, vom 21.9.1983 II R 197/81, BStBl II S. 775, vom 27.11.1985 II R 148/82, BStBl 1986 II S. 265, vom 13.12.1989 II R 31/89, BStBl 1990 II S. 325 und vom 5.5.2010 II R 16/08, BStBl II S. 923, sowie BVerfG vom 5.5.1994 2 BvR 397/90, BStBl II S. 547). Bei den Hinterbliebenenbezügen handelt es sich um Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft (§ 12 Absatz 5 ErbStG i. V. m. § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, § 157 Absatz 5, § 95 Absatz 1 BewG, § 15 Absatz 1 und 2 EStG), da sie nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. selbstständiger Arbeit nach § 24 Nummer 2 EStG darstellen (> BFH vom 5.5.2010 II R 16/08, BStBl II S. 923). Dies gilt unabhängig davon, ob der begünstigte Hinterbliebene vor dem Tod des Erblassers bereits an der Gesellschaft beteiligt war, durch den Tod des Erblassers eine Beteiligung an der Gesellschaft erwirbt oder auch nach dem Tod des Erblassers nicht an der Gesellschaft beteiligt ist. Die Hinterbliebenenbezüge sind mit ihrem Kapitalwert zum bewerten (§ 97 Absatz 1 und 1a Nummer 2 i. V. m. §§ 13, 14 BewG). Erwirbt der Hinterbliebene neben dem Sonderbetriebsvermögen von Todes wegen auch eine Beteiligung an der Gesellschaft, gehören der Anspruch auf die Hinterbliebenenbezüge und der Gesellschaftsanteil bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zum begünstigten Vermögen i. S. d. § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG. Werden allein die Hinterbliebenenbezüge übertragen, liegt dagegen kein begünstigtes Vermögen vor (> R E 13b.5 Absatz 3 Satz 9).

Hinterbliebenenbezüge, die auf Tarifvertrag u. ä. beruhen

> BFH vom 20.5.1981 II R 11/81, BStBl II S. 715

Aktuelle Indexzahlen: Statistisches Bundesamt, Fachserie 17, Reihe 7, Eilbericht (erscheint monatlich, abrufbar unter <https://www.destatis.de>)

Beispiel:

Bei Eheschließung 1970 hatte das Anfangsvermögen des Ende 2016 verstorbenen Ehegatten einen Wert von umgerechnet 180 000 EUR.

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

$$\frac{180\,000\text{ EUR} \times 100,5}{30,2} = 599\,007\text{ EUR}$$

Hinweise

HE 5.1 (3)

Güterrechtswahl nach Artikel 15 Absatz 2 EGBGB

Wählen die Ehegatten nach Artikel 15 Absatz 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 Zugewinnngemeinschaft, ist die Vorschrift des § 5 Absatz 1 Satz 2 bis 4 ErbStG ebenso verbindlich. Der Tag der notariell beurkundeten Erklärung gilt als Zeitpunkt des Eintritts des Güterstands.

Hinweise

HE 5.1 (4)

Ansprüche, die dem Versorgungsausgleich unterliegen

> BFH vom 5.5.2010 II R 16/08, BStBl II S. 923; § 1587 BGB i. V. m. § 2 VersAusglG

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 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG

> BFH vom 22.12.1976 II R 58/67, BStBl 1977 II S. 420 und vom 12.4.1978 II B 45/76, BStBl II S. 400

Steuerfreie Hinterbliebenenbezüge

Hinterbliebenenbezüge, die nicht der Besteuerung nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG unterliegen (Abgrenzung > RE 3.5), sind nicht dem Endvermögen des Erblassers zuzurechnen (> BFH vom 20.5.1981 II R 33/78, BStBl 1982 II S. 27).

Hinweise

HE 5.1 (5)

Änderung der Schenkungsteuerfestsetzung bei Anrechnung auf die fiktive Ausgleichsforderung

> RE 5.1 Absatz 6

Begrenzung der fiktiven Ausgleichsforderung

> BFH vom 10.3.1993 II R 87/91, BStBl II S. 510 und vom 29.6.2005 II R 7/01, BStBl II S. 873

Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung

Beispiel:

Bei Eheschließung im Jahr 1965 hatten die Ehegatten Gütertrennung vereinbart. Im Jahr 1995 vereinbarten sie ehevertraglich den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Die Ehefrau wird Alleinerbin ihres im Jahr 2018 verstorbenen Ehemannes. Die Ehefrau erhält zudem aus einem Vertrag zugunsten Dritter 390 000 EUR, die nicht dem Versorgungsausgleich unterliegen (Erwerb nach § 3 Absatz 1

Nummer 4 ErbStG). Das Endvermögen des verstorbenen Ehemannes setzt sich aus den nachstehend aufgeführten Vermögensgegenständen zusammen:

	Steuerwert/Verkehrswert	stpfl. Erwerb vor Abzug der persönlichen Freibeträge (§§ 16,17)
OHG-Anteil	2 810 000 EUR	407 250 EUR ¹
Zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Inland	300 000 EUR	270 000 EUR ²
unbebautes Grundstück im Inland	780 000 EUR	780 000 EUR
Wertpapiere	400 000 EUR	400 000 EUR
Hausrat	100 000 EUR	59 000 EUR ³
Zwischensumme	4 390 000 EUR	1 916 250 EUR
Verbindlichkeiten	./.. 80 000 EUR	./.. 90 300 EUR ⁴
Summen	4 310 000 EUR	1 825 950 EUR
Erwerb aus Vertrag zugunsten Dritter	+ 390 000 EUR	+ 390 000 EUR
Endsummen	4 700 000 EUR	2 215 950 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 1995 > R E 5.1 Absatz 2 Satz 5	2 500 000 EUR	150 000 EUR
Zugewinn	2 200 000 EUR	700 000 EUR

Die fiktive Ausgleichsforderung der Ehefrau beträgt:
 $1/2 \text{ von } (2\,200\,000 \text{ EUR} - 700\,000 \text{ EUR}) = 750\,000 \text{ EUR}.$

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	2 215 950 EUR
steuerfrei nach § 5 Absatz 1 ErbStG	./.. 750 000 EUR
Freibetrag § 16 ErbStG	./.. 500 000 EUR
verbleibender Freibetrag § 17 ErbStG	./.. 100 000 EUR
steuerpflichtiger Erwerb	865 950 EUR

Schenkungen, die auf die Ausgleichsforderung angerechnet werden

Ergibt sich eine Zugewinnausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten, sind Schenkungen des verstorbenen Ehegatten im Sinne des § 1380 Absatz 2 BGB dem Zugewinn des verstorbenen Ehegatten mit dem Verkehrswert zur Zeit der Zuwendung hinzuzurechnen. Sie sind im Zugewinn des anderen Ehegatten nicht zu erfassen (Abzug mit dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Zuwendung, höchstens mit dem Wert, zu dem der Schenkungsgegenstand noch im Endvermögen des Ehegatten enthalten ist). Vom Ausgleichsbetrag sind die anrechenbaren Schenkungen mit diesem Verkehrswert abzuziehen (§ 1380 BGB Absatz 1 BGB).

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 anzu-

¹ Steuerwert nach Abzug gemäß § 13a Absatz 1 und 2 ErbStG.

² Steuerwert nach Abzug gemäß § 13d Absatz 1 ErbStG

³ Hausrat bleibt nach § 13 Absatz 1 Nummer 1a ErbStG in Höhe von 41 000 EUR steuerfrei.

⁴ Beim steuerpflichtigen Erwerb sind die Erbfallverbindlichkeiten in Höhe des Pauschbetrags von 10 300 EUR zusätzlich berücksichtigt.

rechnen. 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	<u>/. 300 000 EUR</u>
verbleibende fiktive Ausgleichsforderung	700 000 EUR

Vermögensgegenstände, die nicht zum steuerpflichtigen Erwerb gehören

> BFH vom 10.3.1993 II R 87/91, BStBl II S. 510

Hinweise

HE 5.2

Erbrechtliche statt güterrechtliche Wirkungen

> BFH vom 29.1.1964 II 78/60 U, BStBl III S. 202 und vom 25.5.1966 II 159/63, BStBl III S. 521

Verschaffung einer überhöhten Ausgleichsforderung

Erbschaftsteuerrechtliche Grenzen der Gestaltungsfreiheit sind dort zu ziehen, wo einem Ehegatten eine überhöhte Ausgleichsforderung verschafft wird (> BFH vom 28.6.1989 II R 82/86, BStBl II S. 897).

Objektive Unentgeltlichkeit einer Zuwendung unter Ehegatten und der Wille zur Unentgeltlichkeit (> R E 7.2) können nicht allein deswegen verneint werden, weil einer Zuwendung besondere ehebezogene oder güterrechtliche Motive zugrunde liegen (> BFH vom 2.3.1994 II R 59/92, BStBl II S. 366).

Vertragliche Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft mit anschließender Neugründung

Entsteht von Gesetzes wegen eine Ausgleichsforderung durch ehevertragliche Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft, ist dies nicht als freigebige Zuwendung schenkungsteuerbar, wenn es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinnsgemeinschaft kommt, und zwar auch dann nicht, wenn der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft im Anschluss an die Beendigung neu begründet wird (> BFH vom 12.7.2005 II R 29/02, BStBl II S. 843).

Vorzeitiger Zugewinnausgleich bei fortbestehender Zugewinnsgemeinschaft

§ 5 Absatz 2 ErbStG nimmt nur im Fall der Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft die dabei entstehende Ausgleichsforderung des einen Ehegatten von der Besteuerung aus. Denn eine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung des Zugewinnausgleichs entsteht nach § 1363 Absatz 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 Zugewinnsgemeinschaft 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 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG zu erfassen (> BFH vom 28.6.2007 II R 12/06, BStBl II S. 785). 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 Absatz 1 BGB), erlischt insoweit gemäß § 29 Absatz 1 Nummer 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 vom 2.3.1994 II R 59/92, BStBl II S. 366).

Hinweise

HE 6

Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Vorerbfall nach dem Tod des Vorerben

Die Erbschaftsteuer für den Vorerbfall ist nach dem Tod des Vorerben regelmäßig gegen den Nacherben und nur ausnahmsweise gegen den Erben des Vorerben festzusetzen (> BFH vom 13.4.2016 II R 55/14, BStBl II S. 746)

Hinweise

HE 7.1

Abfindung für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch

> BFH vom 10.5.2017 II R 25/15, BStBl 2018 II S. 201

Beginn der Festsetzungsverjährung bei mittelbarer Schenkung

In der unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils durch den Schenker und der nachfolgenden Veräußerung des Anteils durch den Bedachten kann die mittelbare Schenkung des Veräußerungserlöses liegen (mittelbare Geldschenkung). Bei einer mittelbaren Schenkung hat die Finanzbehörde erst dann Kenntnis von der vollzogenen Schenkung, wenn sie alle Umstände kennt, die die mittelbare Schenkung begründen. Dazu gehört auch die Kenntnis von der Veräußerung des vom Schenker übertragenen Gegenstands (> BFH vom 8.3.2017 II R 2/15 BStBl II S. 751).

Bereicherung in den Fällen des Nießbrauchsverzichts, in denen der Nießbrauch bei früheren Erwerben teilweise einem Abzugsverbot unterlag

> HE 10.1

Bestellung eines Erbbaurechts ohne oder gegen zu niedrigen Erbbauzins

In der Bestellung eines Erbbaurechts gegen einen unter dem angemessenen Erbbauzins liegenden vertraglichen Erbbauzins liegt eine freigebige Zuwendung nach § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG. Bemessungsgrundlage ist der für das eingeräumte Erbbaurecht auf die Laufzeit des Erbbaurechts kapitalisierte Unterschiedsbetrag zwischen dem angemessenen Erbbauzins und dem tatsächlich vereinbarten Erbbauzins.

Einräumung der Gesamtgläubigerstellung an Rentenrechten

> BFH vom 22.8.2007 II R 33/06, BStBl 2008 II S. 28

Einräumung einer typischen Unterbeteiligung noch keine Schenkung

> BFH vom 16.1.2008 II R 10/06, BStBl II S. 631-

Frei verfügbarer Anspruch aus einem Vertrag zu Gunsten Dritter

> BFH vom 20.1.2005 II R 20/03, BStBl II S. 408-

Gemischte Schenkung/Schenkungen unter einer Auflage

> RE 7.4

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 Vertragsschließenden 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 II R 81/84, BStBl 1987 II S. 80).

Mittelbare Schenkung des Erlöses aus dem Verkauf übertragener Gesellschaftsanteile

> BFH vom 23.3.2012 II R 39/10, BStBl II S. 712

Nachträgliche entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchsrechts

> BFH vom 19.12.2007 II R 34/06, BStBl 2008 II S. 260

Übernahme einer Bürgschaft

> BFH vom 12.7.2000 II R 26/98, BStBl II S 596

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

Bei der Ermittlung der Bereicherung des Beschenkten ist der Grundbesitzwert des bebauten Grundstücks anzusetzen und um den Differenzbetrag zwischen diesem und dem Grundbesitzwert für das unbebaute Grundstück zu mindern (> BFH vom 1.7.2008 II R 38/07, BStBl II S. 876). Der Grundbesitzwert des bebauten Grundstücks ist gesondert festzustellen (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG); der Grundbesitzwert für das unbebaute Grundstück ist vom Lagefinanzamt im Wege der Amtshilfe zu ermitteln. Die Berechnung des Grundbesitzwertes für das unbebaute Grundstück erfolgt ebenso wie beim bebauten Grundstück auf den Stichtag der Ausführung der Grundstücksschenkung. Ergibt sich aus der Wertermittlung für das bebaute Grundstück der Wert des Gebäudes, kann dieser übernommen werden.

Entsprechend ist auch zu verfahren, wenn auf einem bereits bebauten Grundstück das vorhandene Gebäude durch Baumaßnahmen des Beschenkten erweitert wird.

Unterhaltsverzicht vor Eheschließung

> BFH vom 17.10.2007 II R 53/05, BStBl 2008 II S. 256

Vermögensübertragungen zwischen Trägern der öffentlichen Verwaltung

> BFH vom 1.12.2004 II R 46/02, BStBl 2005 II S. 311

Voraussetzungen für eine Kettenschenkung

> BFH vom 10.3.2005 II R 54/03, BStBl II S. 412 und vom 18.7.2013 II R 37/11, BStBl II S. 934

Vorzeitiger unentgeltlicher Verzicht auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht

> BFH vom 17.3.2004 II R 3/01, BStBl II S. 429 und vom 20.5.2014 II R 7/13, BStBl II S. 896

Vorzeitiger Zugewinnausgleich bei fortbestehender Zugewinnngemeinschaft

> H E 5.2

Wille zur Unentgeltlichkeit

> BFH vom 2.3.1994 II R 59/92, BStBl II S. 366 und vom 29.10.1997 II R 60/94, BStBl II S. 832

Zahlungen eines Ehegatten auf ein gemeinsames Oder-Konto als Zuwendung an den anderen Ehegatten

> BFH vom 23.11.2011 II R 33/10, BStBl 2012 II S. 473

Zahlung von Prämien für eine Lebensversicherung durch einen Dritten

> BFH vom 22.10.2014 II R 26/13, BStBl 2015 II S. 239

Zuschüsse aus öffentlichen Kassen

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

Zuwendender bei Vollzug eines formunwirksamen Schenkungsversprechens eines Erblassers

> BFH vom 23.6.2015 II R 52/13, BStBl II S. 960

Zuwendung bei der Übertragung eines Einzelkontos zwischen Ehegatten

> BFH vom 29.6.2016 II R 41/14, BStBl II S. 865

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 Werbe-rechten (Rechte zur kommunikativen Nutzung von Namen und Image von Personen und Institutionen). Für den Sponsor steht der Werbeeffect 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 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG vor. Dabei werden jedoch Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, nicht berücksichtigt (§ 7 Absatz 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 I R 4/84, BStBl 1990 II S. 237). Ein wichtiges Indiz ist, ob die Zuwendungen ertragsteuerrechtlich als Betriebsausgaben behandelt worden sind. Diese Behandlung ist jedoch nicht immer allein entscheidend.

Hinweise

HE 7.2

Unbenannte Zuwendungen unter Ehegatten

> BFH vom 2.3.1994 II R 59/92, BStBl II S. 366

Unterhaltszuwendungen

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

Zuwendung eines Familienheims

> RE 13.3

Hinweise

HE 7.3

Darlehenstilgung

> BFH vom 9.11.1994 II R 87/92, BStBl 1995 II S. 83 und vom 10.11.2004 II R 44/02, BStBl 2005 II S. 188

Geldzusage oder Zusage der Umwandlung eines Darlehens in eine Schenkung erst nach Abschluss des Kaufvertrags

> BFH vom 2.2.2005 II R 31/03, BStBl II S. 531

Geldzuwendung über Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus

> BFH vom 4.12.2002 II R 75/00, BStBl 2003 II S. 273

Mittelbare Grundstücksschenkung

> BFH vom 3.8.1988 II R 39/86, BStBl II S. 1025

Mittelbare Grundstücksschenkung - Einzelfälle

1. Wird eine mittelbare Grundstücksschenkung ausgeführt, ist das Grundstück mit seinem Grundbesitzwert anzusetzen (§ 12 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 Grundbesitzwert für ein Grundstück im Zustand der Bebauung anzusetzen (§ 12 ErbStG, § 196 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 ansonsten vom Beschenkten aufgebrauchten 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 Prozent des ansonsten vom Beschenkten aufgebrauchten 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 Grundbesitzwerts 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 Grundbesitzwert 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 Grundbesitzwert 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 Grundbesitzwerts des bebauten Grundstücks als zugewendet, der auf das Gebäude entfällt. Der Gebäudewertanteil ermittelt sich aus der Differenz zwischen dem Grundbesitzwert des bebauten Grundstücks nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes (vgl. §§ 181 ff. BewG) und dem Grundbesitzwert des unbebauten Grundstücks (vgl. § 179 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 (§ 195 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 II R 51/95, BStBl II S. 548). Maßgebend ist die Werterhöhung im Grundbesitzwert 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 in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Zuwendung eines bestimmten Grundstücks oder Gebäudes erfolgt und somit ein einheitliches Rechtsgeschäft angenommen werden kann (> BFH vom 5.2.1986 II R 188/83, BStBl II S. 460). Maßgebend ist der Grundbesitzwert des Grundstücks nach Durchführung der genannten Maßnahmen.

Zinsloses Darlehen zur Anschaffung eines Grundstücks

> BFH vom 29.6.2005 II R 52/03, BStBl II S. 800

Aufschiebend bedingte Gegenleistungspflichten

> BFH vom 8.2.2006 II R 38/04, BStBl II S. 475

Bemessungsgrundlage bei der gemischten Schenkung und Schenkung unter Auflage

Beispiel 1:

Bereicherung bei der gemischten Schenkung oder der Schenkung unter Leistungsauflage

A überträgt im Jahr 01 B ein Grundstück, für das ein Grundbesitzwert von 750 000 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 Bereicherung des B beträgt

Grundbesitzwert	750 000 EUR
Gegenleistung	<u>./. 150 000 EUR</u>
Bereicherung	600 000 EUR

Beispiel 2:

Bereicherung bei der Schenkung unter Nutzungs- oder Duldungsauflage

A überträgt im Jahr 01 B ein Geschäftsgrundstück und behält sich den Nießbrauch an den Erträgen vor. Der Grundbesitzwert beträgt 500 000 EUR, der Kapitalwert des Nießbrauchs unter Berücksichtigung der Begrenzung nach § 16 BewG 120 000 EUR.

Die Bereicherung des B beträgt

Grundbesitzwert	500 000 EUR
Duldungsauflage	<u>./. 120 000 EUR</u>
Bereicherung	380 000 EUR

Bemessungsgrundlage bei der gemischten Schenkung und Schenkung unter Auflage in Mischfällen

> BFH vom 5.7.2018 II B 122/17, BStBl II S. 660

Beispiel:

A überträgt im Jahr 01 B Wertpapiere mit einem gemeinen Wert von 750 000 EUR. Aus der Anschaffung resultiert noch eine Verbindlichkeit in Höhe von 150 000 EUR, die B übernimmt. A behält sich den Nießbrauch an den Erträgen vor. Der Kapitalwert des Nießbrauchs unter Berücksichtigung der Begrenzung nach § 16 BewG beträgt 100 000 EUR.

Die Bereicherung des B beträgt

Wertpapiere	750 000 EUR
Verbindlichkeit	<u>./. 150 000 EUR</u>
Duldungsauflage	<u>./. 100 000 EUR</u>
Bereicherung	500 000 EUR

Berücksichtigung von Nießbrauchs- und anderen Nutzungs- oder Duldungsrechten, die sich auf den Grundbesitzwert ausgewirkt haben

Ist ein nach § 198 BewG nachgewiesener gemeiner Wert als Grundbesitzwert festgestellt worden, der aufgrund von Grundstücksbelastungen durch Nutzungs- oder Duldungsrechte, wie z. B. Nießbrauch oder Wohnrecht, gemindert wurde, kann der Erwerber darüber hinaus das Nutzungsrecht nicht zusätzlich bereicherungsmindernd geltend machen (§ 10 Absatz 6 Satz 6 ErbStG). Das für die Erbschaft- oder Schenkungsteueranmeldung zuständige Finanzamt ist darüber zu unterrichten, dass die Belastung im Rahmen der Feststellung des Grundbesitzwerts berücksichtigt wurde.

Beispiel:

A überträgt im Jahr 01 B ein Mietwohngrundstück und behält sich den Nießbrauch an den Erträgen vor. Der Grundbesitzwert beträgt 380 000 EUR und ist bereits um den Wert des Nießbrauchs gemindert (§ 198 BewG). B übernimmt auf dem Grundstück lastende Schulden von 100 000 EUR.

Die Bereicherung des B beträgt

Grundbesitzwert	380 000 EUR
-----------------	-------------

Befreiung § 13d ErbStG 10 % von 380 000 EUR		<u>./. 38 000 EUR</u>
Verbleiben		342 000 EUR
Gegenleistung in wirtschaftlichem		
Zusammenhang mit dem Grundstück	100 000 EUR	
Duldungsauflage	<u>+ 0 EUR</u>	
Summe	100 000 EUR	
Nicht abzugsfähig 10 % von 100 000 EUR =	<u>./. 10 000 EUR</u>	
Abzugsfähig	90 000 EUR	<u>./. 90 000 EUR</u>
Bereicherung		252 000 EUR

Bestehen bleibende Grundpfandrechte bei Zuwendung eines Grundstücks

1. Werden bei der Zuwendung eines Grundstücks vom Erwerber Grundpfandrechte übernommen, die der Sicherung von Darlehen dienen, die er aber bei der Zuwendung nicht persönlich übernommen hat, hängt die Behandlung der Schuld von den vertraglichen Regelungen bzw. der weiteren Entwicklung ab:

- a) Haben der Zuwender und der Erwerber im Übertragungsvertrag vereinbart, dass der Erwerber die Schuld bei Tod des Zuwenders übernimmt, handelt es sich um eine aufschiebend bedingte Last. Sie ist bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers nicht zu berücksichtigen (§ 12 Absatz 1 ErbStG i. V. m. § 6 Absatz 1 BewG). Eine zu berücksichtigende Last des Erwerbers tritt erst mit dem Tod des Zuwenders ein.
- b) Wird der Erwerber beim Tod des Zuwenders dessen Erbe, geht die Schuld nach § 1922 BGB auf ihn aufgrund seiner Erbenstellung über. Es handelt sich nicht um eine bei der Schenkungsteuer zu berücksichtigende Last. Die Schuld ist vielmehr bei der Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.
- c) Kommt der Zuwendende seinen Verpflichtungen aus dem Darlehensvertrag nicht nach und macht der Gläubiger der Grundpfandrechte den dinglichen Anspruch auf Befriedigung aus dem Grundstück geltend (vgl. §§ 1142, 1150 BGB), handelt es sich unabhängig von der Ausgestaltung des Vertrages zwischen Zuwender und Erwerber um eine nachträglich bei der Schenkungsteuer zu berücksichtigende Last.

Liegt eine nachträglich bei der Schenkungsteuer zu berücksichtigende Last vor, ist dieser Umstand nach § 6 Absatz 2 i. V. m. § 5 Absatz 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 10.10.2010 (BStBl I S. 810) zu entnehmen.

2. Werden bei der Zuwendung eines Grundstücks vom Erwerber Grundpfandrechte übernommen, die der Sicherung von Darlehen dienen, 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 Absatz 1 ErbStG i. V. m. § 6 Absatz 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) oder
- beim Tod des Zuwendenden die Rückzahlung der verbleibenden Schuld den Erwerber trifft.

Dieser Umstand ist nach § 6 Absatz 2 i. V. m. § 5 Absatz 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 10.10.2010 (BStBl I S. 810) 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 II R 60/99, BStBl 2002 II S. 165).

Bewertung von Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsauflagen

Die Bewertung von Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsauflagen richtet sich ausschließlich nach den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes (§§ 1 bis 9, 13 bis 16 BewG). Beruht der Wegfall einer Nutzung oder Leistung, die auf die Lebenszeit einer oder mehrerer Personen begrenzt ist, auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten, ist § 14 Absatz 2 BewG zu berücksichtigen.

Private Schulden eines Gesellschafters gegenüber einer Personengesellschaft

> R B 97.1 Absatz 2, H B 97.1

Übernommene Pflegeleistungen als Gegenleistung

1. Allgemeines

In notariellen Übergabeverträgen und Schenkungsverträgen werden - vor allem bei Grundstücksübertragungen - vielfach Pflegeverpflichtungen im Bedarfsfall vereinbart. Die Pflegeleistung stellt schenkungsteuerrechtlich eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar.

Da der Grundstückserwerber erst im Bedarfsfall zur Pflege des Berechtigten verpflichtet ist, liegt insoweit eine aufschiebend bedingte Last vor, die nach § 6 Absatz 1 BewG vor Eintritt der Bedingung nicht zu berücksichtigen ist. Die Pflegeverpflichtung bleibt deshalb zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung außer Ansatz (zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung aufschiebend bedingter Leistungen > BFH vom 7.6.1989 II R 183/85, BStBl II S. 814).

2. Begriff der Pflegeleistungen

Pflegeleistungen liegen vor, wenn sie regelmäßig und über eine längere Dauer zu erbringen sind, über ein übliches Maß der zwischenmenschlichen Hilfe hinausgehen und im allgemeinen Verkehr einen Geldwert haben. Zu den Pflegeleistungen zählen - in Anlehnung an die in § 14 Absatz 4 SGB XI angeführten Hilfeleistungen - die Unterstützung und Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Bereich der Körperpflege (z. B. Waschen, Duschen, Kämmen), der Ernährung (z. B. Zubereiten und Aufnahme der Nahrung), der Mobilität (z. B. selbständiges Aufstehen und Zu-Bett-Gehen, An- und Auskleiden, Gehen, Stehen, Treppensteigen, Verlassen und Wiederaufsuchen der Wohnung) und der hauswirtschaftlichen Versorgung (z. B. Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung, Spülen, Wechseln und Waschen der Wäsche und Kleidung). Dazu gehören aber auch weitere, nicht von § 14 Absatz 4 SGB XI erfasste Hilfeleistungen, wie die Erledigung von Botengängen und schriftlichen Angelegenheiten, Besprechungen mit Ärzten, Vorsprachen bei Behörden sowie die seelische Betreuung des Schenkers.

3. Berücksichtigung dem Grunde nach

Pflegeleistungen können erst dann berücksichtigt werden, wenn der Pflegefall tatsächlich eingetreten ist und der Erwerber die Leistungen erbringt. Bei der Schenkungsteuer liegt ab diesem Zeitpunkt eine gemischte Schenkung vor. Die Pflegeverpflichtung wird hierbei mit ihrem Wert im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer für die Zuwendung (§ 11 ErbStG) angesetzt. Entsprechendes gilt, wenn sich der Umfang der zu erbringenden Pflegeleistungen nachträglich ändert. Der Schenkungsteuerbescheid ist nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (BFH vom 7.6.1989 II R 183/85, BStBl II S. 814). Vom Eintritt des Pflegefalles kann grundsätzlich erst dann ausgegangen werden, wenn der Berechtigte pflegebedürftig i. S. d. § 15 SGB XI ist. Die Voraussetzungen für den Pflegegrad 1 müssen erfüllt sein. Liegen diese nicht vor, hat der Erwerber im Einzelfall in geeigneter Weise zu belegen, dass bereits Pflegeleistungen erforderlich sind und er seiner Verpflichtung nachkommt.

Die Anerkennung der Pflegebedürftigkeit erfordert, dass der Erwerber schlüssig darlegt und glaubhaft macht, dass er Pflegeleistungen je nach der Hilfsbedürftigkeit des Schenkers nach Art, Dauer, Umfang und Wert zu erbringen hat. Er trägt insoweit die Feststellungslast. Im Hinblick auf die damit verbundenen Nachweisschwierigkeiten sind jedoch keine übersteigerten Anforderungen an die Darlegung und Glaubhaftmachung zu stellen. Der Nachweis kann in Form eines ärztlichen Attests oder vergleichbarer Bescheinigungen oder in anderer geeigneter Weise geführt werden. Insbesondere kann regelmäßig angenommen werden, dass mit zunehmendem Alter eines Menschen auch dessen Hilfsbedürftigkeit zunimmt. So kann, wenn keine gegenteiligen Anhaltspunkte bestehen, schon bei einem über 80 Jahre alten Menschen von einer Hilfsbedürftigkeit auszugehen sein, ohne dass es hierzu eines Nachweises in Form eines ärztlichen Attests oder vergleichbarer Bescheinigungen bedarf (BFH

vom 11.9.2013 II R 37/12, BStBl 2014 II S. 114). Allein die Unterbringung und Versorgung eines Pflegeempfängers in einem Pflegeheim schließen eine Berücksichtigung von Pflegeleistungen nicht aus. Denn diese können auch gegenüber einer Person erbracht werden, die in einem Pflegeheim lebt.

4. Berücksichtigung der Höhe nach

Der Wert der vom Erwerber zu erbringenden Pflegeleistungen bestimmt sich nach den gesamten Umständen des konkreten Einzelfalls, insbesondere den vertraglich vereinbarten Leistungen. Es bestehen keine Bedenken, wenn für erbrachte Leistungen ein pauschaler Satz von 11 EUR je Stunde angesetzt wird. Der pauschale Satz ist anzusetzen unabhängig davon, ob und wenn ja in welchem Pflegegrad die zu pflegende Person eingestuft ist.

Diese Beträge sind zu kürzen, soweit die pflegebedürftige Person Pflegegeld aus der Pflegeversicherung oder einer Pauschalbeihilfe nach den Beihilfevorschriften erhält und diese zu Lebzeiten an die verpflichtete Pflegeperson weitergibt. Die Weitergabe selbst ist nach § 13 Absatz 1 Nummer 9a ErbStG von der Schenkungsteuer befreit.

Dem Erwerber steht es frei, einen höheren Wert seiner Leistungen nachzuweisen.

Die Pflegeleistungen sind mit ihrem Kapitalwert im Zeitpunkt des Eintritts des Pflegefalles zu bewerten. Dieser ist auf den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG) abzuzinsen. Der Vervielfältiger für die Abzinsung ist der Tabelle 1 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.10.2010 (BStBl I S. 810) zu entnehmen.

Verpflichtungen aus der Gesellschafterstellung

Verpflichtungen aus der Gesellschafterstellung (Haftung, Mitarbeit, Verlustrisiko) sind keine Gegenleistungen (> BFH vom 1.7.1992 II R 108/88, BStBl II S. 923).

Vorzeitiges Ableben eines Rentenberechtigten

> BFH vom 17.10.2001 II R 72/99, BStBl 2002 II S. 25

Hinweise

HE 7.4 (2)

Bemessungsgrundlage bei der Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung

Beispiel:

A überträgt im Jahr 01 B ein Mietwohngrundstück mit einem Grundbesitzwert von 750 000 EUR. Aus der Anschaffung resultiert noch eine Verbindlichkeit in Höhe von 150 000 EUR, die B übernimmt. A behält sich den Nießbrauch an den Erträgen vor. Der Kapitalwert des Nießbrauchs unter Berücksichtigung der Begrenzung nach § 16 BewG beträgt 100 000 EUR.

Grundbesitzwert		750 000 EUR	
Befreiung § 13d ErbStG 10 % v. 750 000 EUR		<u>./. 75 000 EUR</u>	
Verbleiben			675 000 EUR

Gegenleistung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstück	150 000 EUR		
Nießbrauch	<u>+ 100 000 EUR</u>		
Summe			250 000 EUR

Nicht abzugsfähig 10 % von 250 000 EUR =	<u>./. 25 000 EUR</u>		
Abzugsfähig		<u>225 000 EUR</u>	
Bereicherung			450 000 EUR

Hinweise

HE 7.4 (3)

Bemessungsgrundlage bei der gemischten Schenkung und Schenkung unter Auflage in Mischfällen und Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung

Beispiel 1:

A überträgt im Jahr 01 B ein Mietwohngrundstück mit einem Grundbesitzwert von 750 000 EUR und Aktien im Streubesitz mit einem gemeinen Wert von 500 000 EUR. Aus der Anschaffung des Grundstücks resultiert noch eine Verbindlichkeit in Höhe von 150 000 EUR, die B übernimmt. A behält sich den Nießbrauch an den Erträgen des Grundstücks vor. Der Kapitalwert des Nießbrauchs unter Berücksichtigung der Begrenzung nach § 16 BewG beträgt 100 000 EUR. Aus der Anschaffung der Aktien resultiert noch eine Verbindlichkeit in Höhe von 120 000 EUR, die B ebenfalls übernimmt.

Grundbesitzwert		750 000 EUR
Aktien		+ 500 000 EUR
Gesamtwert		<u>1 250 000 EUR</u>

Befreiung § 13d ErbStG 10 % von 750 000 EUR		<u>./. 75 000 EUR</u>
Verbleiben		1 175 000 EUR

Gegenleistung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstück	150 000 EUR	
Nießbrauch	+ 100 000 EUR	
Summe	<u>250 000 EUR</u>	

Nicht abzugsfähig 10 % von 250 000 EUR =	<u>./. 25 000 EUR</u>	
Abzugsfähig	225 000 EUR	./. 225 000 EUR

Gegenleistung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Aktien (keine Kürzung)		<u>./. 120 000 EUR</u>
Bereicherung		830 000 EUR

Beispiel 2:

A überträgt im Jahr 01 B ein Mietwohngrundstück mit einem Grundbesitzwert von 750 000 EUR und Aktien im Streubesitz mit einem gemeinen Wert von 500 000 EUR. Aus der Anschaffung des Grundstücks resultiert noch eine Verbindlichkeit in Höhe von 150 000 EUR, die B übernimmt. Aus der Anschaffung der Aktien resultiert noch eine Verbindlichkeit in Höhe von 120 000 EUR, die B ebenfalls übernimmt. Zusätzlich hat sich A ausbedungen, dass B ihm eine lebenslange Rente zahlt, deren Kapitalwert 100 000 EUR beträgt.

Grundbesitzwert		750 000 EUR
Aktien		+ 500 000 EUR
Gesamtwert		<u>1 250 000 EUR</u>

Befreiung § 13d ErbStG 10 % von 750 000 EUR		<u>./. 75 000 EUR</u>
Verbleiben		1 175 000 EUR

Gegenleistung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstück	150 000 EUR	
---	-------------	--

Teil der Leistungsaufgabe, die auf das Grundstück entfällt

750 000 EUR : 1 250 000 EUR x 100 000 EUR	+ 60 000 EUR	
Summe	<u>210 000 EUR</u>	

Nicht abzugsfähig 10 % von 210 000 EUR =	<u>./. 21 000 EUR</u>	
Abzugsfähig	189 000 EUR	./. 189 000 EUR

Gegenleistung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Aktien	120 000 EUR	
---	-------------	--

Teil der Leistungsaufgabe, die auf die Aktien entfällt		
500 000 EUR : 1 250 000 EUR x 100 000 EUR	+ 40 000 EUR	

Summe (keine Kürzung)	160 000 EUR	<u>./.</u> 160 000 EUR
Bereicherung		826 000 EUR

Bemessungsgrundlage bei der gemischten Schenkung und Schenkung unter Auflage in Mischfällen und Inanspruchnahme mehrerer Steuerbefreiungen

Beispiel 1:

A überträgt im Jahr 01 B ein Mietwohngrundstück mit einem Grundbesitzwert von 750 000 EUR und begünstigungsfähige GmbH-Anteile mit einem gemeinen Wert von 4 500 000 EUR. Das begünstigte Vermögen nach § 13b Absatz 2 ErbStG beträgt 4 000 000 EUR. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Aus der Anschaffung des Grundstücks resultiert noch eine Verbindlichkeit in Höhe von 150 000 EUR, die B übernimmt. Aus der Anschaffung der GmbH-Anteile resultiert noch eine Verbindlichkeit in Höhe von 200 000 EUR, die B ebenfalls übernimmt. Zusätzlich hat sich A ausbedungen, dass B ihm eine lebenslange Rente zahlt, deren Kapitalwert 800 000 EUR beträgt.

Grundbesitzwert	750 000 EUR
GmbH-Anteile	<u>+ 4 500 000 EUR</u>
Gesamtwert	5 250 000 EUR

Befreiung § 13d ErbStG 10 % von 750 000 EUR	<u>./.</u> 75 000 EUR
---	-----------------------

Befreiung § 13a ErbStG 85 % von 4 000 000 EUR	<u>./.</u> 3 400 000 EUR
Verbleiben	1 775 000 EUR

Gegenleistung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstück	150 000 EUR
---	-------------

Teil der Leistungsaufgabe, die auf das Grundstück entfällt

750 000 EUR : 5 250 000 EUR x 800 000 EUR	<u>+ 114 286 EUR</u>
Summe	264 286 EUR

Nicht abzugsfähig 10 % von 264 286 EUR =	<u>./.</u> 26 428 EUR
Abzugsfähig	237 858 EUR <u>./.</u> 237 858 EUR

Gegenleistung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den GmbH-Anteilen	200 000 EUR
--	-------------

Teil der Leistungsaufgabe, die auf die GmbH-Anteile entfällt

4 500 000 EUR : 5 250 000 EUR x 800 000 EUR	<u>+ 685 714 EUR</u>
Summe	885 714 EUR

Nicht abzugsfähig

Auf begünstigtes Vermögen entfallen

4 000 000 EUR : 4 500 000 EUR x 885 714 EUR	787 301 EUR
---	-------------

GmbH-Anteile vor Anwendung des § 13a ErbStG 4 000 000 EUR

Verschonungsabschlag 85 %

(§ 13a Absatz 1 i. V. m. § 13b Absatz 4 ErbStG) ./. 3 400 000 EUR

Vermögen nach Anwendung des § 13a ErbStG 600 000 EUR

Abziehbar

600 000 EUR : 4 000 000 EUR x 787 301 EUR	<u>118 096 EUR</u>
---	--------------------

Nicht abzugsfähig

Abziehbar	669 205 EUR
-----------	-------------

1 100 000 EUR : 4 500 000 EUR x 885 714 EUR	216 508 EUR <u>./.</u> 216 508 EUR
Bereicherung	1 320 633 EUR

Beispiel 2:

A überträgt im Jahr 01 seinem Sohn B durch Schenkung einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Der festgestellte land- und forstwirtschaftliche Grundbesitzwert des Betriebs (§ 160 BewG) beträgt 3 500 000 EUR. Darin ist der Wirtschaftsteil mit einem Wert von 3 100 000 EUR und der Wohnteil mit einem Wert von 400 000 EUR enthalten. Geldforderungen und Geschäftsguthaben des Betriebs be-

laufen sich auf 300 000 EUR. B übernimmt die auf den Wirtschaftsteil entfallenden Schulden des Betriebs in Höhe von 100 000 EUR (§ 158 Absatz 5 BewG) und hat Altenteilerleistungen mit einem Kapitalwert von 380 000 EUR zu erbringen.

Die Geldforderungen und Geschäftsguthaben des Betriebs gehören nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 158 Absatz 4 BewG) und sind nicht im festgestellten Grundbesitzwert enthalten. Der Verkehrswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entspricht dem Steuerwert. Die Altenteilerleistungen sind nicht Teil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

Als Gegenleistung sind die Altenteilerleistungen in Höhe von 380 000 EUR zu berücksichtigen. Die auf den Wirtschaftsteil entfallenden Schulden in Höhe von 100 000 EUR sind im Fall der Bewertung des Betriebs im Reingewinnverfahren (§ 163 BewG) mit dem Ansatz des Reingewinns abgegolten. Im Falle einer Bewertung mit dem Mindestwert (§ 164 BewG) werden sie bei der Berechnung des Mindestwertes abgezogen. Nachdem die Schulden in beiden Fällen bereits bei der Bewertung des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt sind, stellt die Schuldübernahme schenkungsteuerrechtlich keine Gegenleistung dar.

Wert des Wohnteils	400 000 EUR
Wert des übrigen Vermögens	+ 300 000 EUR
Wert des Wirtschaftsteils	+ 3 100 000 EUR
Gesamtwert	<u>3 800 000 EUR</u>

Befreiung § 13a ErbStG
Wirtschaftsteil 3 100 000 EUR

Verschonungsabschlag			
§ 13a Absatz 1 ErbStG 85 %	<u>./. 2 635 000 EUR</u>	2 635 000 EUR	
Verbleiben	465 000 EUR		
Abzugsbetrag			
§ 13a Absatz 2 ErbStG	<u>./. 0 EUR</u>	+ <u>0 EUR</u>	
Summe der Steuerbefreiung		2 635 000 EUR	<u>./. 2 635 000 EUR</u>
Verbleibender Wert			<u>1 165 000 EUR</u>

Teil der Altenteilerleistung, der auf den Wirtschaftsteil entfällt
 $3\,100\,000\text{ EUR} : 3\,800\,000\text{ EUR} \times 380\,000\text{ EUR} = 310\,000\text{ EUR}$

Wirtschaftsteil vor Anwendung des § 13a ErbStG	3 100 000 EUR
Steuerbefreiung § 13a ErbStG	<u>./. 2 635 000 EUR</u>
Vermögen nach Anwendung des § 13a ErbStG	465 000 EUR
Abzugsfähiger Teilbetrag	
$465\,000\text{ EUR} : 3\,100\,000\text{ EUR} \times 310\,000\text{ EUR} =$	<u>./. 46 500 EUR</u>

Teil der Altenteilerleistung, der auf Wohnteil und übriges Vermögen entfällt (keine Kürzung)
 $700\,000\text{ EUR} : 3\,800\,000\text{ EUR} \times 380\,000\text{ EUR}$
Bereicherung ./. 70 000 EUR
1 048 500 EUR

Wirtschaftlicher Zusammenhang von Gegenleistungen, übernommenen Schulden, Leistungsaufgaben, Nutzungs- und Duldungsaufgaben mit der Schenkerleistung

In entsprechender Anwendung des § 10 Absatz 6 ErbStG gilt für Schenkungen Folgendes:

1. Gegenleistungen, die der Beschenkte aufgrund des Schenkungsvertrags erbringen muss, stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit allen zugewendeten Gegenständen und sind auf diese nach dem Verhältnis der Steuerwerte aufzuteilen (> R E 7.4 Absatz 3).
2. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden mit einem Vermögensgegenstand liegt nur vor, wenn die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die diesen Vermögensgegenstand betreffen (> BFH vom 28.1.1972 III R 4/71, BStBl II S. 416) und die Schuld den Vermögensgegenstand wirtschaftlich belastet (> BFH vom 19.5.1967 III 319/63, BStBl 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 III 242/60 U, BStBl III S. 535). Die hypothekarische Sicherung der Schuld an einem Grundstück begründet eine widerlegbare Vermutung, dass ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Vermögensgegenstand muss im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung bereits bestanden haben; er wird durch die Zuwendung nicht herbeigeführt, wenn er beim Schenker nicht bestanden hat. Das gilt für Schuldverhältnisse aus bereits bestehenden Leistungs- oder Duldungsaufgaben entsprechend. Ihr Kapitalwert ist nach §§ 13 ff. BewG auf den Besteuerungszeitpunkt der aktuellen Zuwendung zu ermitteln. Besteht kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit nur einem einzelnen Vermögensgegenstand, stehen die Schulden in wirtschaftlichem Zusammenhang mit allen zugewendeten Gegenständen und sind auf diese nach dem Verhältnis der Steuerwerte aufzuteilen (> R E 7.4 Absatz 3).

3. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit allen zugewendeten Gegenständen ist bei Leistungsaufgaben (z. B. Rentenleistungen), die erst mit dem Erwerb begründet werden, stets gegeben. Sie sind auf diese nach dem Verhältnis der Steuerwerte aufzuteilen (> R E 7.4 Absatz 3).
4. Bei Nutzungs- und Duldungsaufgaben (Nießbrauch, Wohnrecht), die erst mit dem Erwerb begründet werden, ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem oder den Vermögensgegenständen begründet, auf die sich die Verpflichtung bezieht. Steht die Nutzungs- oder Duldungsaufgabe in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Gesamtheit der zugewendeten Vermögensgegenstände, ist sie auf diese nach dem Verhältnis der Steuerwerte aufzuteilen (> R E 7.4 Absatz 3).

Hinweise

H E 7.4 (4)

Erwerbsnebenkosten im Zusammenhang mit einer Schenkung

Allgemeine Erwerbsnebenkosten, z. B. für den Notar, das Grundbuch oder Handelsregister, sind keine Gegenleistung, sondern Folgekosten der Schenkung. Im Falle einer gemischten Schenkung oder Schenkung unter Auflage sind sie in vollem Umfang als Minderung der Bereicherung zu berücksichtigen. Ebenso sind Steuerberatungskosten für die Schenkungsteuererklärung und die Feststellungserklärung in vollem Umfang bereicherungsmindernd zu berücksichtigen. Die bei einer gemischten Schenkung oder Schenkung unter Auflage anfallende Grunderwerbsteuer ist vom Abzug ausgeschlossen.

> H E 10.7 „Behandlung von Erwerbsnebenkosten und Steuerberatungskosten sowie Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Schenkung“

Beispiel:

A überträgt im Jahr 01 dem Neffen B ein Mietwohngrundstück mit einem Grundbesitzwert von 750 000 EUR. Aus der Anschaffung resultiert noch eine Verbindlichkeit in Höhe von 150 000 EUR, die B übernimmt. A behält sich den Nießbrauch an den Erträgen vor. Der Kapitalwert des Nießbrauchs unter Berücksichtigung der Begrenzung nach § 16 BewG beträgt 100 000 EUR. Die Erwerbsnebenkosten (für Notar, Grundbuch) belaufen sich auf 5 500 EUR, die Grunderwerbsteuer auf 8 750 EUR. An Steuerberatungskosten für die Schenkungsteuererklärung sind 2 000 EUR angefallen.

Grundbesitzwert		750 000 EUR
Befreiung § 13d ErbStG 10 % v. 750 000 EUR		<u>./. 75 000 EUR</u>
Verbleiben		675 000 EUR
Gegenleistung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstück	150 000 EUR	
Nießbrauch	<u>+ 100 000 EUR</u>	
Summe	250 000 EUR	
Nicht abzugsfähig 10 % von 250 000 EUR =	<u>./. 25 000 EUR</u>	
Abzugsfähig verbleiben	225 000 EUR	<u>./. 225 000 EUR</u>
		450 000 EUR
Abzugsfähige Erwerbsnebenkosten (ohne Grunderwerbsteuer)	5 500 EUR	

Steuerberatungskosten	+ 2 000 EUR	
Summe (keine Kürzung)	7 500 EUR	./. 7 500 EUR
Bereicherung		442 500 EUR

Hinweise

HE 7.5

Disquotale Einlage von Vermögen in eine GmbH durch Gesellschafter

> BFH vom 9.12.2009 II R 28/08, BStBl 2010 II S. 566

Einbringung eines Einzelunternehmens in eine neu gegründete Kapitalgesellschaft

> BFH vom 12.7.2005 II R 8/04, BStBl II S. 845

Einziehung eines Anteils (§ 34 GmbHG)

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, dass das Gesellschaftsvermögen in den nach der Einziehung verbleibenden Geschäftsanteilen verkörpert ist. Deren Wert erhöht sich deshalb, sofern die Abfindung nicht dem gemeinen Wert des auf den eingezogenen Anteil entfallenden Gesellschaftsvermögens entspricht.

Freigebige Zuwendung an Neugesellschafter bei Kapitalerhöhung

> BFH vom 20.12.2000 II R 42/99, BStBl 2001 II S. 454 und vom 27.8.2014 II R 43/12, BStBl 2015 II S. 241

Leistungen an eine Kapitalgesellschaft (§ 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG)

Beispiel 1 (Allgemeines):

Vater V und Sohn S sind zu je 1/2 an der VS-GmbH beteiligt und haben bei Gründung der Gesellschaft je 50 000 EUR in die Gesellschaft eingezahlt. Nun legt V weitere 200 000 EUR in die Gesellschaft ein. Dadurch erhöht sich der Wert der Beteiligung des S von $1/2 \times (50\,000\text{ EUR} + 50\,000\text{ EUR}) = 50\,000\text{ EUR}$ auf $1/2 \times (50\,000\text{ EUR} + 50\,000\text{ EUR} + 200\,000\text{ EUR}) = 150\,000\text{ EUR}$. S hat also einen Vermögensvorteil von 100 000 EUR erlangt, der nach der Rechtsprechung des BFH keine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG darstellt, weil er nicht in einer substantziellen Vermögensverschiebung, sondern lediglich in der Wertsteigerung der Geschäftsanteile besteht. Demgegenüber wäre eine Direktzuwendung von V an S in Höhe von 100 000 EUR, wie z. B. auch die Übernahme einer Einlageverpflichtung des S in Höhe von 100 000 EUR, nach Maßgabe der allgemeinen Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG schenkungsteuerbar.

Anders als nach § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG kommt es im Rahmen des § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG weder auf die unmittelbare Zuwendung von Sachsubstanz an den Bedachten noch auf den Willen zur Unentgeltlichkeit (R E 7.1) an. Deshalb liegt in dem Beispielfall eine steuerbare Schenkung des V an den S vor.

Beispiel 2 (Werterhöhung durch die Leistung dem Grunde nach):

Sachverhalt wie in Beispiel 1. Der Sohn S leistet auch eine Einlage von 200 000 EUR in die VS-GmbH. Der Wert der GmbH erhöht sich mithin auf $(50\,000\text{ EUR} + 50\,000\text{ EUR} + 200\,000\text{ EUR} + 200\,000\text{ EUR}) = 500\,000\text{ EUR}$, der Wert der Anteile des S auf 250 000 EUR. Die Wertsteigerung der Anteile des S ist hier durch eigene Einlagen erzielt, beruht also insoweit nicht auf einer nach § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG steuerbaren Leistung des V.

Beispiel 3 (Höhe der Bereicherung):

An der AB-GmbH sind Vater A zu 40 % und Tochter B zu 60 % beteiligt. A verkauft der GmbH ein Grundstück für 200 000 EUR, der gemeine Wert des Grundstücks beträgt 300 000 EUR. Als Folge der günstigen Lage des Grundstücks erhöht sich der Ertragswert der GmbH um 400 000 EUR.

Die anzusetzende Werterhöhung der Anteile der B kann den Betrag von $(300\,000\text{ EUR} - 200\,000\text{ EUR}) \times 60\% = 60\,000\text{ EUR}$ nicht übersteigen.

Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften (§ 7 Absatz 8 Satz 2 ErbStG)

Beispiel:

Vater V ist zu 100 % Gesellschafter der T1-GmbH und zu 40 % Gesellschafter der T2-GmbH; die weiteren 60 % der T2-GmbH gehören dem Sohn S. V veranlasst die T1-GmbH, der T2-GmbH verbilligt ein Grundstück zu verkaufen.

Der Vorgang ist schenkungsteuerbar im Verhältnis zwischen T1-GmbH und S (vgl. § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG), wenn er von dem Willen des V veranlasst ist, den S zu bereichern (§ 7 Absatz 8 Satz 2 ErbStG). Hierfür gelten die Grundsätze des R E 7.1 Absatz 3. Zuwendungsgegenstand ist die durch die Vermögenszuwendung im Umfang von 60 % des Vermögensvorteils bewirkte Werterhöhung der Anteile des S. Für die Berechnung der Steuer ist der Vorgang so zu behandeln, als sei der V Schenker (vgl. § 15 Absatz 4 ErbStG). Wenn der Veranlassende und der begünstigte Gesellschafter Angehörige im Sinne des § 15 AO sind, ist bei disquotalen Leistungen regelmäßig von einer privaten freigebigen Veranlassung auszugehen.

Im Verhältnis zwischen T1-GmbH und V liegt keine Schenkung vor. Zwar steigt der Wert der Anteile des V an der T2-GmbH als Folge der Leistung, dafür sinkt allerdings der Wert seiner Anteile an der T1-GmbH in einem mindestens gleichen (hier sogar höheren) Umfang.

Nahestehende Person

> BFH vom 19.6.2007 VIII R 54/05, BStBl II S. 830

Offene oder verdeckte Einlage

> BFH vom 9.12.2009 II R 28/08, BStBl 2010 II S. 566, vom 25.10.1995 II R 67/93, BStBl 1996 II S. 160 und vom 20.1.2016 II R 40/14, BStBl. 2018 II S. 284

Rechtlicher Zusammenhang mit Gemeinschaftszweck

> BFH vom 1.7.1992 II R 70/88, II R 108/88, II R 12/90, BStBl II S. 921, 923, 925

Übergang des Anteils eines Gesellschafters auf die Gesellschaft (Erwerb eigener Anteile)

Beispiel:

A und S (Sohn des A) sind Gesellschafter einer GmbH. Beide halten je einen Geschäftsanteil in Höhe von 50 000 EUR (nominal). Im Gesellschaftsvermögen sind erhebliche stille Reserven gebunden. A scheidet aus und gibt seinen Anteil an die GmbH zum Buchwert zurück.

Der gemeine Wert des Anteils liegt deutlich über der von der GmbH erhaltenen Abfindung. Da A aus der Gesellschaft ausscheidet, liegt eine Schenkung an die Gesellschaft selbst vor. In diesem Fall richtet sich die Besteuerung nach dem Steuerwert des übertragenen Anteils abzüglich der Abfindungsleistung.

Übertragung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft auf eine GmbH

> BFH vom 19.6.1996 II R 83/92, BStBl II S. 616

Veräußerung von Anteilen eines Gesellschafters an die Gesellschaft zu einem zu niedrigen Preis

> BFH vom 20.1.2016 II R 40/14, BStBl 2018 II, S. 284

Vermächtnis zugunsten einer Kapitalgesellschaft

> BFH vom 17.4.1996 II R 16/93, BStBl II S. 454

Verzicht auf die zukünftige Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens

> BFH vom 12.7.1979 II R 26/78, BStBl II S. 631

Zuwendungen an Gesellschafter oder an nahestehende Personen

> BFH vom 30.1.2013 II R 6/12, BStBl II S. 930, und vom 13.9.2017 II R 54/15, II R 32/16 und II R 42/16, BStBl 2018 II S. 292, 296, 299

Beispiel 1:

A ist Alleingesellschafterin einer GmbH. Ihr Bruder B erhält von der GmbH einen Sportwagen zu einem um 100 000 EUR unangemessen zu niedrigen Kaufpreis. Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an A in Höhe von 100 000 EUR vor. Es liegt keine freigebige Zuwendung der GmbH an B vor. In Höhe von 100 000 EUR liegt eine freigebige Zuwendung von A an B vor.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie in Beispiel 1. Im Gegenzug verzichtet der Bruder auf die Rückzahlung eines Darlehens in Höhe von 100 000 EUR, das er gegenüber A hatte. In diesem Fall liegt zwar eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an A vor. Es liegt weiterhin keine freigebige Zuwendung der GmbH an B vor. Daneben liegt jedoch weder eine freigebige Zuwendung der A an B noch von B an A vor.

Zuwendungsabsicht

> BFH vom 25.10.1995 II R 67/93, BStBl 1996 II S. 160

Hinweise

HE 7.7

Kein Übergang von Vermögen auf eine nichtrechtsfähige Stiftung

> BFH vom 25.01.2017 II R 26/16, BStBl 2018 II S. 199

Hinweise

HE 7.8

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 Absatz 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.

Beispiel:

a) Buchwert des Anteils z.Z. der Schenkung	1 000 000 EUR
Steuerwert des Anteils z.Z. der Schenkung	<u>1 200 000 EUR</u>
Unterschiedsbetrag	200 000 EUR
b) Buchwert des Anteils z.Z. des Ausscheidens (Abfindung)	1 500 000 EUR
Steuerwert des Anteils z.Z. des Ausscheidens	<u>2 000 000 EUR</u>
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 Absatz 5 ErbStG nicht mehr erfüllt werden können.

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

Hinweise

HE 7.10

Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten

§ 7 Absatz 7 ErbStG enthält die Parallelvorschrift zu § 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters noch zu seinen Lebzeiten (> R E 3.4). 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 II R 70/88, II R 12/90, BStBl II S. 921 und 925

Steuerschuldnerschaft in Fällen des § 7 Absatz 7 ErbStG

> BFH vom 4.3.2015 II R 51/13, BStBl II S. 672

Hinweise

HE 9.1

Ausführung einer Grundstücksschenkung

> BFH vom 26.9.1990 II R 150/88, BStBl 1991 II S. 320, vom 24.7.2002 II R 33/01, BStBl II S. 781, vom 2.2.2005 II R 26/02, BStBl II S. 312 und vom 27.4.2005 II R 52/02, BStBl I S. 892

Ausführung einer mittelbaren Grundstücksschenkung

> BFH vom 23.8.2006 II R 16/06, BStBl II S. 786

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 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),.

Schenkung einer Grundstücksteilfläche

Bei Schenkung einer Grundstücksteilfläche gilt R E 9.1 Absatz 1 entsprechend, auch wenn das Vermessungsverfahren zur Bildung einer eigenen Flurnummer noch nicht abgeschlossen wurde.

Hinweise

HE 9.2

Erwerb betagter Ansprüche

Die Erbschaftsteuer für betagte Ansprüche, die zu einem bestimmten (feststehenden) Zeitpunkt fällig werden, entsteht dem Regelfall des § 9 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG entsprechend bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers; solche Ansprüche sind ggf. mit ihrem nach § 12 Absatz 3 BewG abgezinsten Wert anzusetzen. Die Erbschaftsteuer für diejenigen betagten Ansprüche, bei denen der Zeitpunkt des Eintritts des zur Fälligkeit führenden Ereignisses unbestimmt ist, entsteht nach § 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG erst mit dem Eintritt des Ereignisses (> BFH vom 27.8.2003 II R 58/01, BStBl II S. 921 und vom 16.1.2008 II R 30/06, BStBl II S. 626).

Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs

> BFH vom 19.7.2006 II R 1/05, BStBl II S. 718

Schenkung einer Forderung mit Besserungsabrede

> BFH vom 21.4.2009 II R 57/07, BStBl II S. 606

Zuwendung eines erst künftig im Rahmen einer Kapitalerhöhung entstehenden Geschäftsanteils

> BFH vom 20.1.2010 II R 54/07, BStBl II S. 463

Hinweise

HE 9.3

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 Erblasser errichteten Stiftung mit dem Zeitpunkt der Anerkennung der Stiftung (§ 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe c ErbStG). Unter die Vorschrift des § 3 Absatz 2 Nummer 1 ErbStG fallen alle Fälle, in denen Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung übergeht. Das gilt 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 II R 20/92, BStBl 1996 II S. 99).

Bei einem Stiftungsgeschäft unter Lebenden entsteht die Schenkungsteuer mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (§ 9 Absatz 1 Nummer 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 II R 20/92, BStBl 1996 II S. 99).

Hinweise

HE 10.1

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.

Bereicherung in den Fällen des Nießbrauchsverzichts, in denen der Nießbrauch bei früheren Erwerben teilweise einem Abzugsverbot unterlag

> BFH vom 20.5.2014 II R 7/13, BStBl II S. 896

Beispiel:

Vater V schenkte seinem Sohn im August 2016 ein vermietetes Zweifamilienhaus mit einem Grundbesitzwert von 750 000 EUR unter Nießbrauchsvorbehalt. Der Jahreswert des Nießbrauchs beträgt 20 000 EUR. Zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung ist V 65 Jahre alt.

Im Jahr 2018 verzichtet er unentgeltlich auf den Nießbrauch. Zum Zeitpunkt der Ausführung dieser Zuwendung ist V 67 Jahre alt. Der Grundbesitzwert und Jahreswert des Nießbrauchs sind unverändert und betragen 750 000 EUR bzw. 20 000 EUR.

Erwerb 2016

Grundbesitzwert
Steuerbefreiung § 13d ErbStG

750 000 EUR
./ 75 000 EUR

Gegenleistung: Kapitalwert Nießbrauch (Jahreswert 20 000 EUR x Vervielfältiger 11,346)	./. 226 920 EUR
davon nicht abzugsfähig (§ 10 Absatz 6 Satz 5 ErbStG)	+ 22 692 EUR
<hr/> Bereicherung	470 772 EUR
<hr/> Persönlicher Freibetrag	./. 400 000 EUR
<hr/> Steuerpflichtiger Erwerb	70 772 EUR
abgerundet	70 700 EUR
Steuer bei Steuersatz 7 %.	4 949 EUR

Erwerb 2018

Wert des Nießbrauchsverzicht (Jahreswert 20 000 EUR x Vervielfältiger 10,860)	217 200 EUR
nicht abzugsfähiger Teil des Nießbrauchs 2016)	./. 22 692 EUR
<hr/> Bereicherung	194 508 EUR
Wert des Vorerwerbs 2016	+ 470 772 EUR
<hr/> Persönlicher Freibetrag	./. 400 000 EUR
<hr/> Steuerpflichtiger Erwerb	265 280 EUR
abgerundet	265 200 EUR
Steuer bei Steuersatz 11 %.	29 172 EUR
anrechenbare Steuer aus dem Vorerwerb	./. 4 949 EUR
festzusetzende Steuer	24 223 EUR

Hinweise

HE 10.3

Steuererstattungsansprüche bei Gesamtgläubigern

Stehen Steuererstattungsansprüche mehreren Gläubigern als Gesamtgläubiger zu, z. B. zusammen veranlagte Ehegatten, ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn die Forderung nach Köpfen auf die einzelnen Gläubiger aufgeteilt wird.

Steuererstattungsansprüche für den Veranlagungszeitraum, in den der Todeszeitpunkt des Erblassers fällt

> BFH vom 16.1.2008 II R 30/06, BStBl II S. 626

Steuererstattungsansprüche für Veranlagungszeiträume, die vor dem Todeszeitpunkt des Erblassers endeten

> BFH vom 16.1.2008 II R 30/06, BStBl II S. 626

Hinweise

HE 10.4

Entlastungen nach §§ 13a, 13c oder 28a bzw. 19a ErbStG für Anteile an Kapitalgesellschaften im Gesellschaftsvermögen

Wird ein Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft übertragen, zu deren Vermögen Anteile an einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG gehören, ist zwar auch insoweit von einem Erwerb der Miteigentumsanteile an diesen Anteilen auszugehen. Die Entlastungen nach §§ 13a, 13c oder 28a bzw. 19a ErbStG kommen jedoch nicht in Betracht, weil der Erblasser oder Schenker nicht unmittelbar am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt war.

Gewerblich geprägte GmbH & Co KG

BFH vom 4.2.2009 II R 41/07, BStBl II S. 600

Hinweise

HE 10.5

Abrundung im Fall der Steuerübernahme

Beispiel:

A schenkt seiner Freundin B (Steuerklasse III) 2018 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	<u>./. 20 000 EUR</u>		
Verbleiben	185 736 EUR		
Abgerundet	185 700 EUR		
Steuer bei Steuersatz 30 %	55 710 EUR		
Erwerb einschließlich Steuer			<u>+ 55 710 EUR</u>
			261 446 EUR
Persönlicher Freibetrag			<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb			241 446 EUR
abgerundet			241 400 EUR
Steuer bei Steuersatz 30 %.			72 420 EUR

Berechnung der Steuer in den Fällen des § 23 ErbStG und § 10 Absatz 2 ErbStG

> HE 23

Hinweise

HE 10.6

Kapitalwert der Überlast

Beispiel:

Von der Gesamtnutzungsfläche einer Burg entfallen 40 % 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		
$20\,000\text{ m}^3 \times 60\% \times 2,30\text{ EUR/m}^3 =$		27 600 EUR
für den anderweitig genutzten Teil		
$20\,000\text{ m}^3 \times 40\% \times 1,15\text{ EUR/m}^3 =$		<u>+ 9 200 EUR</u>
Jahreswert gesamt		36 800 EUR
Der Kapitalwert beträgt $36\,800\text{ EUR} \times 18,6$		684 480 EUR

Hinweise

HE 10.7

Abgeltung Pflichtteilsansprüche durch Abfindung beim Tod des Erben

> BFH vom 27.6.2007 II R 30/05, BStBl II S. 651

Baumaßnahmen des Erben auf einem nachlasszugehörigen Grundstück

> BFH vom 1.7.2008 II R 38/07, BStBl II S. 876

Behandlung von Erwerbsnebenkosten und Steuerberatungskosten sowie Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Schenkung

Bei Schenkungen unter Lebenden können im Zusammenhang mit der Ausführung der Zuwendung zwangsläufig folgende Kosten anfallen:

- *allgemeine Erwerbsnebenkosten (Kosten der Rechtsänderung, z. B. Kosten für Notar- oder Handelsregister),*
- *Steuer- und Rechtsberatung im Vorfeld der Schenkung,*
- *Kosten zur Erstellung der Steuer- bzw. Feststellungserklärung,*
- *Kosten für Rechtsbehelfsverfahren oder Finanzgerichtsverfahren im Steuerfestsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren,*
- *Kosten eines Gutachters für die Ermittlung des gemeinen Werts von Grundbesitz, Betriebsvermögen oder nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften,*
- *Grunderwerbsteuer.*

Während für Erwerbe von Todes wegen die Abzugsfähigkeit der Kosten, die dem Erwerber im Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs entstehen, in § 10 Absatz 5 Nummer 3 ErbStG gesetzlich geregelt ist, fehlt für Schenkungen eine entsprechende gesetzliche Regelung.

Die Kosten, die im Zusammenhang mit der Ausführung einer Schenkung entstehen, sind bei der Ermittlung des Werts des steuerpflichtigen Erwerbs wie folgt zu behandeln:

1. Allgemeine Erwerbsnebenkosten (Kosten der Rechtsänderung)

Die allgemeinen Erwerbsnebenkosten, wie z. B. für Notar, Grundbuch oder Handelsregister, entstehen erst durch die Schenkung. Hierzu zählen nicht die im Vorfeld einer Schenkung anfallenden Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten (> R E 7.4 Absatz 4 Satz 2).

1.1 Kostentragung durch den Beschenkten

Es handelt sich um Folgekosten der Schenkung, die keine Gegenleistung für das übertragene Vermögen darstellen.

1.1.1 Vollschenkungen

Die Kosten sind in vollem Umfang vom Steuerwert der Zuwendung abzuziehen.

1.1.2 Gemischte Schenkung und Schenkung unter Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe

Die Kosten sind in vollem Umfang als Minderung der Bereicherung zu berücksichtigen (> H E 7.4 (4) „Erwerbsnebenkosten im Zusammenhang mit einer Schenkung“).

Beispiel:

Der Schenker übereignet dem Beschenkten ein zu gewerblichen Zwecken vermietetes Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 500 000 EUR. Die Nebenkosten betragen 8 000 EUR. Der Beschenkte zahlt eine Gegenleistung von 100 000 EUR.

Der Beschenkte hat (500 000 EUR - 100 000 EUR =) 400 000 EUR) zu versteuern und kann die Nebenkosten in voller Höhe abziehen. Die Bereicherung des Beschenkten beträgt (400 000 EUR - 8 000 EUR =) 392 000 EUR.

1.1.3 Mittelbare Schenkung

Die Folgekosten einer Schenkung sind auch dann in vollem Umfang vom Steuerwert der Zuwendung abzuziehen, wenn bei einer mittelbaren Schenkung Geld zum Erwerb eines Gegenstandes zugewendet wird. Die Erwerbsnebenkosten bleiben bei der Prüfung, ob der Wert der Zuwendung den Anschaffungskosten des Gegenstandes entspricht, außer Betracht.

1.1.4 Anteilige mittelbare Schenkung

Wird dem Beschenkten bei einer mittelbaren Schenkung nur ein (nicht unwesentlicher) Teil des Kaufpreises zugewendet, der für den Erwerb eines Gegenstandes zu zahlen ist (> R E 7.3), ist nur der Teil der allgemeinen Erwerbsnebenkosten abzuziehen, der dem Anteil des mittelbar zugewendeten Gegenstandes entspricht. Die Erwerbsnebenkosten bleiben bei der Prüfung, in welchem Verhältnis der Wert der Zuwendung zu den Anschaffungskosten des Gegenstandes steht, außer Betracht.

Beispiel:

Für den Kauf eines Grundstücks, dessen Kaufpreis und Grundbesitzwert 500 000 EUR beträgt, hat der Erwerber 100 000 EUR vom Schenker erhalten; die Nebenkosten in Höhe von 8 000 EUR trägt er selbst.

Die Zuwendung von 100 000 EUR entspricht 20 % der Anschaffungskosten des Grundstücks in Höhe von 500 000 EUR ohne die Nebenkosten. Der Beschenkte hat 20 % des Grundbesitzwertes von 500 000 EUR = 100 000 EUR zu versteuern und kann 20 % der Nebenkosten in Höhe von 8 000 EUR = 1 600 EUR abziehen. Die Bereicherung des Beschenkten beträgt (100 000 EUR - 1 600 EUR =) 98 400 EUR.

1.1.5 Übertragung ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

1.1.5.1 Vollschenkung ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Gehören zum Erwerb Vermögensgegenstände, für die eine Steuerbefreiung nach §§ 13, 13a, 13c oder 13d ErbStG zur Anwendung kommt, unterliegen die Erwerbsnebenkosten nicht der Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG (> R E 7.4 Absatz 4).

Die Kosten sind in vollem Umfang abzuziehen und nicht nach § 10 Absatz 6 ErbStG zu kürzen.

Beispiel:

Der Schenker überträgt dem Beschenkten ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 400 000 EUR. Der Beschenkte trägt die Erwerbsnebenkosten in Höhe von 6 000 EUR.

Der Beschenkte hat den Grundbesitzwert des Grundstücks von 400 000 EUR abzüglich des Befreiungsabschlages nach § 13d ErbStG von 10 % = 40 000 EUR zu versteuern und kann die Erwerbsnebenkosten in voller Höhe abziehen. Insoweit erfolgt keine Kürzung nach § 10 Absatz 6 Satz 5 ErbStG. Die Bereicherung des Beschenkten beträgt (400 000 EUR - 40 000 EUR - 6 000 EUR =) 354.000 EUR.

1.1.5.2 Gemischte Schenkung und Schenkung unter Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Der Abzug der Gegenleistungen sowie der Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe ist nach § 10 Absatz 6 ErbStG beschränkt, soweit der Gegenstand nach §§ 13, 13a, 13c oder 13d ErbStG befreit ist (> R E 7.4 Absatz 2). Die Erwerbsnebenkosten sind hingegen in vollem Umfang abzugsfähig und nicht nach § 10 Absatz 6 ErbStG zu kürzen (> R E 7.4 Absatz 4).

Beispiel:

Der Schenker überträgt dem Beschenkten einen nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigten Anteil von 30 % an einer GmbH, dessen Steuerwert mit 4 000 000 EUR festgestellt wurde. Der GmbH-Anteil zählt in vollem Umfang zum begünstigten Vermögen gemäß § 13b Absatz 2 ErbStG. Er behält sich den Nießbrauch an den Anteilen vor. Der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt 2 000 000 EUR. Der Beschenkte trägt die Erwerbsnebenkosten in Höhe von 20 000 EUR.

Begünstigter GmbH-Anteil	4 000 000 EUR	
Verschonungsabschlag § 13a Absatz 1 ErbStG		
85 %	- 3 400 000 EUR	
verbleibender Betrag		600 000 EUR
Abzugsbetrag § 13a Absatz 2 ErbStG		- 0 EUR
		600 000 EUR
Kapitalwert des Nießbrauchs	2 000 000 EUR	
abzugsfähig (§ 10 Absatz 6 Satz 4 ErbStG)		
600 000 EUR : 4 000 000 EUR x 2 000 000 EUR		- 300 000 EUR
Erwerbsnebenkosten abzugsfähig in voller Höhe		- 20 000 EUR
Bereicherung		280 000 EUR

1.1.5.3 Mittelbare Schenkung ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Die Kosten sind in vollem Umfang abzugsfähig und nicht nach § 10 Absatz 6 ErbStG zu kürzen.

1.1.5.4 Anteilige mittelbare Schenkung ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Die Kosten sind mit dem Anteil abzugsfähig, der dem Anteil des mittelbar zugewendeten Gegenstandes entspricht. Eine weitere Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG erfolgt nicht.

1.2 Kostentragung durch den Schenker

1.2.1 Vollschenkung

Es handelt sich um eine zusätzliche Schenkung, die die Bereicherung des Beschenkten entsprechend erhöht. Der zusätzlichen Bereicherung steht jedoch eine Entreicherung durch die Folgekosten der Schenkung gegenüber. Das gilt nicht nur, wenn der Schenker dem Beschenkten einen Geldbetrag in Höhe der Erwerbsnebenkosten zuwendet, damit dieser sie zahlen kann, sondern auch dann, wenn der Schenker selbst (in Abkürzung des Zahlungswegs) die Erwerbsnebenkosten begleicht.

Beispiel:

Der Schenker übereignet dem Beschenkten ein unbebautes Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 300 000 EUR. Die allgemeinen Erwerbsnebenkosten betragen 8 000 EUR.

Trägt der Schenker - durch Geldzuwendung oder durch eigene Zahlung - die Erwerbsnebenkosten, beträgt der Gesamtwert der Zuwendungen (300 000 EUR + 8 000 EUR =) 308 000 EUR. Die Bereicherung des Beschenkten beträgt (308 000 EUR - 8 000 EUR =) 300 000 EUR.

1.2.2 Gemischte Schenkung und Schenkung unter Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe

Es handelt sich um eine zusätzliche Schenkung, die die Bereicherung des Beschenkten erhöht. Die Erwerbsnebenkosten sind im vollen Umfang abzugsfähig.

Beispiel:

Der Schenker übereignet dem Beschenkten ein zu gewerblichen Zwecken vermietetes Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 500 000 EUR und übernimmt die Nebenkosten in Höhe von 8 000 EUR. Der Beschenkte zahlt eine Gegenleistung von 100 000 EUR.

Der Beschenkte hat (500 000 EUR - 100 000 EUR =) 400 000 EUR zuzüglich der erhaltenen Nebenkosten von 8 000 EUR zu versteuern und kann die Nebenkosten in voller Höhe abziehen. Die Bereicherung des Beschenkten beträgt (408 000 EUR - 8 000 EUR =) 400 000 EUR.

1.2.3 Mittelbare Schenkung

Die Übernahme der Nebenkosten durch den Schenker stellt eine zusätzliche Bereicherung dar. Der zusätzlichen Bereicherung steht jedoch eine Entreicherung in gleicher Höhe durch die Folgekosten der Schenkung gegenüber. Die Nebenkosten können in vollem Umfang abgezogen werden.

1.2.4 Anteilige mittelbare Schenkung

Die Übernahme der Nebenkosten durch den Schenker stellt eine zusätzliche Bereicherung dar. Die Nebenkosten sind mit dem Anteil abzugsfähig, der dem Verhältnis der Zuwendung ausschließlich der Nebenkosten zu den Anschaffungskosten des Gegenstandes ausschließlich der Nebenkosten entspricht.

1.2.5 Übertragung ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Gehören zum Erwerb Vermögensgegenstände, für die eine Steuerbefreiung nach §§ 13, 13a, 13c oder 13d ErbStG in Anspruch genommen wird, unterliegen die Erwerbsnebenkosten nicht der Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG (> R E 7.4 Absatz 4).

1.2.5.1 Vollschenkung ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Die Kosten sind als zusätzlicher Erwerb anzusetzen und gleichzeitig in vollem Umfang abzuziehen und nicht nach § 10 Absatz 6 ErbStG zu kürzen.

Beispiel:

Der Schenker überträgt dem Beschenkten ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 400 000 EUR. Der Schenker trägt die Erwerbsnebenkosten in Höhe von 6 000 EUR.

Der Beschenkte hat den Grundbesitzwert des Grundstücks von 400 000 EUR abzüglich des Befreiungsabschlages nach § 13d ErbStG von 10 % = 40 000 EUR zuzüglich der übernommenen Erwerbs-

nebenkosten zu versteuern und kann die Erwerbsnebenkosten in voller Höhe abziehen. Insoweit erfolgt keine Kürzung nach § 10 Absatz 6 Satz 5 ErbStG. Die Bereicherung des Beschenkten beträgt (400 000 EUR - 40 000 EUR + 6 000 EUR - 6 000 EUR =) 360 000 EUR.

1.2.5.2 Gemischte Schenkung und Schenkung unter Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Der Abzug der Gegenleistungen sowie der Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgaben ist nach § 10 Absatz 6 ErbStG beschränkt, soweit der Gegenstand nach §§ 13, 13a, 13c oder 13d ErbStG befreit ist (> R E 7.4 Absatz 2). Die Erwerbsnebenkosten sind hingegen in vollem Umfang abzugsfähig und nicht nach § 10 Absatz 6 ErbStG zu kürzen (> R E 7.4 Absatz 4).

Beispiel:

Der Schenker überträgt dem Beschenkten einen nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigten Anteil von 30 % an einer GmbH, dessen Steuerwert mit 4 000 000 EUR festgestellt wurde. Der GmbH-Anteil zählt in vollem Umfang zum begünstigten Vermögen gemäß § 13b Absatz 2 ErbStG. Er behält sich den Nießbrauch an diesen Anteilen vor. Der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt 2 000 000 EUR. Der Schenker trägt die Erwerbsnebenkosten in Höhe von 20 000 EUR.

Begünstigter GmbH-Anteil	4 000 000 EUR	
Verschonungsabschlag § 13a Absatz 1 ErbStG 85 %	- 3 400 000 EUR	
verbleibender Betrag		600 000 EUR
Abzugsbetrag § 13a Absatz 2 ErbStG		- 0 EUR
		600 000 EUR
übernommene Erwerbnebenkosten		+ 20 000 EUR
		620 000 EUR
Kapitalwert des Nießbrauchs	2 000 000 EUR	
abzugsfähig (§ 10 Absatz 6 Satz 4 ErbStG)		
600 000 EUR : 4 000 000 EUR x 2 000 000 EUR		- 300 000 EUR
Erwerbsnebenkosten abzugsfähig in voller Höhe		- 20 000 EUR
Bereicherung		300 000 EUR

1.2.5.3 Mittelbare Schenkung ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Die Kosten sind als zusätzlicher Erwerb anzusetzen und gleichzeitig in vollem Umfang abzugsfähig und nicht nach § 10 Absatz 6 ErbStG zu kürzen.

1.2.5.4 Anteilige mittelbare Schenkung ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Die Kosten sind als zusätzlicher Erwerb mit dem Anteil anzusetzen, der dem Anteil des mittelbar zugewendeten Gegenstandes entspricht und gleichzeitig mit dem Anteil abzugsfähig, der dem Anteil des mittelbar zugewendeten Gegenstandes entspricht. Eine weitere Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG erfolgt nicht.

2. Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten

2.1 Im Vorfeld der Schenkung angefallene Kosten

Die Kosten stehen nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem schenkweise zugewendeten Vermögen und sind deshalb nicht abziehbar (> R E 7.4 Absatz 4 Satz 2). Bei einer Übernahme der Kosten durch den Schenker kann es sich um eine zusätzliche Zuwendung handeln, wenn der Beschenkte diese zu tragen hätte.

2.2 Kosten für die Erstellung der Schenkungsteuererklärung und der Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 157 i. V. m. § 151 BewG

Diese Kosten stehen zwar nicht unmittelbar im Zusammenhang mit dem schenkweise zugewendeten Vermögen. Sie fallen jedoch an, weil die Beteiligten durch § 31 ErbStG bzw. § 153 BewG zur Abgabe der Steuersteuer- bzw. Feststellungserklärung verpflichtet sind. Deshalb sind die Kosten im vollen Umfang abzugsfähig. Sie unterliegen nicht der Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG (> H E 7.4 (4) „Erwerbsnebenkosten im Zusammenhang mit einer Schenkung“).

Bei Feststellungen im Zusammenhang mit dem Wert des Anteils am Betriebsvermögen (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG) und dem Wert nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 BewG) ist Folgendes zu beachten:

Ist eine gesonderte Feststellung nach § 151 Absatz 1 BewG durchzuführen, kann das Feststellungsfinanzamt von jedem, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Absatz 1 BewG).

Anteil am Betriebsvermögen

Bei Feststellungen des Werts von Beteiligungen an Personengesellschaften ist die Feststellungserklärung vorrangig von der Gesellschaft anzufordern (§ 153 Absatz 2 BewG i.V.m. R B 153 Absatz 3 Satz 1). Fordert das Feststellungsfinanzamt die Personengesellschaft zur Abgabe der Erklärung auf, ergibt sich eine unmittelbare gesetzliche Verpflichtung der Gesellschaft zur Abgabe der Feststellungserklärung. Die im Zusammenhang mit der Erstellung der Feststellungserklärung anfallenden Kosten (insbesondere Steuerberatungskosten und Kosten für Verkehrswertgutachten) stehen im Zusammenhang mit der Schenkungsteuer des jeweiligen Gesellschafters und können somit nicht als Betriebsausgaben der Gesellschaft abgezogen werden (§ 12 EStG). Die Kosten sind als Erwerbsnebenkosten bei der Schenkungsteuer abziehbar, soweit sie dem Erwerber bzw. Schenker als Entnahmen zugerechnet werden.

Nicht notierte Anteile an einer Kapitalgesellschaft

Bei Feststellungen des Werts von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nur die Kapitalgesellschaft zur Abgabe der Feststellungserklärung anzufordern (§ 153 Absatz 3 BewG). Mit der Anforderung durch das Feststellungsfinanzamt entsteht für die Gesellschaft unmittelbar eine gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe der Feststellungserklärung. Die im Zusammenhang mit der Erstellung der Feststellungserklärung entstehenden Kosten (insbesondere Steuerberatungskosten und Kosten für Verkehrswertgutachten) stellen daher für den Erwerber keine abzugsfähigen Erwerbsnebenkosten dar, soweit die Gesellschaft diese nicht an ihn weitergibt.

Die Grundsätze gelten entsprechend auch für den Fall, dass im Rahmen des Feststellungsverfahrens weitere Feststellungen erforderlich sind, weil einzelne Vermögensgegenstände ihrerseits der Feststellung nach § 151 Absatz 1 BewG unterliegen und die Gesellschaft auch für diese Feststellungserklärungen abgabepflichtig ist.

2.2.1 Kostentragung durch den Beschenkten

Sowohl bei der

- *Vollschenkung,*
- *gemischten Schenkung,*
- *Schenkung unter Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe,*
- *mittelbaren Schenkung und anteiligen mittelbaren Schenkung oder bei*
- *entsprechenden Übertragungen ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens*

sind die Kosten in vollem Umfang vom Steuerwert der Zuwendung abzugsfähig. Eine Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG erfolgt nicht.

2.2.2 Kostentragung durch den Schenker

Sowohl bei der

- *Vollschenkung,*
- *gemischten Schenkung,*
- *Schenkung unter Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe,*
- *mittelbaren Schenkung und anteiligen mittelbaren Schenkung oder bei*

- entsprechenden Übertragungen ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

handelt es sich bei der Kostentragung durch den Schenker um eine zusätzliche Schenkung, die die Bereicherung des Beschenkten entsprechend erhöht. Die Kosten sind in vollem Umfang abzugsfähig. Eine Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG erfolgt nicht.

2.3 Kosten für anschließende Rechtsbehelfsverfahren oder finanzgerichtliche Verfahren bzw. Verfahren zur Änderung der Steuerfestsetzung oder Wertfeststellung

Die Kosten sind nicht abziehbar, da es sich hierbei um Rechtsverfolgungskosten zur Abwehr der Entrichtung der eigenen Schenkungsteuer handelt, die unter das Abzugsverbot des § 10 Absatz 8 ErbStG fallen (> BFH 20.6.2007 II R 29/06, BStBl II S. 722). Werden sie vom Schenker getragen, liegt eine zusätzliche Schenkung vor.

2.4 Kosten eines Gutachtens für die Ermittlung des gemeinen Wertes beim Grundbesitz, beim Betriebsvermögen oder bei nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften

Die Kosten sind im vollen Umfang abzugsfähig unabhängig davon, ob sie im Rahmen der Verpflichtung zur Abgabe der Feststellungserklärung angefallen sind oder erst in einem sich an die Wertfeststellung anschließenden Rechtsbehelfsverfahren, einem finanzgerichtlichen Verfahren oder einem Verfahren, in dem die Änderung der Wertfeststellung beantragt wird, angefallen sind. Sie unterliegen nicht der Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG.

Werden die Gutachterkosten vom Schenker getragen, liegt eine zusätzliche Zuwendung vor.

3. Grunderwerbsteuer

3.1 Kostentragung durch den Beschenkten

3.1.1 Vollschenkungen ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Es fällt keine Grunderwerbsteuer an (§ 3 Nummer 2 GrEStG).

3.1.2 Gemischte Schenkung, Schenkung unter Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Soweit hier Grunderwerbsteuer anfällt, betrifft sie stets nur den entgeltlichen Teil der Zuwendung. Ein Abzug bei der Ermittlung des Werts des steuerpflichtigen Erwerbs ist ausgeschlossen (> H E 7.4 (4) „Erwerbsnebenkosten im Zusammenhang mit einer Schenkung“).

3.1.3 Mittelbare und anteilige mittelbare Grundstücksschenkungen ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Die bei der mittelbaren oder anteiligen mittelbaren Grundstücksschenkungen für den Erwerb des Grundstücks durch den Beschenkten anfallende Grunderwerbsteuer ist bei nicht befreitem Vermögen in voller Höhe abzugsfähig und bei befreitem Vermögen mit dem Teil abzugsfähig, der dem Anteil des mittelbar zugewendeten Gegenstandes entspricht.

3.2 Kostentragung durch den Schenker

3.2.1 Vollschenkungen ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Es fällt keine Grunderwerbsteuer an (§ 3 Nummer 2 GrEStG).

3.2.2 Gemischte Schenkung, Schenkung unter einer Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Es handelt sich um eine zusätzliche Geldschenkung. Ein Abzug ist ausgeschlossen, da nur der entgeltliche Teil der Zuwendung betroffen ist.

3.2.3 Mittelbare und anteilige mittelbare Grundstücksschenkungen ganz oder teilweise steuerbefreiten Vermögens

Die bei der mittelbaren oder anteiligen mittelbaren Grundstücksschenkungen für den Erwerb des Grundstücks durch den Beschenkten anfallende Grunderwerbsteuer ist in gleicher Weise wie die allgemeinen Erwerbsnebenkosten zu behandeln.

3.2.3.1 Mittelbare Schenkung

Die Übernahme der Grunderwerbsteuer durch den Schenker stellt eine zusätzliche Bereicherung dar. Der zusätzlichen Bereicherung steht jedoch eine Bereicherungsminderung in gleicher Höhe durch die

Folgekosten der Schenkung gegenüber. Die Grunderwerbsteuer kann in voller Höhe abgezogen werden.

3.2.3.2 Anteilige mittelbare Schenkung

Die Übernahme der Grunderwerbsteuer durch den Schenker stellt in voller Höhe eine zusätzliche Bereicherung dar. Die Grunderwerbsteuer ist mit dem Anteil abzugsfähig, der dem Verhältnis der Zuwendung ausschließlich der Nebenkosten zu den Anschaffungskosten des Gegenstandes ausschließlich der Nebenkosten entspricht.

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 Absatz 5 Nummer 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 Absatz 5 Nummer 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 Absatz 5 Nummer 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 Absatz 5 Nummer 3 Satz 1 ErbStG nicht an. § 10 Absatz 5 Nummer 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 Absatz 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 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzugsfähigen Schuld belastet. Für die Ermittlung des Kapitalwerts der Schuld gelten Nummer 1.2 Sätze 2, 3 und 4 entsprechend. Bei den Erben fallen Grabpflegekosten im Sinne des § 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 1 ErbStG nicht an. § 10 Absatz 5 Nummer 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 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG). Nummer 1.3.1 Satz 3 gilt entsprechend. Der Erwerb des berechtigten Dritten (§ 3 Absatz 1 Nummer 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 II R 122/85, BStBl II S. 861).

2.2 Soweit die auf dem Sparguthaben 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 II R 122/85, 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 Absatz 3 BewG). Die durch die Geschäftsbesorgung verursachten, das Sparguthaben mindernden Aufwendungen für die Grabpflege sind bei den Erben nach Maßgabe des § 10 Absatz 5 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) bzw. die Zweckzuwendung (§ 8 ErbStG) ist aufschiebend bedingt und - soweit erforderlich - zu überwachen.

2.5 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzugsfähig. Nummer 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 vom 30.9.1987 II R 122/85, BStBl II S. 861). Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs eines Vermächtnisnehmers ist die Auflage der Grabpflege nach § 10 Absatz 5 Nummer 2 ErbStG abzugsfähig. Für die Ermittlung des Kapitalwerts der Schuld gelten Nummer 1.2 Sätze 2, 3 und 4 und für die Behandlung eines nach Ablauf der Pflegezeit bestehenden Guthabens die Nummern 1.3.1 und 1.3.2 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 Absatz 5 Nummer 2 ErbStG abzugsfähig, soweit ein verdecktes Vermächtnis vorliegt, weil der Geldbetrag offensichtlich die Grabpflegeaufwendungen übersteigt, ist der Bedachte damit nach § 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG steuerpflichtig. Obwohl bei den Erben Grabpflegekosten im Sinne des § 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 1 ErbStG nicht anfallen, bleibt § 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 2 ErbStG (Pauschbetrag 10 300 EUR) unberührt.

Berücksichtigung von Abfindungszahlungen an weichende Erbprätendenten als Nachlassverbindlichkeit

> BFH vom 15.6.2016 II R 24/15, BStBl 2017 II S. 128

Berücksichtigung von noch nicht erbrachten Einlagen beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften

> R B 11.4 Absatz 10

Berücksichtigung von noch nicht erbrachten Einlagen, Nachschusspflichten, Überentnahmen und einer übersteigenden Außenhaftung beim Erwerb von Kommanditanteilen

> R B 97.5

Bürgschaften bei Personengesellschaften

> R B 97.1 Absatz 3

Geltendmachung des Pflichtteils nach Tod des Verpflichteten durch dessen Alleinerben

> BFH vom 19.2.2013 II R 47/11, BStBl II S. 332

Kein Abzug einer Abfindungsverpflichtung bei entgeltlichem Verzicht auf Pflichtteil gegenüber dem überlebenden Ehegatten

> BFH vom 27.6.2007 II R 30/05, BStBl II S. 651

Kein Abzug von Reparaturaufwendungen für nach dem Erbfall aufgetretene Gebäudeschäden als Nachlassverbindlichkeit

> BFH vom 23.7.2017 II R 33/15, BStBl 2018 II S. 203

Kosten der Erbauseinandersetzung

> BFH vom 9.12.2009 II R 37/08, BStBl 2010 II S. 489

Kosten der üblichen Grabpflege

Die nach § 10 Absatz 5 Nummer 3 ErbStG abzugsfähigen üblichen Grabpflegekosten sind mit ihrem Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer anzusetzen. Dieser ist mit dem 9,3fachen (§ 13 Absatz 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.

Latente Einkommensteuerlast des Erben auf geerbte Forderung

> BFH vom 17.2.2010 II R 23/09, BStBl II S. 641

Private Schulden eines Gesellschafters gegenüber einer Personengesellschaft

> R B 97.1 Absatz 2, H B 97.1

Steuerberatungskosten für die Steuerangelegenheiten des Erblassers

Vom Erben getragene Steuerberatungskosten, die im Rahmen der Einkommensteuerpflicht des Erblassers anfallen, insbesondere Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärung des Erblassers, stellen keine Nachlassregelungskosten oder Kosten zur Erlangung des Erwerbs i. S. d. § 10 Absatz 5 Nummer 3 ErbStG dar.

Sie können jedoch als Erblässerschulden abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten i. S. d. § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG darstellen, soweit sie vom Erblasser herrühren.

Eine Erblässerschuld setzt voraus, dass der Erblasser noch zu seinen Lebzeiten den Steuerberater beauftragt hat (Verursacherprinzip). Hierunter fällt auch eine über den Tod des Erblassers hinausgehende Beauftragung, solange diese nicht durch eine Kündigung seitens des Erben beendet wird. Beauftragt erst der Erbe nach dem Tod des Erblassers den Steuerberater, liegen keine Erblässerschulden vor.

Diese Grundsätze gelten auch für Steuerberatungskosten, die dem Erben anlässlich einer Berichtigung bzw. Selbstanzeige für ursprünglich vom Erblasser abgegebene Steuererklärungen entstehen. Den Erben trifft als Gesamtrechtsnachfolger gemäß § 153 Absatz 1 AO eine Berichtigungspflicht hinsichtlich der noch vom Erblasser abgegebenen Steuererklärungen, soweit er deren Unrichtigkeit erkennt. Beauftragt der Erbe zur Erfüllung seiner vom Erblasser herrührenden steuerlichen Pflichten einen Steuerberater, rühren die Beratungskosten, anders als die privaten Steuerschulden des Erblassers (> BFH vom 4.7.2012 II R 15/11, BStBl II S. 790), gerade nicht vom Erblasser her, sondern werden erst in der Person des Erben begründet. Sie sind nicht als Erblässerschulden i. S. d. § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzugsfähig.

Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten im Rahmen des Besteuerungs- und Wertfeststellungsverfahrens bei der Erbschaftsteuer

Steuerberatungsgebühren für die von den Erben in Auftrag gegebene Erstellung der Erbschaftsteuererklärung oder der Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 157 i. V. m. § 151 BewG 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. Gleiches gilt, wenn Kosten eines Gutachtens für die Ermittlung des gemeinen Wertes beim Grundbesitz, beim Betriebsvermögen und bei nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften anfallen und vom Erwerber getragen worden sind (> BFH vom 19.6.2013 II R 20/12, BStBl II S. 738). Der Abzug dieser Kosten ist nicht nach § 10 Absatz 6 ErbStG zu kürzen, soweit zum Erwerb steuerbefreites oder teilweise steuerbefreites Vermögen gehört.

Bei Feststellungen im Zusammenhang mit dem Wert des Anteils am Betriebsvermögen (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG) und dem Wert nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 BewG) ist Folgendes zu beachten:

Ist eine gesonderte Feststellung nach § 151 Absatz 1 BewG durchzuführen, kann das Feststellungsfinanzamt von jedem, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Absatz 1 BewG).

Anteil am Betriebsvermögen

Bei Feststellungen des Werts von Beteiligungen an Personengesellschaften ist die Feststellungserklärung vorrangig von der Gesellschaft anzufordern (§ 153 Absatz 2 BewG i.V.m. R B 153 Absatz 3 Satz 1). Fordert das Feststellungsfinanzamt die Personengesellschaft zur Abgabe der Erklärung auf, ergibt sich eine unmittelbare gesetzliche Verpflichtung der Gesellschaft zur Abgabe der Feststellungserklärung. Die im Zusammenhang mit der Erstellung der Feststellungserklärung anfallenden Kosten (insbesondere Steuerberatungskosten und Kosten für Verkehrswertgutachten) stehen im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer des jeweiligen Gesellschafters und können somit nicht als Betriebsausgaben der Gesellschaft abgezogen werden (§ 12 EStG). Die Kosten sind als Nachlassregelungskosten bei der Erbschaftsteuer abziehbar, soweit sie dem Erwerber als Entnahmen zugerechnet werden.

Nicht notierte Anteile an einer Kapitalgesellschaft

Bei Feststellungen des Werts von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nur die Kapitalgesellschaft zur Abgabe der Feststellungserklärung aufzufordern (§ 153 Absatz 3 BewG). Mit der Aufforderung durch das Feststellungsfinanzamt entsteht für die Gesellschaft unmittelbar eine gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe der Feststellungserklärung. Die im Zusammenhang mit der Erstellung der Feststellungserklärung entstehenden Kosten (insbesondere Steuerberatungskosten und Kosten für Verkehrswertgutachten) stellen daher für den Erwerber keine abzugsfähigen Nachlassregelungskosten dar, soweit die Gesellschaft diese nicht an ihn weitergibt.

Die Grundsätze gelten entsprechend auch für den Fall, dass im Rahmen des Feststellungsverfahrens weitere Feststellungen erforderlich sind, weil einzelne Vermögensgegenstände ihrerseits der gesonderten Feststellung nach § 151 Absatz 1 BewG unterliegen und die Gesellschaft auch für diese Feststellungserklärungen abgabeverpflichtet ist.

Keine Nachlassregelungskosten sind Steuerberatungs- und Rechtsberatungskosten, die in einem sich an die Steuerfestsetzung oder Wertfeststellung anschließenden Rechtsbehelfsverfahren oder einem finanzgerichtlichen Verfahren anfallen und vom Erwerber getragen worden sind; sie sind - wie auch die festgesetzte Erbschaftsteuer selbst - nicht zum Abzug zugelassen (> BFH vom 20.6.2007 II R

29/06, BStBl II S. 722). Das gilt auch für andere Verfahren, in denen Änderungen der Steuerfestsetzung oder Wertfeststellung beantragt werden. Abzugsfähig sind jedoch auch hier Kosten eines Gutachtens, die für die Ermittlung des gemeinen Wertes beim Grundbesitz, beim Betriebsvermögen und bei nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften anfallen (> BFH vom 19.6.2013 II R 20/12, BStBl II S. 738). Der Abzug dieser Kosten ist nicht nach § 10 Absatz 6 ErbStG zu kürzen, soweit zum Erwerb steuerbefreites oder teilweise steuerbefreites Vermögen gehört.

Zahlungen des Beschenkten zur Abwendung des Herausgabeanspruchs eines Pflichtteilsberechtigten

> BFH vom 8.10.2003 II R 46/01, BStBl 2004 II S. 234

Zugewinnausgleichsverbindlichkeit beim Tod des erstversterbenden Ehegatten

> BFH vom 1.7.2008 II R 71/06, BStBl II S. 874

Hinweise

HE 10.8

Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten

> BFH vom 4.7.2012 II R 15/11, BStBl II S. 790

Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten bei Aussetzung der Vollziehung

> BFH vom 14.11.2018 II R 34/15, BStBl 2019 II S. 674

Hinweise

HE 10.9

Aufteilung des Pauschbetrags

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	<u>5 300 EUR</u>
Abzugsfähig sind beim	
Vermächtnisnehmer	3 300 EUR
beim Erben (10 300 EUR - 3 300 EUR)	+ <u>7 000 EUR</u>
insgesamt (Pauschbetrag)	<u>10 300 EUR</u>

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

Pauschbetrag je Erbfall

> BFH vom 24.2.2010 II R 31/08, BStBl II S. 491

Hinweise

HE 10.10

Abzug eines Nutzungsrechts

Beispiel:

A vererbt 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 Grundbesitzwert 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 Grundbesitzwert des Grundstücks mit 500 000 EUR zu erfassen.

Kürzung des Schuldenabzugs bei steuerbefreitem Vermögen

> H E 13.4, H E 13a.11, H E 13d

> BFH vom 22.7.2015 II R 21/13, BStBl 2016 II S. 228 sowie vom 22.7.2015 II R 12/14, BStBl 2016 II S. 230

Wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden und Lasten mit Vermögensgegenständen

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden (Lasten) mit Vermögensgegenständen im Sinne des § 10 Absatz 6 ErbStG liegt nur vor, wenn die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die diesen Vermögensgegenstand betreffen (> BFH vom 28.1.1972 III R 4/71, BStBl II S. 416) und die Schuld den Vermögensgegenstand wirtschaftlich belastet (> BFH vom 19.5.1967 III 319/63, BStBl 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 III 242/60 U, BStBl 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 III 242/60 U, BStBl 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 III 242/60 U, BStBl III S. 535). Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist auch gegeben, wenn die Schuld oder Last erst mit dem Erwerb (z. B. Duldungsauflage) begründet wird.

Hinweise

H E 10.11

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 II R 13/92, BStBl II S. 540).

Hinweise

H E 10.12

Auflagen, die dem Beschwererten selbst zugutekommen

> BFH vom 28.6.1995 II R 89/92, BStBl II S. 786

Hinweise

H E 10.13

Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters

> BFH vom 1.7.1992 II R 70/88, BStBl II S. 921 und vom 1.7.1992 II R 12/90, BStBl II S. 925

Hinweise

H E 11

Steuerliche Rückwirkung

Die steuerliche Rückwirkung berührt nicht die Frage nach dem Gegenstand einer Zuwendung (> BFH vom 4.7.1984 II R 73/81, BStBl II S. 772)

Umwandlungssteuerrecht

> BMF-Schreiben vom 11.11.2011 (BStBl I S. 1314), geändert durch BMF-Schreiben vom 26.7.2016 (BStBl I S. 684) und vom 10.11.2016 (BStBl I S. 1252)

Hinweise

H E 12.1

Betriebsvermögen

> R B 95 bis B 109.3 sowie B 199.1 bis B 203

Grundvermögen

> R B 176.1 bis B 198

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

> R B 158.1 bis B 168

Übriges Vermögen

> R B 9.1 bis B 13

Hinweise

HE 12.2

Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts an das Zivilrecht

> BFH vom 10.11.1982 II R 111/80, BStBl 1983 II S. 116 und vom 15.10.1997 II R 68/95, BStBl II S. 820

Behandlung von Sachleistungsansprüchen aus gegenseitigen Verträgen

> BFH vom 10.4.1991 II R 118/86, BStBl II S. 620, vom 26.6.1991 II R 117/87, BStBl II S. 749 und vom 15.10.1997 II R 68/95, 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, Grundbesitzwert 1 000 000 EUR. Er veräußert das Grundstück mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 1.9.01 an K gegen 1 000 000 EUR in bar, zahlbar in zwei gleichen Raten am 1.12.01 und 1.3.02. V und K vereinbaren den Übergang von Besitz und Gefahr, Nutzungen und Lasten (Lastenwechsel) mit Entrichtung der 1. Rate am 1.12.01. Nach Entrichtung der 2. Rate am 1.3.02 erklären die Beteiligten formgerecht die Auflassung; K erhält zugleich die den Vorschriften der Grundbuchordnung entsprechende Eintragungsbewilligung ausgehändigt. Mit Bescheid vom 5.1.02 führt das Lagefinanzamt auf den 1.1.02 eine Zurechnungsfortschreibung des Einheitswerts des Grundstücks auf K als dessen wirtschaftlicher Eigentümer durch (§ 22 Absatz 2 BewG). Die Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch erfolgt am 17.5.02.

V verstirbt am I. 10.1.02
 II. 10.4.02

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 10.1.02

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 1.1.02 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 (10.1.02) 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 B 9.3 Absatz 1).

II. Todestag 10.4.02

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.

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:

V ist Eigentümer eines schuldenfreien Grundstücks, das er als Gewerbetreibender oder Freiberufler betrieblich selbst nutzt, Grundbesitzwert 1 000 000 EUR. Er veräußert das Grundstück mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 1.9.01 an K gegen 1 000 000 EUR in bar, zahlbar in zwei gleichen Raten am 1.12.01 und 1.3.02. V und K vereinbaren den Übergang von Besitz und Gefahr, Nutzungen und Lasten (Lastenwechsel) mit Entrichtung der 1. Rate am 1.12.01. An diesem Tag endet die Selbstnutzung durch V. Nach Entrichtung der 2. Rate am 1.3.02 erklären die Beteiligten formgerecht die Auflassung; K erhält zugleich die den Vorschriften der Grundbuchordnung entsprechende Eintragungsbewilligung ausgehändigt. Mit Bescheid vom 5.1.02 führt das Lagefinanzamt auf den 1.1.02 eine Zurechnungsfortschreibung des Einheitswerts des Grundstücks auf K als dessen wirtschaftlicher Eigentümer durch (§ 22 Absatz 2 BewG). Die Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch erfolgt am 17.5.02.

V verstirbt am I. 10.1.02
 II. 10.4.02

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 10.1.02

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 gehören zum Betriebsvermögen. Als Nachlassverbindlichkeit kann die noch nicht erfüllte Sachleistungsverpflichtung gegenüber K in Höhe von 1 000 000 EUR abgezogen werden.

II. Todestag 10.4.02

Im Hinblick auf den fehlenden Eigentumsübergang auf K zum Besteuerungszeitpunkt gehört das 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. Als Nachlassverbindlichkeit kann die noch nicht erfüllte Sachleistungsverpflichtung gegenüber K in Höhe von 1 000 000 EUR abgezogen werden.

Beispiel 3:

V ist Eigentümer eines privat genutzten schuldenfreien Grundstücks, Grundbesitzwert 1 000 000 EUR. Er veräußert das Grundstück mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 1.9.01 an K gegen 1 000 000 EUR in bar, zahlbar in zwei gleichen Raten am 1.12.01 und 1.3.02. V und K vereinbaren

den Übergang von Besitz und Gefahr, Nutzungen und Lasten (Lastenwechsel) mit Entrichtung der 1. Rate am 1.12.01. Ab diesem Zeitpunkt nutzt K das Grundstück privat. Nach Entrichtung der 2. Rate am 1.3.02 erklären die Beteiligten formgerecht die Auflassung; der Käufer erhält zugleich die den Vorschriften der Grundbuchordnung entsprechende Eintragungsbewilligung ausgehändigt. Mit Bescheid vom 5.1.02 führt das Lagefinanzamt auf den 1.1.02 eine Zurechnungsfortschreibung des Einheitswerts des Grundstücks auf K als dessen wirtschaftlicher Eigentümer durch (§ 22 Absatz 2 BewG). Die Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch erfolgt am 17.5.02.

K verstirbt am I. 10.1.02
 II. 10.4.02

Der Tod des K 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 10.1.02

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 1.1.02 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 10.4.02

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 Grundbesitzwert, 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 4:

V ist Eigentümer eines privat genutzten schuldenfreien Grundstücks, Grundbesitzwert 1 000 000 EUR. Er veräußert das Grundstück mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 1.9.01 an K gegen 1 000 000 EUR in bar, zahlbar in zwei gleichen Raten am 1.12.01 und 1.3.02. V und K vereinbaren den Übergang von Besitz und Gefahr, Nutzungen und Lasten (Lastenwechsel) mit Entrichtung der 1. Rate am 1.12.01. K ist Gewerbetreibender oder Freiberufler und nutzt ab diesem Zeitpunkt das Grundstück für eigene betriebliche Zwecke. Nach Entrichtung der 2. Rate am 1.3.02 erklären die Beteiligten formgerecht die Auflassung; der Käufer erhält zugleich die den Vorschriften der Grundbuchordnung entsprechende Eintragungsbewilligung ausgehändigt. Mit Bescheid vom 5.1.02 führt das Lagefinanzamt auf den 1.1.02 eine Zurechnungsfortschreibung des Einheitswerts des Grundstücks auf K als dessen wirtschaftlicher Eigentümer durch (§ 22 Absatz 2 BewG). Die Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch erfolgt am 17.5.02.

K verstirbt am I. 10.1.02
 II. 10.4.02

Der Tod des K 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 10.1.02

Das Grundstück gehört nicht zum Nachlass des K. Wegen des fehlenden Eigentumsübergangs kann es noch nicht zum Grundvermögen des K gehören und kann damit auch nicht als Betriebsgrundstück nach § 99 BewG erfasst werden. Der zivilrechtliche Sachleistungsanspruch ist jedoch ertragsteuerlich schon als wirtschaftliches Eigentum am Grundstück mit dem gemeinen Wert in Höhe von 1 000 000 EUR als Teil des Betriebsvermögens im Sinne der §§ 95 ff. BewG erfasst und gehört damit zum begünstigungsfähigen Vermögen nach § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG. Insoweit liegt kein Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 ErbStG vor.

Zugleich ist eine entsprechende Verpflichtung zur Erfüllung der Kaufpreisverbindlichkeit von 1 000 000 EUR entstanden, die bei Tilgung der ersten Rate am 10.1.02 auf 500 000 EUR reduziert wird. Durch die Tilgung vermindert sich das Vermögen des Betriebs um 500 000 EUR. Letztlich umfasst das Betriebsvermögen im Sinne der §§ 95 ff. BewG zum Besteuerungstichtag den als wirtschaftliches Eigentum aktivierten Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung mit 1 000 000 EUR und die Restschuld der Kaufpreisverbindlichkeit mit 500 000 EUR.

II. Todestag 10.4.02

Das Grundstück gehört nicht zum Nachlass des K. Wegen des fehlenden Eigentumsübergangs kann es noch nicht zum Grundvermögen des K gehören und kann damit auch nicht als Betriebsgrundstück nach § 99 BewG erfasst werden. Der zivilrechtliche Sachleistungsanspruch ist jedoch ertragsteuerlich schon als wirtschaftliches Eigentum am Grundstück mit dem gemeinen Wert in Höhe von 1 000 000 EUR als Teil des Betriebsvermögens im Sinne der §§ 95 ff. BewG erfasst und gehört damit zum begünstigungsfähigen Vermögen nach § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG. Insoweit liegt kein Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 ErbStG vor.

Zugleich ist eine entsprechende Verpflichtung zur Erfüllung der Kaufpreisverbindlichkeit von 1 000 000 EUR entstanden, die bei Tilgung auf 0 EUR reduziert wird. Durch die Tilgung vermindert sich das Vermögen des Betriebs um 1 000 000 EUR. Letztlich umfasst das Betriebsvermögen im Sinne der §§ 95 ff. BewG zum Besteuerungstichtag den als wirtschaftliches Eigentum aktivierten Sachleistungsanspruch auf Eigentumsübertragung mit 1 000 000 EUR.

Beispiel 5:

LG (= Leasinggeber) ist zivilrechtlicher Eigentümer eines betrieblich genutzten bebauten Grundstücks. Mit LN (= Leasingnehmer) wird ein Vollamortisationsleasingvertrag abgeschlossen, d.h. LN entrichtet in der Grundmietzeit den vollen Wert des der Leasingvereinbarung zugrunde liegenden Gebäudes. Ertragsteuerlich stellt das Gebäude bei LN zu erfassendes wirtschaftliches Eigentum dar und wird sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz bilanziert. Zugleich wird eine Kaufpreis-/Leasingschuld passiviert. Bei LG wird lediglich der Grund und Boden sowie eine kapitalisierte Kaufpreis-/Leasingforderung bzgl. der Raten des Leasingnehmers aktiviert.

Für den Grund und Boden geht kein wirtschaftliches Eigentum über, da es für Grundstücke keine „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ gibt.

I. LG verstirbt

Das Grundstück gehört aufgrund des Vorrangs des zivilrechtlichen Eigentums zum Nachlass des LG. Das Eigentum am aufstehenden Gebäude folgt dem Grund und Boden. Nachdem das Objekt zu betrieblichen Zwecken des Leasings genutzt wird und entsprechend den ertragsteuerlichen Vorgaben in Form der Kaufpreis-/Leasingforderung auch bilanziert ist, stellt es ein Betriebsgrundstück im Sinne der § 99 BewG und ggf. Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 ErbStG dar.

II. LN verstirbt

Das Grundstück gehört aufgrund des Vorrangs des zivilrechtlichen Eigentums nicht zum Nachlass des LN. Zum Betriebsvermögen im Sinne der §§ 95 ff. BewG gehört ein aktivierter Sachleistungsanspruch für die Gebäudenutzung während der Leasingdauer sowie eine passivierte Zahlungsverpflichtung der Leasingraten in diesem Zeitraum. Beides stellt kein Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 ErbStG dar.

Betriebsgrundstücke

> R B 99

Hinweise

HE 12.3

Gewinnverteilung bei Schenkung

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 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.

Hinweise

HE 13.2

Ausstellung in einem Land außerhalb der EU oder des EWR

Eine vorübergehende Ausstellung der Kunstgegenstände in einem Land außerhalb der EU oder des EWR ist für die Erhaltung der Befreiung unschädlich.

Europäischer Wirtschaftsraum

Dem Europäischen Wirtschaftsraum gehören Island, Liechtenstein und Norwegen sowie die Mitgliedstaaten der Europäischen Union an.

Kulturgutschutzgesetz

> Gesetz vom 31.7.2016 (BGBl. I S. 1914)

Kulturgüter, die nicht der Denkmalpflege unterstellt werden können

Soweit das Denkmalschutzgesetz eines Landes ein Unterschutzstellen von Gegenständen der Art nach nicht vorsieht (z. B. bewegliche Gegenstände), kann die Denkmaleigenschaft durch die Eintragung in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts oder national wertvoller Archive nach dem Kulturgutschutzgesetz (Gesetz vom 31.7.2016, BGBl. I S. 1914, mit späteren Änderungen) erreicht werden. Damit sind zugleich die Voraussetzungen des § 13 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa und bb ErbStG erfüllt.

Zwanzigjähriger Familienbesitz

> BFH vom 14.11.1980 III R 9/79, BStBl 1981 II S. 251

Hinweise

HE 13.3

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 II R 61/87, BStBl 1989 II S. 135).

Ein von einem der Ehegatten genutztes häusliches Arbeitszimmer, das im Wohnbereich belegt ist, ist auch dann der Wohnnutzung der Ehegatten zuzurechnen, wenn es an den Arbeitgeber des Ehegatten vermietet ist (> BFH vom 26.2.2009 II R 69/06, BStBl II S. 480). Entsprechendes gilt für andere haushaltszugehörige Personen.

Befreiung von einer Schuld gegenüber dem anderen Ehegatten

> BFH vom 27.10.2010 II R 37/09, BStBl 2011 II S. 134

Europäischer Wirtschaftsraum

Dem Europäischen Wirtschaftsraum gehören Island, Liechtenstein und Norwegen sowie die Mitgliedstaaten der Europäischen Union an.

Keine Steuerbefreiung für Familienheim bei Zweit- oder Ferienwohnung

> BFH vom 18.7.2013 II R 35/11, BStBl II S. 1051

Wohnfläche

> Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003 (BGBl I S. 2346)

Hinweise

H E 13.4

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 II R 61/87, BStBl 1989 II S. 135).

Ein von einem der Ehegatten genutztes häusliches Arbeitszimmer, das im Wohnbereich belegen ist, ist auch dann der Wohnnutzung der Ehegatten zuzurechnen, wenn es an den Arbeitgeber des Ehegatten vermietet ist (> BFH vom 26.2.2009 II R 69/06, BStBl II S. 480). Entsprechendes gilt für andere haushaltszugehörige Personen.

Europäischer Wirtschaftsraum

Dem Europäischen Wirtschaftsraum gehören Island, Liechtenstein und Norwegen sowie die Mitgliedstaaten der Europäischen Union an.

Freie Erbauseinandersetzung

In den Fällen der freien Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften ist eine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Erbfalls als zeitnah in der Regel anzuerkennen, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung innerhalb von sechs Monaten erfolgt (> vgl. BMF-Schreiben vom 14.3.2006, BStBl I S. 253, Tz. 8). Erfolgt die Erbauseinandersetzung erst nach mehr als sechs Monaten, kann der Begünstigungstransfer in begründeten Ausnahmefällen (z. B. aufgrund von Erbstreitigkeiten, Erstellung von Gutachten o. ä.) gewährt werden. Der Steuerpflichtige hat die Gründe darzulegen, die eine Erbauseinandersetzung innerhalb des Sechsmonatszeitraums verhindert haben.

> BFH vom 23.6.2015 II R 39/13, BStBl 2016 II S. 225

Bei der Steuerbefreiung für das Familienheim nach § 13 Absatz 1 Nummer 4b bzw. 4c ErbStG kann von einer unverzüglichen Selbstnutzung des Erwerbers zu eigenen Wohnzwecken ausgegangen werden, wenn die tatsächliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken unverzüglich beginnt, die Erbauseinandersetzung jedoch erst anschließend und nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums erfolgt.

Keine Steuerbefreiung für den Erwerb eines Anspruchs auf Verschaffung von Eigentum an einem Familienheim

> BFH vom 29.11.2017 II R 14/16, BStBl 2018 II S. 362

Keine Steuerbefreiung für Familienheim bei Zweit- oder Ferienwohnung

> BFH vom 18.7.2013 II R 35/11, BStBl II S. 1051

Keine Steuerbefreiung für Familienheim bei Zuwendung eines Wohnungsrechts

> BFH vom 3.6.2014 II R 45/12, BStBl II S. 806

Steuerbefreiung - Beispiele

Beispiel 1:

Erblasser E hinterlässt seinen Kindern A und B je zur Hälfte ein bis dahin von ihm selbstgenutztes Einfamilienhaus mit einem Grundbesitzwert von 450 000 EUR und einer Wohnfläche von 300 m². Eine Grundschuld valutiert in Höhe von 90 000 EUR. Beide Kinder nutzen das Haus nach seinem Tod mehr als zehn Jahre.

Da auf die Wohnung des Erblassers abzustellen ist, sind insgesamt nur 200 m² Wohnfläche begünstigt (das entspricht 2/3 der Gesamtwohnfläche von 300 m²). Bei jedem Kind sind mithin von dem hälft-

tigen Grundbesitzwert von 225 000 EUR nur 2/3 (= 150 000 EUR) befreit. Die hälftige Grundschuld ist bei jedem Kind im Umfang von 2/3 von 45 000 EUR = 30 000 EUR nach § 10 Absatz 6 Satz 3 ErbStG nicht als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig und im Umfang von 1/3 von 45 000 EUR = 15 000 EUR abzugsfähig.

Beispiel 2:

Erblasser E vererbt seiner Ehefrau F und seiner Tochter T je zur Hälfte ein bis dahin selbstgenutztes Einfamilienhaus mit einem Grundbesitzwert von 600 000 EUR und einer Wohnfläche von 300 m². Beide nutzen das Haus nach seinem Tod mehr als zehn Jahre.

Der hälftige Erwerb der F ist in voller Höhe befreit (300 000 EUR), da § 13 Absatz 1 Nummer 4b ErbStG keine Wohnflächenbegrenzung vorsieht. Der hälftige Erwerb der T (300 000 EUR) ist nur zu 2/3 (200 000 EUR) befreit, da § 13 Absatz 1 Nummer 4c ErbStG die Befreiung auf eine Wohnfläche von 200 m² (das entspricht 2/3 der Gesamtfläche von 300 m²) begrenzt.

Beispiel 3:

Erblasser E wird von seiner Tochter T und seinem Sohn S je zur Hälfte beerbt. Zum Nachlass gehört ein Grundstück mit einer bis dahin vom Erblasser selbstgenutzten Wohnung von 100 m², einer gewerblichen Nutzfläche von 300 m² und einem Grundbesitzwert von 800 000 EUR. Das Familienheim ist mit einer Grundschuld von 150 000 EUR belastet. Zum Nachlass gehört außerdem ein Bankguthaben von 5 000 000 EUR.

Im Rahmen der Erbauseinandersetzung übernimmt die Tochter auch die andere Hälfte des Grundstücks gegen eine Ausgleichszahlung aus dem Nachlass von 325 000 EUR und eine Schuldübernahme von 75 000 EUR. T nutzt die in dem Grundstück belegene Wohnung mehr als zehn Jahre selbst.

Berechnung des Reinnachlasses

Steuerwert des Grundstücks	800 000 EUR
Bankguthaben	+ 5 000 000 EUR
Vermögensanfall	5 800 000 EUR
Nachlassverbindlichkeiten	./. 150 000 EUR
Erbfallkostenpauschale	./. 10 300 EUR
Wert des Reinnachlasses	5 639 700 EUR

Davon Erbanteil je 1/2 2 819 850 EUR

Berechnung des Erwerbs für T

Steuerbefreiung nach § 13 Absatz 1 Nummer 4c ErbStG

Steuerwert des Grundstücks	800 000 EUR	
Davon steuerbegünstigt 1/4	200 000 EUR	
Davon 1/2-Anteil		100 000 EUR

Werterhöhung Ausgleichszahlung (ohne Schuldübernahme)

in Höhe von 325 000 EUR, die zu 1/4 auf das begünstigte Familienheim entfällt (max. 100 000 EUR)		
Steuerbefreiung des Familienheims		+ 81 250 EUR
		181 250 EUR

Berechnung der nicht abzugsfähigen Schulden für T

Grundschuld	150 000 EUR
Davon entfallen auf das steuerbegünstigte Familienheim 1/4	37 500 EUR
Davon 1/2-Anteil nicht abzugsfähig	18 750 EUR

Erbanteil T	2 819 850 EUR
Steuerbefreiung Familienheim	./. 181 250 EUR
Nicht abzugsfähiger Teil der Schuld	+ 18 750 EUR
Bereicherung der T	2 657 350 EUR

Berechnung des Erwerbs für S

Erbanteil S	2 819 850 EUR
Steuerbefreiung Familienheim	./. 0 EUR
Nichtabzugsfähige Schulden	+ 0 EUR
Bereicherung des S	<u>2 819 850 EUR</u>

Unverzögliche Selbstnutzung

> BFH vom 28.5.2019 II R 37/16, BStBl II S. 678

Veränderungen am Grundstück

Als unschädliche Veränderungen am Grundstück kommen z. B. in Betracht:

- Dachgeschossausbau,
- Aufstockung,
- Anbau,
- Verkauf oder Schenkung einer unbebauten Teilfläche,
- Begründung von Wohneigentum.

Wohnfläche

> Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003 (BGBl I S. 2346)

Hinweise

H E 13.5 (2)

Abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit

> BFH vom 28.6.1995 II R 80/94, BStBl II S. 784 und vom 9.11.1994 II R 110/91, BStBl 1995 II S. 62

Bemessung von Pflegeleistungen dem Grunde und der Höhe nach

> H E 7.4 (1) „Übernommene Pflegeleistungen als Gegenleistung“

Freibetrag für Pflegeleistungen

> BFH vom 11.9.2013 II R 37/12, BStBl 2014 II S. 114

Nachrangigkeit des Freibetrags gegenüber Nachlassverbindlichkeit

> BFH vom 13.7.1983 II R 105/82, BStBl. 1984 II S. 37

Pflegefreibetrag für gesetzlich zum Unterhalt verpflichtete Personen

> BFH vom 10.5.2017 II R 37/15, BStBl II S. 1069

Hinweise

H E 13.5 (6)

Auslagenersatz

> BFH vom 28.6.1995 II R 80/94, BStBl II S. 784

Hinweise

H E 13.6

Art- und Funktionsgleichheit von zugewendeten und zurückfallenden Gegenständen

> BFH vom 22.6.1994 II R 1/92, BStBl II S. 656

Beschränkung auf Erwerbe von Todes wegen

> BFH vom 16.4.1986 II R 135/83, BStBl II S. 622

Gezogene Früchte

> BFH vom 22.6.1994 II R 13/90, BStBl II S. 759

Hinweise

HE 13.9

Gegenseitigkeitserklärungen

Es 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 I S. 464, 485)

Doppelbesteuerungsabkommen

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

- Artikel 10 Absatz 2 des DBA-USA vom 3.12.1980 i. d. F. der Bekanntmachung vom 21.12.2000 (BStBl 2001 I S. 114)
 - Artikel 12 des DBA-Frankreich vom 12.10.2006 (BStBl 2009 I S. 1258) i. V. m. Artikel 21 des durch das Revisionsprotokoll vom 9.6.1969 sowie die Zusatzabkommen vom 28.9.1989 und vom 20.12.2001 geänderten Abkommens vom 21.7.1959 auf dem Gebiet der Ertragsteuern (BStBl 1990 I S. 413 und BStBl 2002 I S. 891)
 - Artikel 28 des DBA-Schweden vom 14.7.1992 (BStBl 1994 I S. 422)^{*)}
^{*) Schweden erhebt seit 1.1.2005 keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr.}
-

Hinweise

HE 13.10

Erträge eines zugewendeten Vermögensstamms

> BFH vom 16.1.2002 II R 82/99, BStBl II S. 303

Hinweise

HE 13a.2

Prüfung des Schwellenwerts

Beispiel 1:

A verschenkt an seine Tochter T am 1.10.2016 einen Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 15 000 000 EUR. Das begünstigte Vermögen beträgt 10 000 000 EUR.

Nach 3 Jahren verstirbt A. Zum Nachlass, der an seine Tochter als Alleinerbin übergeht, gehören 30 % der Anteile an der B-GmbH. Deren gemeiner Wert beträgt 22 000 000 EUR und das begünstigte Vermögen 17 000 000 EUR.

Prüfung Schwellenwert:

Erwerb vom 1.10.2016	10 000 000 EUR
Erwerb vom 1.10.2019	<u>17 000 000 EUR</u>
	27 000 000 EUR

Nach 4 Jahren (2.10.2020) verkauft T den Gewerbebetrieb.

Für den Erwerb vom 1.10.2016 ist eine Nachversteuerung nach § 13a Absatz 6 ErbStG durchzuführen. Trotz des Verstoßes gegen die Behaltensregelungen überschreitet der Gesamterwerb des begünstigten Vermögens weiterhin mit 27 000 000 EUR den Schwellenwert von 26 000 000 EUR. Für den Erwerb vom 1.10.2019 ist keine Änderung bei der Steuerverschonung vorzunehmen.

Beispiel 2:

C verschenkt an ihren Sohn S 100 % der Anteile an der D-GmbH. Deren gemeiner Wert beträgt 50 000 000 EUR und das begünstigte Vermögen 27 000 000 EUR. Die Voraussetzungen für die Gewährung des Vorwegabschlags sind gegeben. Er beträgt 20 %.

Das nach Abzug des Vorwegabschlags vorhandene begünstigte Vermögen beträgt 21 600 000 EUR (27 000 000 EUR - 5 400 000 EUR (20 % von 27 000 000 EUR)). Damit liegt kein Großerwerb vor, weil der Schwellenwert von 26 000 000 EUR nicht überschritten wird.

Nach 4 Jahren liegen die Voraussetzungen für die Gewährung des Vorwegabschlags nicht mehr vor. Das begünstigte Vermögen beträgt damit 27 000 000 EUR, so dass von einem Großerwerb auszugehen ist. Die Steuerverschonung ist unter Berücksichtigung der geänderten Verhältnisse anzupassen.

Hinweise

HE 13a.3

Auswirkung des Abzugsbetrags

Begünstigtes Vermögen von bis zu 1 000 000 EUR wird im Fall der Regelverschonung durch den Verschonungsabschlag von 85 % und den Abzugsbetrag vollständig befreit. Der Abzugsbetrag verringert sich gleitend bei einem Wert des begünstigten Vermögens zwischen 1 000 001 EUR und 2 999 999 EUR.

Beispiel:

Erblasser E hinterlässt seinem Sohn S einen Gewerbebetrieb mit einem gemeinen Wert von 2 200 000 EUR. Das begünstigte Vermögen hat einen Wert von 2 000 000 EUR.

Für den Abzugsbetrag ergibt sich folgende Berechnung:

begünstigtes Betriebsvermögen	2 000 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 1 700 000 EUR</u>	
Verbleibender Wert	300 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 75 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiges begünstigtes Betriebsvermögen		225 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	300 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	150 000 EUR	
davon 50 %	<u>./. 75 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		75 000 EUR

Hinweise

HE 13a.4

Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft

Der angestellte Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft zählt zu den beschäftigten Arbeitnehmern, selbst wenn er sozialversicherungsrechtlich nicht als Arbeitnehmer behandelt wird. Ist er bei mehreren Arbeitgebern (z. B. mehreren Kapitalgesellschaften) beschäftigt, zählt er bei jedem der Arbeitgeber zu den beschäftigten Arbeitnehmern.

Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft

Der angestellte Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft zählt nicht zu den beschäftigten Arbeitnehmern, auch wenn er sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer behandelt wird.

Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH

Ist der angestellte Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH gleichzeitig Mitunternehmer der Kommanditgesellschaft, zählt dieser nicht zu den beschäftigten Arbeitnehmern, sofern dessen Vergütung in vollem Umfang als Sondervergütung (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG) zu qualifizieren ist. Wird die Vergütung des Geschäftsführers ertragsteuerlich nur teilweise als Sondervergütung behandelt, ist der Geschäftsführer bei der Ermittlung der Zahl der Beschäftigten zu berücksichtigen.

Zur Ermittlung der Lohnsumme > H E 13a.5 „Sonderbetriebseinnahmen bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft“

Hinweise

H E 13a.5

Überhöhte Vergütungen für Arbeitnehmer einer Kapitalgesellschaft

Überhöhte Vergütungen für den Geschäftsführer oder andere Arbeitnehmer, die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wurden, sind nicht in die Lohnsumme einzubeziehen.

Sonderbetriebseinnahmen bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft

In dem Umfang, in dem die Vergütung eines Gesellschafters einer Personengesellschaft als Sondervergütung (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG) zu qualifizieren ist, bleibt diese bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsumme unberücksichtigt.

Zur Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten > H E 13a.4 „Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH“

Hinweise

H E 13a.6

Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten, der Ausgangslohnsumme und der Mindestlohnsumme

Beispiel 1:

E ist verstorben und wurde von A als Alleinerben beerbt. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehören 100 % der Anteile an der A-GmbH, 50 % der Anteile an der B-GmbH und 100 % der Anteile an der C-GmbH:

Gesellschaft	Anzahl der Beschäftigten	Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200 000 EUR
B-GmbH	10	350 000 EUR
C-GmbH	4	80 000 EUR

Die B-GmbH hält wiederum 100 % der Anteile an der D-GmbH. Die D-GmbH hat 6 Beschäftigte und eine Ausgangslohnsumme von 150 000 EUR.

Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten:

Gesellschaft	festzustellende Anzahl der Beschäftigten	festzustellende Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200 000 EUR
B-GmbH	16 (B-GmbH 10 + D-GmbH 6)	500 000 EUR (B-GmbH 350 000 EUR + D-GmbH 150 000 EUR)
D-GmbH	6	150 000 EUR

Hinsichtlich der B-GmbH ist die Anzahl der Beschäftigten und die Ausgangslohnsumme bezogen auf das gesamte Unternehmen festzustellen, auch wenn der Anteil des E nur 50 % beträgt.

Für die selbständige wirtschaftliche Einheit „Anteil C-GmbH“ ist keine Ausgangslohnsumme und keine Anzahl der Beschäftigten festzustellen, da die Gesellschaft insgesamt nicht mehr als fünf Beschäftigte hat.

Ermittlung der Mindestlohnsumme:

Gesellschaft	festgestellte Ausgangslohnsumme	jeweiliger Prozentsatz für Mindestlohnsumme	Mindestlohnsumme
A-GmbH	200 000 EUR	250 Prozent	500 000 EUR
B-GmbH	500 000 EUR	400 Prozent	2 000 000 EUR
C-GmbH	-	-	-
Summe der Mindestlohnsumme			2 500 000 EUR

Beispiel 2:

E ist verstorben und wurde von A als Alleinerben beerbt. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehören jeweils 100 % der Anteile an folgenden Gesellschaften:

Gesellschaft	Anzahl der Beschäftigten	Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200 000 EUR
B-GmbH	12	350 000 EUR

Die B-GmbH hält wiederum 100 % der Anteile an der D-GmbH. Die D-GmbH hat 4 Beschäftigte und eine Ausgangslohnsumme von 150 000 EUR.

Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten:

Gesellschaft	festzustellende Anzahl der Beschäftigten	festzustellende Ausgangslohnsumme
A-GmbH	9	200 000 EUR
B-GmbH	16 (B-GmbH 12 + D-GmbH 4)	500 000 EUR (B-GmbH 350 000 EUR + D-GmbH 150 000 EUR)
D-GmbH	4	150 000 EUR

Obwohl die D-GmbH selbst nicht mehr als fünf Beschäftigte hat, ist die Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten festzustellen, da diese Angaben für die Feststellung der Ausgangslohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten bei der B-GmbH von Bedeutung sind (> R E 13a.10 Absatz 3).

Ermittlung der Mindestlohnsumme:

Gesellschaft	festgestellte Ausgangslohnsumme	jeweiliger Prozentsatz für Mindestlohnsumme	Mindestlohnsumme
A-GmbH	200 000 EUR	250 Prozent	500 000 EUR
B-GmbH	500 000 EUR	400 Prozent	2 000 000 EUR
Summe der Mindestlohnsumme			2 500 000 EUR

Hinweise

H E 13a.7 (1)

Abweichende Wirtschaftsjahre

Beispiel:

A erwirbt Anteile an der A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) am 1.2.06. Zur A-GmbH gehört eine 100 %-Beteiligung an der B-GmbH, deren Wirtschaftsjahr jeweils am 30.6. endet. Zur B-GmbH gehört eine 50 %-Beteiligung an der C-GmbH, deren Wirtschaftsjahr jeweils am 30.11. endet.

Zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme ist auf folgende Zeiträume abzustellen:

A-GmbH 1.1.01 bis 31.12.05

B-GmbH 1.7.00 bis 30.6.05

C-GmbH 1.12.00 bis 30.11.05

Mehrere wirtschaftliche Einheiten

Beispiel:

A erwirbt sämtliche Anteile an der A-GmbH und ein Einzelunternehmen. Die A-GmbH beschäftigt 23 und das Einzelunternehmen 27 Arbeitnehmer. Im Besteuerungszeitpunkt beträgt die Ausgangslohnsumme der A-GmbH 1 000 000 EUR und im Einzelunternehmen 2 000 000 EUR. Nach 5 Jahren beträgt die Lohnsumme der A-GmbH 3 700 000 EUR, das entspricht 370 % der Ausgangslohnsumme, und im Einzelunternehmen 10 600 000 EUR, das entspricht 530 % der Ausgangslohnsumme.

Die Ausgangslohnsumme des gesamten begünstigt erworbenen Vermögens beträgt 3 000 000 EUR. Nach 5 Jahren beläuft sich die kumulierte Lohnsumme auf 14 300 000 EUR, das entspricht 476 % der Ausgangslohnsumme. Auch für die Anteile an der A-GmbH erfolgt damit keine Nachversteuerung.

Hinweise

H E 13a.7 (2)

Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme bei Übertragung begünstigten Betriebsvermögens

Wird ein Einzelunternehmen mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums oder eine Beteiligung an einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 EStG oder § 18 Absatz 4 EStG mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums übertragen, sind bei der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme folgende Beschäftigte bzw. Löhne und Gehälter zu berücksichtigen:

Zum Vermögen des Einzelunternehmens/der Personengesellschaft gehören	Einbeziehung der Beschäftigten sowie der Löhne und Gehälter
Betriebstätte im Inland	Die Beschäftigten sowie die Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).
Betriebstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	Die Beschäftigten sowie die Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).
Betriebstätte in einem Drittstaat	Da es sich nicht um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen handelt (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 2 und 3) bleiben die in der Betriebstätte eines Drittstaats beschäftigten Arbeitnehmer und die gezahlten Löhne und Gehälter unberücksichtigt.
Beteiligung an einer Personengesellschaft im Inland	Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind unabhängig von der Beteiligungshöhe anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG, > R E 13a.7 Absatz 2).
Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind unabhängig von der Beteiligungshöhe anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG, > R E 13a.7 Absatz 2).
Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Drittstaat	Die Beteiligung ist zwar Teil des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 1 und 4). Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Gesellschaft jedoch in einem Drittstaat befindet, sind ihre Beschäftigten

	<i>und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter nicht mit einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Inland</i>	<i>Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind anteilig einzubeziehen, wenn im Besteuerungszeitpunkt eine mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 % besteht (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG, > R E 13a.7 Absatz 3).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind anteilig einzubeziehen, wenn im Besteuerungszeitpunkt eine mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 % besteht (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG, > R E 13a.7 Absatz 3).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>Die Beteiligung ist zwar Teil des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 4). Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Gesellschaft jedoch in einem Drittstaat befindet, sind ihre Beschäftigten und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter nicht mit einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG).</i>

Beispiel:

Erblasser E war zu 50 % an der E & A OHG mit Sitz in Deutschland beteiligt. Alleinerbin ist seine Tochter T.

Die E & A OHG hatte beim Tod des E 50 Beschäftigte. Sie zahlte in den letzten fünf Wirtschaftsjahren vor dem Tod des E durchschnittlich 1 500 000 EUR an Löhnen und Gehältern. Von den 50 Beschäftigten waren am Stichtag fünf in einer Betriebstätte in Belgien (durchschnittliche Lohnsumme 150 000 EUR) und zehn in einer Betriebstätte in der Ukraine (durchschnittliche Lohnsumme 200 000 EUR) tätig.

Die E & A OHG war zu 20 % an einer Personengesellschaft mit Sitz in Ungarn beteiligt. Die durchschnittliche Lohnsumme dieser Gesellschaft beträgt 550 000 EUR und die Anzahl der Beschäftigten am Stichtag 15. Zudem hielt die E & A OHG eine Beteiligung von 30 % an einer Personengesellschaft in Japan. Die durchschnittliche Lohnsumme dieser Gesellschaft beträgt 700 000 EUR und die Anzahl der Beschäftigten am Stichtag 21. Die E & A OHG hielt 23 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland (durchschnittliche Lohnsumme 900 000 EUR, Anzahl der Beschäftigten 30), 30 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Frankreich (durchschnittliche Lohnsumme 1 000 000 EUR, Anzahl der Beschäftigten 30) und 40 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Indien (durchschnittliche Lohnsumme 800 000 EUR, Zahl der Beschäftigten 280).

Die Anzahl der Beschäftigten und die Ausgangslohnsumme sind wie folgt zu ermitteln:

	<i>Anzahl der anzusetzenden Beschäftigten</i>	<i>Ausgangslohnsumme</i>
<i>E & A OHG einschl. Betriebstätten</i>	<i>50</i>	<i>1 500 000 EUR</i>
<i>Betriebstätte in Ukraine</i>	<i>./. 10</i>	<i>./. 200 000 EUR</i>
<i>Zwischenwert</i>	<i>40</i>	<i>1 300 000 EUR</i>
<i>Beteiligung an Personengesellschaft in Ungarn (20 %)</i>	<i>3</i>	<i>110 000 EUR</i>
<i>Beteiligung an Personengesellschaft in Japan (30 %)</i>	<i>0</i>	<i>0 EUR</i>

Anteile an Kapitalgesellschaft im Inland (23 %)	0	0 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft in Frankreich (30 %)	9	300 000 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft in Indien (40 %)	0	0 EUR
Summe	52	1 710 000 EUR

Die in der Betriebsstätte in der Ukraine von der E & A OHG beschäftigten Arbeitnehmer und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind nicht einzubeziehen, da die Betriebsstätte nicht zum nach § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG begünstigungsfähigen Betriebsvermögen gehört. Die auf den Anteil der E & A OHG an der Personengesellschaft mit Sitz in Japan entfallenden Beschäftigten bzw. Löhne und Gehälter bleiben außer Ansatz, da sich der Sitz der Gesellschaft in einem Drittstaat befindet. Die auf den Anteil der E & A OHG an der Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland entfallenden Beschäftigten bzw. Löhne und Gehälter sind nicht einzubeziehen, da die Beteiligung weniger als 25 % beträgt. Die auf die Anteile der E & A OHG an der Kapitalgesellschaft mit Sitz in Indien entfallenden Beschäftigten bzw. Löhne und Gehälter bleiben trotz Überschreiten der Mindestbeteiligungsquote unberücksichtigt, da die Gesellschaft ihren Sitz in einem Drittstaat hat.

Vorschalten einer Gesellschaft

Werden vor dem Bewertungsstichtag im Unternehmensverbund bestehende Unternehmen durch Vorschaltung einer Gesellschaft lediglich umstrukturiert, liegt insoweit kein Hinzuerwerb einer Beteiligung vor. Die Lohnsummen dieser Unternehmen sind daher über den gesamten Berechnungszeitraum in die Berechnung der Ausgangslohnsumme mit einzubeziehen, sofern diese Unternehmen bereits zu Beginn dieses Fünfjahreszeitraumes existiert haben.

Beispiel:

Das Traditionsunternehmen A GmbH & Co. KG wird in eine seit mehr als einem Jahr bestehende GmbH eingebracht. Die Anteile an der GmbH werden im selben Jahr von Mutter an Tochter vererbt.

Übertragungsgegenstand ist die GmbH. In die Ausgangslohnsumme der GmbH sind die Lohnsummen der A GmbH & Co. KG über den gesamten Berechnungszeitraum einzubeziehen.

Hinweise

HE 13a.7 (3)

Ermittlung der Ausgangslohnsumme

Beispiel 1:

Zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs gehören im Besteuerungszeitpunkt 1.1.05 Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 30 %. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist zum 1.1.03 erworben worden. Die durchschnittliche Lohnsumme der Kapitalgesellschaft der vergangenen 5 Wirtschaftsjahre beträgt 1 000 000 EUR.

Die Ausgangslohnsumme bezogen auf die Beteiligung beträgt $((1\,000\,000\ \text{EUR} \times 2/5) \times 30\ \% =) 120\,000\ \text{EUR}$.

Beispiel 2

Zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs gehören im Besteuerungszeitpunkt 1.1.05 Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 30 %. In den Jahren 00 bis 04 ergaben sich folgende Lohnsummen und Beteiligungshöhen:

00	500 000 EUR	40 %
01	600 000 EUR	20 %
02	450 000 EUR	10 %
03	500 000 EUR	30 %
04	550 000 EUR	30 %

Die durchschnittliche Lohnsumme der Kapitalgesellschaft beträgt 520 000 EUR. Der Anteil daran beträgt

$$\frac{1 \text{ Jahr} \times 40 \% + 1 \text{ Jahr} \times 20 \% + 1 \text{ Jahr} \times 10 \% + 2 \text{ Jahre} \times 30 \%}{5 \text{ Jahre}} = 26 \%$$

Die Ausgangslohnsumme bezogen auf die Beteiligung beträgt
(520 000 EUR x 26 % =) 135 200 EUR.

Beispiel 3:

Zum Betriebsvermögen der A und B OHG gehören im Besteuerungszeitpunkt 1.1.05 Anteile an einer Kapitalgesellschaft:

- im Gesamthandsvermögen 10 %
- im Sonderbetriebsvermögen des A 5 %
- im Sonderbetriebsvermögen des B 15 %.

A überträgt seine Beteiligung einschließlich des Sonderbetriebsvermögens auf seinen Sohn S.

Die unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft sind zu addieren. Danach beträgt die gesamte Beteiligung der OHG und ihrer Gesellschafter mehr als 25 %. Die Lohnsumme der Kapitalgesellschaft ist in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zu 30 % einzubeziehen.

Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme bei Übertragung begünstigungsfähiger Anteile an Kapitalgesellschaften

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums übertragen, die die Voraussetzungen des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG erfüllen, sind bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme folgende Löhne und Gehälter zu berücksichtigen:

Zum Vermögen der Kapitalgesellschaft gehören	Einbeziehung der Beschäftigten sowie der Löhne und Gehälter
Betriebstätte im Inland	Die Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).
Betriebstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	Die Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).
Betriebstätte in einem Drittstaat	Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befindet, liegt auch hinsichtlich der Betriebstätte in einem Drittstaat begünstigungsfähiges Vermögen vor. Die Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter sind einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 1 ErbStG).
Beteiligung an einer Personengesellschaft im Inland	Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind unabhängig von der Beteiligungshöhe anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG, > R E 13a.7 Absatz 2).
Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind unabhängig von der Beteiligungshöhe anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG, > R E 13a.7 Absatz 2).

<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befindet, liegt zwar auch hinsichtlich der Beteiligung begünstigungsfähiges Vermögen vor. Die Beschäftigten der Personengesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind jedoch nicht mit einzubeziehen, da sich ihr Sitz bzw. ihre Geschäftsleitung in einem Drittstaat befindet (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Inland</i>	<i>Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind anteilig einzubeziehen, wenn im Besteuerungszeitpunkt eine mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 % besteht (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG, > R E 13a.7 Absatz 3).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind anteilig einzubeziehen, wenn im Besteuerungszeitpunkt eine mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 % besteht (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG, > R E 13a.7 Absatz 3).</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>Da sich der Sitz bzw. die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft, deren Anteile übertragen werden, im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befindet, liegt zwar auch hinsichtlich der Anteile an der Kapitalgesellschaft im Drittstaat begünstigungsfähiges Vermögen vor. Die Beschäftigten der Kapitalgesellschaft und die von ihr gezahlten Löhne und Gehälter sind jedoch nicht mit einzubeziehen, da sich ihr Sitz bzw. ihre Geschäftsleitung in einem Drittstaat befindet (§ 13a Absatz 3 Satz 12 i. V. m. Satz 11 ErbStG).</i>

Beispiel:

E war zu 50 % an der B-GmbH mit Sitz in Deutschland beteiligt. Alleinerbin ist seine Tochter T. Die B-GmbH hatte beim Tod des E 50 Beschäftigte. Sie zahlte in den letzten fünf Wirtschaftsjahren vor dem Tod des E durchschnittlich 1 500 000 EUR an Löhnen und Gehältern. Von den 50 Beschäftigten waren am Stichtag fünf in einer Betriebstätte in Belgien (durchschnittliche Lohnsumme 150 000 EUR) und zehn in einer Betriebstätte in der Ukraine (durchschnittliche Lohnsumme 200 000 EUR) tätig.

Die B-GmbH war zu 20 % an einer Personengesellschaft mit Sitz in Ungarn beteiligt. Die durchschnittliche Lohnsumme dieser Gesellschaft beträgt 550 000 EUR und die Anzahl der Beschäftigten am Stichtag 15. Zudem hielt die B-GmbH eine Beteiligung von 30 % an einer Personengesellschaft in Japan. Die durchschnittliche Lohnsumme dieser Gesellschaft beträgt 700 000 EUR und die Zahl der Beschäftigten am Stichtag 21. Die B-GmbH hielt 23 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland (durchschnittliche Lohnsumme 900 000 EUR, Zahl der Beschäftigten 30), 30 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Frankreich (durchschnittliche Lohnsumme 1 000 000 EUR, Anzahl der Beschäftigten 30) und 40 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Indien (durchschnittliche Lohnsumme 800 000 EUR, Anzahl der Beschäftigten 280).

Die Anzahl der Beschäftigten und die Ausgangslohnsumme sind wie folgt zu ermitteln:

	Anzahl der anzusetzen- den Beschäftigten	Ausgangslohnsumme
B-GmbH incl. der Betriebsstätten in Belgien und in der Ukraine	50	1 500 000 EUR
Beteiligung an Personengesellschaft in Ungarn (20 %)	3	110 000 EUR
Beteiligung an Personengesellschaft in Japan (30 %)	0	0 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft im Inland (23 %)	0	0 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft in Frankreich (30 %)	9	300 000 EUR
Anteile an Kapitalgesellschaft in Indien (40 %)	0	0 EUR
Summe	62	1 910 000 EUR

Da sich der Sitz der B-GmbH im Inland befindet, liegt auch hinsichtlich der Betriebsstätte in einem Drittstaat begünstigtes Vermögen vor. Die Beschäftigten sowie die Löhne und Gehälter sind einzubeziehen. Die auf den Anteil der B-GmbH an der Personengesellschaft mit Sitz in Japan entfallenden Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter bleiben außer Ansatz, da sich der Sitz der Gesellschaft in einem Drittstaat befindet. Die auf den Anteil der B-GmbH an der Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland entfallenden Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter sind nicht einzubeziehen, da die Beteiligung weniger als 25 % beträgt. Die auf die Anteile der B-GmbH an der Kapitalgesellschaft mit Sitz in Indien entfallenden Beschäftigten sowie Löhne und Gehälter bleiben trotz Überschreiten der Mindestbeteiligungsquote unberücksichtigt, da die Gesellschaft ihren Sitz in einem Drittstaat hat.

Hinweise

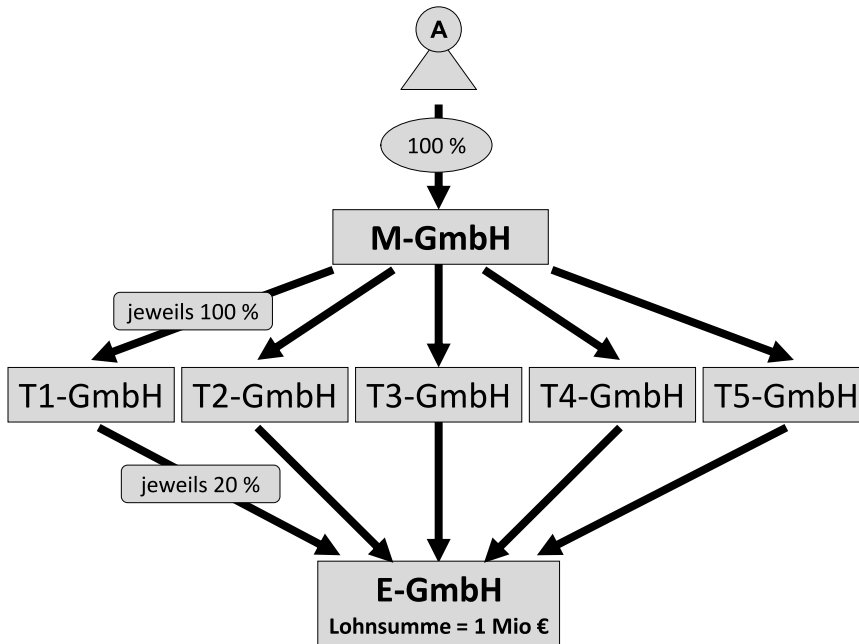
H E 13a.7 (4)

Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme bei Beteiligungsstrukturen

Beispiel 1:

Eine natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der M-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die M-GmbH hält jeweils 100 % der Anteile an den Kapitalgesellschaften T1 bis T5. Die Gesellschaften T1 bis T5 sind zu jeweils 20 % an der E-GmbH beteiligt. Die Lohnsummen betragen in der M-GmbH und den Kapitalgesellschaften T1 bis T5 jeweils 0 EUR. Bei der E-GmbH beträgt die Ausgangslohnsumme 1 000 000 EUR.

Die Beteiligungsstruktur ist auf Grund einer vorliegenden Konzernübersicht bekannt.



Lösung:

Nach § 13a Absatz 4 ErbStG fordert das Erbschaftsteuerfinanzamt das Betriebsfinanzamt der M-GmbH zur Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten auf.

Das Betriebsfinanzamt der M-GmbH fordert die Betriebsfinanzämter der Kapitalgesellschaften T1 bis T5 zur Feststellung auf.

Obwohl die unmittelbaren Beteiligungen der Kapitalgesellschaften T1 bis T5 an der E-GmbH nicht mehr als jeweils 25 % betragen, sondern jeweils nur 20 %, müssen bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der M-GmbH auch die Löhne einbezogen werden, die in der mittelbar über die Kapitalgesellschaften T1 bis T5 gehaltenen E-Beteiligung gezahlt werden. Aus Sicht der übertragenen wirtschaftlichen Einheit (M-GmbH) ist diese mittelbar zu 100 % (5 x 20 %) an der E-GmbH beteiligt. Deshalb fordern die Betriebsfinanzämter der Kapitalgesellschaften T1 bis T5 das Betriebsfinanzamt der E-GmbH zur Feststellung der Ausgangslohnsumme auf.

Das Betriebsfinanzamt der E-GmbH stellt im Rahmen der Ermittlung des Wertes der Anteile der Kapitalgesellschaften T1 bis T5 die gesamte Ausgangslohnsumme in Höhe von 1 000 000 EUR fest. Die Betriebsfinanzämter der Kapitalgesellschaften T1 bis T5 berücksichtigen jeweils 20 % dieses festgestellten Wertes bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme und stellen jeweils eine Ausgangslohnsumme von 200 000 EUR fest.

Das Betriebsfinanzamt der M-GmbH berücksichtigt jeweils 100 % der festgestellten Werte der Kapitalgesellschaften T1 bis T5 bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der M-GmbH und stellt mithin eine Ausgangslohnsumme von 1 000 000 EUR fest.

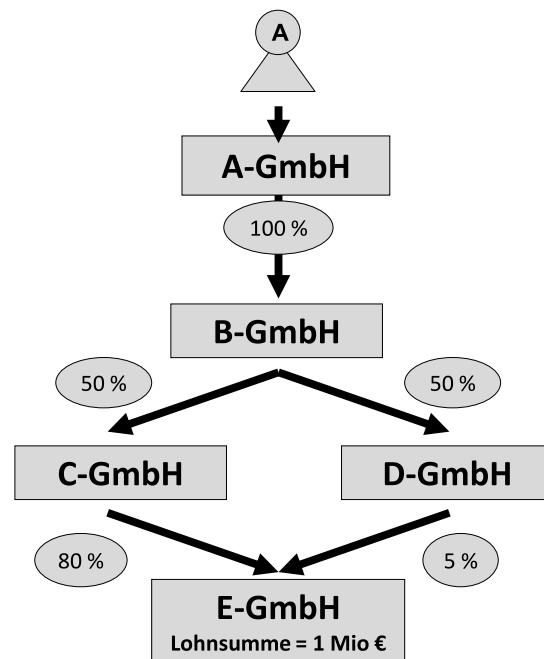
Entsprechendes gilt für die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten.

Beispiel 2:

Eine natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die A-GmbH hält 100 % der Anteile an der B-GmbH. Die B-GmbH hält 50 % der Anteile an der C-GmbH und außerdem 50 % an der D-GmbH. Die C-GmbH ist an der E-GmbH zu 80 % beteiligt. Die D-GmbH ist an der E-GmbH zu 5 % beteiligt.

Die Lohnsummen betragen in der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH jeweils 0 EUR. Bei der E-GmbH beträgt die Ausgangslohnsumme 1 000 000 EUR.

Die Beteiligungsstruktur ist auf Grund einer vorliegenden Konzernübersicht bekannt.



Lösung:

Entsprechend § 13a Absatz 4 ErbStG fordert das Erbschaftsteuerfinanzamt das Betriebsfinanzamt der A-GmbH zur Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten auf.

Das Betriebsfinanzamt der A-GmbH fordert das Betriebsfinanzamt der B-GmbH und dieses wiederum die Betriebsfinanzämter der C-GmbH und D-GmbH zur Feststellung auf.

Das Betriebsfinanzamt der C-GmbH fordert das Betriebsfinanzamt der E-GmbH zur Feststellung auf, weil eine unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 % (80 %) gegeben ist.

Die D-GmbH hält unmittelbar lediglich 5 % der Anteile an der E-GmbH. Das Betriebsfinanzamt der D-GmbH fordert das Betriebsfinanzamt der E-GmbH dennoch auf, weil die mittelbare Beteiligung der A-GmbH an der E-GmbH mehr als 25 % ($42,5\% = 100\% \times 50\% \times 80\% + 100\% \times 50\% \times 5\%$) beträgt.

Das Betriebsfinanzamt der E-GmbH stellt im Rahmen der Ermittlung des Wertes der Anteile der D-GmbH die gesamte Ausgangslohnsumme in Höhe von 1 000 000 EUR fest. Das Betriebsfinanzamt der D-GmbH berücksichtigt 5 % dieses festgestellten Wertes bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der D-GmbH und stellt eine Ausgangslohnsumme von 50 000 EUR fest.

Das Betriebsfinanzamt der E-GmbH stellt im Rahmen der Ermittlung des Wertes der Anteile der C-GmbH die gesamte Ausgangslohnsumme in Höhe von 1 000 000 EUR fest. Das Betriebsfinanzamt der C-GmbH berücksichtigt 80 % dieses festgestellten Wertes bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der C-GmbH und stellt eine Ausgangslohnsumme von 800 000 EUR fest.

Das Betriebsfinanzamt der B-GmbH berücksichtigt jeweils 50 % der festgestellten Werte der C-GmbH und der D-GmbH bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der B-GmbH und stellt mithin eine Ausgangslohnsumme von 425 000 EUR ($50\% \times 800\,000\text{ EUR} + 50\% \times 50\,000\text{ EUR}$) fest.

Das Betriebsfinanzamt der A-GmbH stellt eine Ausgangslohnsumme von 425 000 EUR ($100\% \times 425\,000\text{ EUR}$) fest.

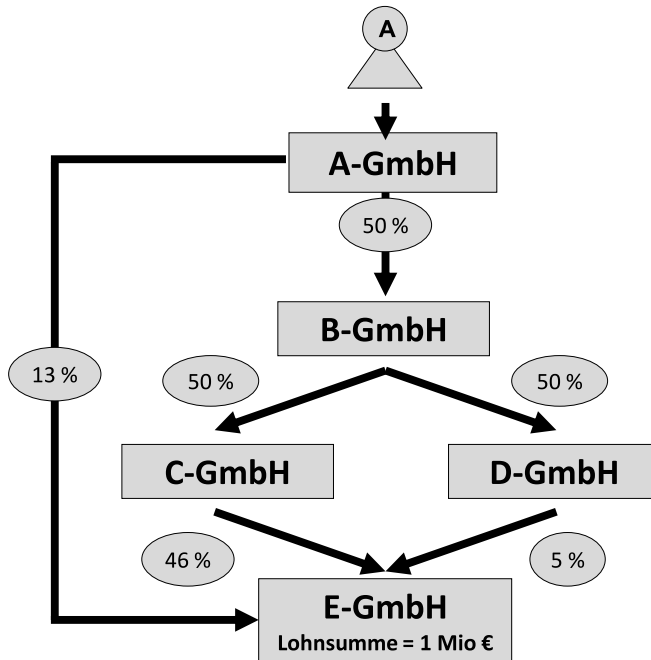
Entsprechendes gilt für die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten.

Beispiel 3:

Eine natürliche Person A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die A-GmbH hält 50 % der Anteile an der B-GmbH und 13 % der Anteile an der E-GmbH. Die B-GmbH hält 50 % der Anteile an der C-GmbH und außerdem 50 % an der D-GmbH. Die C-GmbH ist an der E-GmbH zu 46 % beteiligt. Die D-GmbH ist an der E-GmbH zu 5 % beteiligt.

Die Lohnsummen betragen in der A-GmbH, B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH jeweils 0 EUR. Bei der E-GmbH beträgt die Ausgangslohnsumme 1 000 000 EUR.

Die Beteiligungsstruktur ist auf Grund einer vorliegenden Konzernübersicht bekannt.



Lösung:

Entsprechend § 13a Absatz 4 ErbStG fordert das Erbschaftsteuerfinanzamt das Betriebsfinanzamt der A-GmbH zur Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten auf.

Das Betriebsfinanzamt der A-GmbH fordert das Betriebsfinanzamt der B-GmbH und dieses wiederum die Betriebsfinanzämter der C-GmbH und D-GmbH zur Feststellung auf.

Die A-GmbH hält unmittelbar lediglich 13 % der Anteile an der E-GmbH. Das Betriebsfinanzamt der A-GmbH fordert das Betriebsfinanzamt der E-GmbH dennoch auf, weil die Beteiligung der A-GmbH an der E-GmbH mehr als 25 % ($25,75\% = \text{mittelbare Beteiligungen: } 50\% \times 50\% \times 46\% + 50\% \times 50\% \times 5\% + \text{unmittelbare Beteiligung: } 13\%$) beträgt.

Das Betriebsfinanzamt der C-GmbH fordert das Betriebsfinanzamt der E-GmbH zur Feststellung auf, weil eine unmittelbare Beteiligung von mehr als 25 % (46 %) gegeben ist.

Die D-GmbH hält unmittelbar lediglich 5 % der Anteile an der E-GmbH. Das Betriebsfinanzamt der D-GmbH fordert das Betriebsfinanzamt der E-GmbH dennoch auf, weil die Beteiligung der A-GmbH an E-GmbH mehr als 25 % ($25,75\% = \text{mittelbare Beteiligungen: } 50\% \times 50\% \times 46\% + 50\% \times 50\% \times 5\% + \text{unmittelbare Beteiligung: } 13\%$) beträgt.

Das Betriebsfinanzamt der E-GmbH stellt im Rahmen der Ermittlung des Wertes der Anteile der D-GmbH die gesamte Ausgangslohnsumme in Höhe von 1 000 000 EUR fest. Das Betriebsfinanzamt der D-GmbH berücksichtigt 5 % dieses festgestellten Wertes bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der D-GmbH und stellt eine Ausgangslohnsumme von 50 000 EUR fest.

Das Betriebsfinanzamt der E-GmbH stellt im Rahmen der Ermittlung des Wertes der Anteile der C-GmbH die gesamte Ausgangslohnsumme in Höhe von 1 000 000 EUR fest. Das Betriebsfinanzamt der C-GmbH berücksichtigt 46 % dieses festgestellten Wertes bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der C-GmbH und stellt eine Ausgangslohnsumme von 460 000 EUR fest.

Das Betriebsfinanzamt der B-GmbH berücksichtigt jeweils 50 % der festgestellten Werte der C-GmbH und der D-GmbH bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der B-GmbH und stellt mithin eine Ausgangslohnsumme von 255 000 EUR ($50 \% \times 460\,000\text{ EUR} + 50 \% \times 50\,000\text{ EUR}$) fest.

Das Betriebsfinanzamt der E-GmbH stellt im Rahmen der Ermittlung des Wertes der Anteile der A-GmbH die gesamte Ausgangslohnsumme in Höhe von 1 000 000 EUR fest. Das Betriebsfinanzamt der A-GmbH berücksichtigt 13 % dieses festgestellten Wertes bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der A-GmbH.

Insgesamt stellt das Betriebsfinanzamt der A-GmbH eine Ausgangslohnsumme von 257 500 EUR ($50 \% \times 255\,000\text{ EUR} + 13 \% \times 1\,000\,000\text{ EUR}$) fest.

Entsprechendes gilt für die Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten.

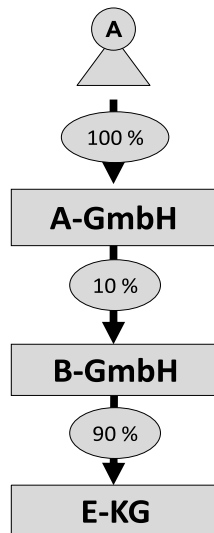
Hinweise

H E 13a.7 (5)

Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme bei Beteiligungsstrukturen

Beispiel:

A hält 100 % der Anteile an der A-GmbH und überträgt diese unentgeltlich auf F. Die A-GmbH ist an der B-GmbH zu 10 % beteiligt. Zum Vermögen der B-GmbH gehört eine Beteiligung in Höhe von 90 % an der E-KG.



Lösung:

Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der A-GmbH bleiben die in der E-KG gezahlten Löhne und Gehälter unberücksichtigt. Die in der B-GmbH gezahlten Löhne und Gehälter bleiben unberücksichtigt, weil die maßgebende Beteiligungsquote nach § 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG nicht überschritten wurde.

Hinweise

H E 13a.7 (6)

Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme bei Beteiligungsstrukturen

Beispiel (Verkauf einer Beteiligung vor dem Besteuerungszeitpunkt):

Die X-AG hielt 100 % der Anteile der A-GmbH. Ein Jahr vor dem Besteuerungszeitpunkt 1.1. des Jahres 01 veräußert die X-AG die Beteiligung an der A-GmbH.

Lösung:

Die in der A-GmbH gezahlten Löhne werden nicht bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme der X-AG einbezogen.

Hinweise

H E 13a.7 (8)

Beispiel 1 (Erstmaliger Erwerb einer Beteiligung):

Die X-AG erwirbt drei Jahre nach dem Besteuerungszeitpunkt 1.1. des Jahres 01 einen Anteil von 40 % an der B-GmbH.

Lösung:

Bei der Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der X-AG sind die in der B-GmbH gezahlten Löhne und Gehälter ab dem Zeitpunkt des Überschreitens der maßgebenden Beteiligungsquote des § 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG (> 25 %) zu berücksichtigen.

Nach Ablauf der Lohnsummenfrist fordert das Betriebsfinanzamt der X-AG das Betriebsfinanzamt der B-GmbH auf, die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen ab dem Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile an der B-GmbH bis zum Ende der Lohnsummenfrist festzustellen.

Beispiel 2 (Erhöhung einer bestehenden Beteiligung):

Die X-AG hält im Besteuerungszeitpunkt 1.1. des Jahres 01 einen Anteil von 10 % an der B-GmbH. Drei Jahre und sechs Monate (= 180 Tage) nach dem Besteuerungszeitpunkt erhöht sich der Anteil auf 30 %.

Lösung:

Bei der Ermittlung der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der X-AG sind die in der B-GmbH gezahlten Löhne und Gehälter ab dem Zeitpunkt des Überschreitens der maßgebenden Beteiligungsquote des § 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG (> 25 %) taggenau zu berücksichtigen.

Nach Ablauf der Lohnsummenfrist fordert das Betriebsfinanzamt der X-AG das Betriebsfinanzamt der B-GmbH auf, die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen ab dem Zeitpunkt des Überschreitens der maßgebenden Beteiligungsquote des § 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG (> 25 %) bis zum Ende der Lohnsummenfrist festzustellen.

Das Betriebsfinanzamt der B-GmbH stellt die Summe der Lohnsummen für die Jahre 04 und 05 fest. Im Rahmen der Feststellung für die X-AG ist grundsätzlich die Summe der jährlichen Lohnsummen wie folgt anzusetzen:

Jahr 04: 50 % der jährlichen Lohnsumme mit 30 %,

Jahr 05: volle jährliche Lohnsumme mit 30 %.

Beispiel 3 Abwandlung (Erhöhung und anschließende Reduzierung einer bestehenden Beteiligung):

Sachverhalt wie im Ausgangsfall. Vier Jahre nach dem Besteuerungszeitpunkt mindert sich der Anteil auf 10 %.

Lösung:

Zunächst wie im Ausgangsfall. Trotz des späteren Unterschreitens der maßgebenden Beteiligungsquote des § 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG (> 25 %) sind die Löhne und Gehälter weiterhin zu dem Anteil zu berücksichtigen, zu dem die Beteiligung besteht.

Nach Ablauf der Lohnsummenfrist fordert das Betriebsfinanzamt der X-AG das Betriebsfinanzamt der B-GmbH auf, die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen ab dem Zeitpunkt des Überschreitens der maßgebenden Beteiligungsquote des § 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG (> 25 %) bis zum Ende der Lohnsummenfrist festzustellen.

Das Betriebsfinanzamt der B-GmbH stellt die Summe der Lohnsummen für die Jahre 04 und 05 fest. Im Rahmen der Feststellung für die X-AG ist grundsätzlich die Summe der jährlichen Lohnsummen wie folgt anzusetzen:

Jahr 04: 50 % der jährlichen Lohnsumme mit 30 %,

Jahr 05: volle jährliche Lohnsumme mit 10 %.

Hinweise

H E 13a.8 (2)

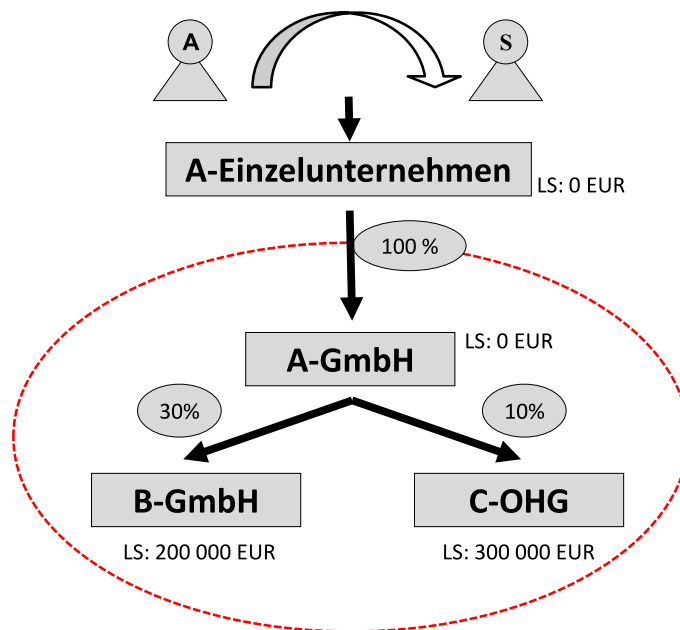
Ermittlung der Lohnsummen in Umwandlungsfällen

Beispiel:

Die natürliche Person A betreibt ein Gewerbe in Form eines Einzelunternehmens. Im Betriebsvermögen dieses Einzelunternehmens befinden sich 100 % der Anteile an der A-GmbH. Die A-GmbH hält 30 % der Anteile an der B-GmbH. Zusätzlich ist die A-GmbH zu 10 % an der C-OHG beteiligt.

Die Lohnsummen betragen im Einzelunternehmen und in der A-GmbH jeweils 0 EUR, in der B-GmbH 200 000 EUR und in der C-OHG 300 000 EUR.

A überträgt sein Einzelunternehmen unentgeltlich auf S.



Die Betriebsfinanzämter stellen folgende Ausgangslohnsummen fest:

B-GmbH	200 000 EUR
C-OHG	300 000 EUR
A-GmbH	90 000 EUR (= 200 000 EUR x 30 % + 300 000 EUR x 10 %),
A-Einzelunternehmen	90 000 EUR (= 90 000 EUR x 100 %).

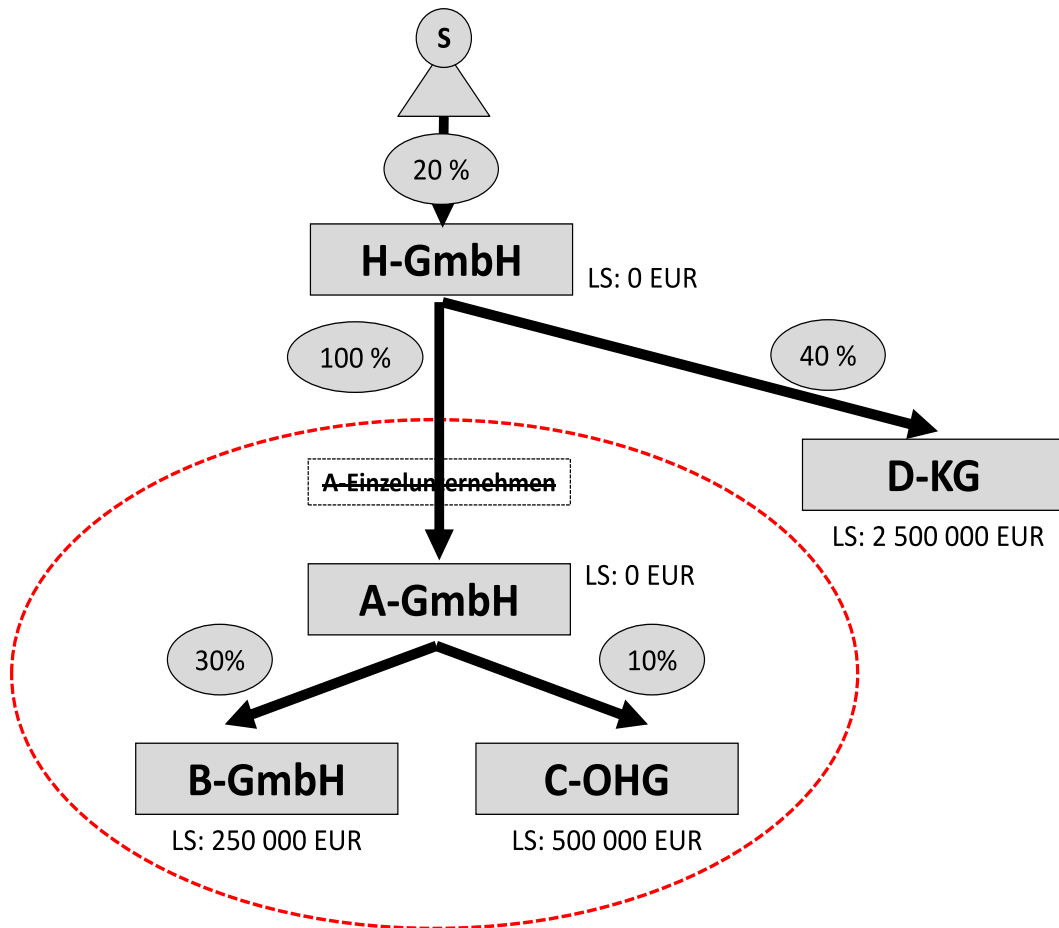
Die Mindestlohnsumme beträgt demnach 360 000 EUR (= 90 000 EUR x 400 %).

Sechs Monate nach der Übertragung bringt S das Einzelunternehmen gegen Gewährung von neuen Anteilen in eine neu geschaffene Holding (H-GmbH) ein. Mitgesellschafter T bringt seine 40 %-Beteiligung an der D-KG ein. Nach der Einbringung ist S an der H-GmbH entsprechend dem Verhältnis der eingebrachten Vermögenswerte zu 20 % beteiligt.

Die jährliche Lohnsumme beträgt:

A-GmbH	0 EUR
B-GmbH	50 000 EUR
C-OHG	100 000 EUR
D-KG	500 000 EUR
H-GmbH	0 EUR

Aus Vereinfachungsgründen wird angenommen, dass die jährlichen Lohnsummen gleichmäßig während des Lohnsummenzeitraums anfallen.



Lösung:

Die Lohnsumme der D-KG ist anzusetzen, da die Beteiligung an der H-GmbH an die Stelle des Einzelunternehmens getreten ist. Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen beträgt:

B-GmbH $50\,000\text{ EUR} \times 5 = 250\,000\text{ EUR}$

C-OHG $100\,000\text{ EUR} \times 5 = 500\,000\text{ EUR}$

D-KG $500\,000\text{ EUR} \times 5 = 2\,500\,000\text{ EUR}$

Durch die Umwandlung bleibt der Lohnsummenzeitraum von 5 Jahren unverändert.

Die Betriebsfinanzämter stellen die Summen der maßgeblichen jährlichen Lohnsummen wie folgt fest:

B-GmbH $250\,000\text{ EUR}$

C-OHG $500\,000\text{ EUR}$

D-KG $2\,500\,000\text{ EUR}$

A-GmbH $125\,000\text{ EUR}$
 $= 250\,000\text{ EUR} \times 30\% + 500\,000\text{ EUR} \times 10\%$

H-GmbH $202\,500\text{ EUR}$

Es ist ohne Bedeutung, dass S an der H-GmbH nicht zu mehr als 25 % beteiligt ist, weil die nach § 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG vorgesehene Mindestbeteiligungsgrenze

sich nicht auf unmittelbar von natürlichen Personen gehaltene Beteiligungen bezieht und die H-GmbH an die Stelle des Einzelunternehmens getreten ist.

In Bezug auf die A-GmbH
(ab Zeitpunkt der Umstrukturierung bis zum Ende des Zeitraums
= 4 Jahre und 6 Monate = 4,5 Jahre)
 $112\,500\text{ EUR} = 125\,000\text{ EUR} : 5\text{ Jahre} \times 4,5\text{ Jahre} \times 100\%$

In Bezug auf die D-KG
(ab Zeitpunkt der Umstrukturierung bis zum Ende des Zeitraums
= 4 Jahre und 6 Monate = 4,5 Jahre)
900 000 EUR
 $= 2\,500\,000\text{ EUR} : 5\text{ Jahre} \times 4,5\text{ Jahre} \times 40\%$

Aufgrund der Umstrukturierung erfolgt eine Begrenzung der Lohnsumme auf den Umfang der Beteiligungsquote des S an der H-GmbH in Höhe von 20 %.
 $= (112\,500\text{ EUR} + 900\,000\text{ EUR}) \times 20\%$

A-Einzelunternehmen 12 500 EUR

In Bezug auf die A-GmbH
(bis zum Zeitpunkt der Umstrukturierung = 6 Monate = 0,5 Jahre)
 $12\,500\text{ EUR} = 125\,000\text{ EUR} : 5\text{ Jahre} \times 0,5\text{ Jahre} \times 100\%$

Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen von 215 000 EUR (12 500 EUR für A-Einzelunternehmen + 202 500 EUR für H-GmbH) erreicht nicht die Mindestlohnsumme von 360 000 EUR.

Abwandlung:
Die jährliche Lohnsumme beträgt:

A-GmbH	0 EUR
B-GmbH	200 000 EUR
C-OHG	300 000 EUR
D-KG	0 EUR
H-GmbH	0 EUR

Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen beträgt:

B-GmbH	$200\,000\text{ EUR} \times 5 = 1\,000\,000\text{ EUR}$
C-OHG	$300\,000\text{ EUR} \times 5 = 1\,500\,000\text{ EUR}$
D-KG	$0\text{ EUR} \times 5 = 0\text{ EUR}$

Durch die Umwandlung bleibt der Lohnsummenzeitraum von 5 Jahren unverändert.

Die Betriebsfinanzämter stellen die Summen der maßgeblichen jährlichen Lohnsummen wie folgt fest:

B-GmbH	1 000 000 EUR
--------	---------------

C-OHG	1 500 000 EUR
D-KG	0 EUR
A-GmbH	450 000 EUR = 1 000 000 EUR x 30 % + 1 500 000 EUR x 10 %
H-GmbH	81 000 EUR

*In Bezug auf die A-GmbH
(ab Zeitpunkt der Umstrukturierung bis zum Ende des
Zeitraums
= 4 Jahre und 6 Monate = 4,5 Jahre)
405 000 EUR
= 450 000 EUR : 5 Jahre x 4,5 Jahre x 100%*

*In Bezug auf die D-KG
(ab Zeitpunkt der Umstrukturierung bis zum Ende des
Zeitraums
= 4 Jahre und 6 Monate = 4,5 Jahre)
0 EUR
= 0 EUR : 5 Jahre x 4,5 Jahre x 40 %

= (405 000 EUR + 0 EUR) x 20 %)*

A-Einzelunternehmen	45 000 EUR <i>In Bezug auf die A-GmbH (bis zum Zeitpunkt der Umstrukturierung = 6 Monate = 0,5 Jahre) 45 000 EUR = 450 000 EUR : 5 Jahre x 0,5 Jahre x 100 %</i>
---------------------	---

Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen von 126 000 EUR (45 000 EUR für A-Einzelunternehmen + 81 000 EUR für H-GmbH) erreicht nicht die Mindestlohnsumme von 360 000 EUR.

Hinweise

H E 13a.8 (3)

Umstrukturierung bei nachgeordneten Gesellschaften

Beispiel:

Ausgangssachverhalt wie in Beispiel zu H 13a.8 (2).

Sechs Monate nach der Übertragung bringt die A-GmbH ihre Anteile an der B-GmbH und die Beteiligung an der C-OHG in eine neu geschaffene Holding (H-GmbH) ein. Mitgesellschafter T bringt seine 40%-Beteiligung an der D-KG ein. Nach der Einbringung ist die A-GmbH an der H-GmbH entsprechend dem Verhältnis der eingebrachten Vermögenswerte zu 20 % beteiligt.

Die jährliche Lohnsumme beträgt:

Einzelunternehmen	0 EUR
A-GmbH	0 EUR
B-GmbH	200 000 EUR
C-OHG	300 000 EUR
D-KG	1 000 000 EUR

Durch die Umwandlung bleibt der Lohnsummenzeitraum von 5 Jahren unverändert.

Die Betriebsfinanzämter stellen die Summen der maßgebenden jährlichen Lohnsummen wie folgt fest:

B-GmbH 1 000 000 EUR

C-OHG 1 500 000 EUR

H-GmbH 405 000 EUR (= 270 000 EUR + 135 000 EUR)

*In Bezug auf die B-GmbH
(ab Zeitpunkt der Umstrukturierung bis Ende des
Lohnsummenzeitraums = 4 Jahre und 6 Monate = 4,5 Jahre)
270 000 EUR
= 1 000 000 EUR : 5 Jahre x 4,5 Jahre x 30 %*

*In Bezug auf die C-OHG
(ab Zeitpunkt der Umstrukturierung bis Ende des
Lohnsummenzeitraums = 4 Jahre und 6 Monate = 4,5 Jahre)
135 000 EUR
= 1 500 000 EUR : 5 Jahre x 4,5 Jahre x 10 %*

A-GmbH 126 000 EUR (= 30 000 EUR + 15 000 EUR + 81 000 EUR)

*In Bezug auf die B-GmbH
(ab Beginn des Lohnsummenzeitraums bis zum Zeitpunkt der
Umstrukturierung
= 6 Monate = 0,5 Jahre)
30 000 EUR
= 1 000 000 EUR : 5 Jahre x 0,5 Jahre x 30 %*

*In Bezug auf die C-OHG
(ab Beginn des Lohnsummenzeitraums bis zum Zeitpunkt der
Umstrukturierung = 6 Monate = 0,5 Jahre)
15 000 EUR
= 1 500 000 EUR : 5 Jahre x 0,5 Jahre x 10 %*

*In Bezug auf die H-GmbH
81 000 EUR
= 405 000 EUR x 20 %*

Einzelunternehmen 126 000 EUR = 126 000 EUR x 100 %

Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen von 126 000 EUR erreicht nicht die Mindestlohnsumme von 360 000 EUR.

Hinweise

H E 13a.8 (4)

Umstrukturierung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Beispiel:

A ist zu 100 % beteiligt an der A-GmbH. A überträgt die Anteile unentgeltlich auf S.

S bringt 6 Monate nach der Übertragung die Anteile an der A-GmbH unschädlich in die B-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Auf der Grundlage der gemeinen Werte der Anteile hält S eine Beteiligung von 30 % an der B-GmbH.

Die Ausgangslohnsumme der A-GmbH beträgt 100 000 EUR, die Mindestlohnsumme demnach 400 000 EUR. Die jährlichen Lohnsummen betragen in der A-GmbH 100 000 EUR und in der B-GmbH 200 000 EUR.

Durch die Einbringung bleibt der Lohnsummenzeitraum von 5 Jahren unverändert.

Die Betriebsfinanzämter stellen die Summen der maßgeblichen jährlichen Lohnsummen wie folgt fest:

A-GmbH 500 000 EUR = 100 000 EUR x 5 Jahre

B-GmbH 405 000 EUR (= 135 000 EUR + 270 000 EUR)

*In Bezug auf die A-GmbH
(ab Zeitpunkt der Umstrukturierung bis Ende des
Lohnsummenzeitraums = 4 Jahre und 6 Monate = 4,5 Jahre)
135 000 EUR
= 500 000 EUR : 5 Jahre x 4,5 Jahre x 30 %*

*In Bezug auf die B-GmbH
(ab Zeitpunkt der Umstrukturierung bis Ende des
Lohnsummenzeitraums = 4 Jahre und 6 Monate = 4,5 Jahre)
270 000 EUR
= 1 000 000 EUR : 5 Jahre x 4,5 Jahre x 30 %*

Ansatz der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen durch das Erbschaftsteuerfinanzamt:

In Bezug auf den Zeitraum von Erwerb bis zum Zeitpunkt der Umstrukturierung (6 Monate = 0,5 Jahre) muss das Erbschaftsteuerfinanzamt für die A-GmbH 50 000 EUR (= 500 000 EUR : 5 Jahre x 0,5 Jahre) berücksichtigen.

Die für die B-GmbH festgestellte Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (405 000 EUR) ist zu übernehmen.

Die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen von 455 000 EUR (= 50 000 EUR + 405 000 EUR) erreicht die Mindestlohnsumme von 400 000 EUR.

Hinweise

H E 13a.11

Freie Erbauseinandersetzung

In den Fällen der freien Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften ist eine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Erbfalls als zeitnah in der Regel anzuerkennen, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung innerhalb von sechs Monaten erfolgt (> vgl. BMF-Schreiben vom 14.3.2006, BStBl I S. 253, Tz. 8). Erfolgt die Erbauseinandersetzung erst nach mehr als sechs Monaten, kann der Begünstigungstransfer in begründeten Ausnahmefällen (z. B. aufgrund von Erbstreitigkeiten, Erstellung von Gutachten o. ä.) gewährt werden. Der Steuerpflichtige hat die Gründe darzulegen, die eine Erbauseinandersetzung innerhalb des Sechsmonatszeitraums verhindert haben.

> BFH vom 23.6.2015 II R 39/13, BStBl 2016 II S. 225

Schuldenkürzung bei Nachlassenteilung

Beispiel:

Erblasser E wird von seiner Tochter T und seinem Sohn S je zur Hälfte beerbt. Zum Nachlass gehören sämtliche Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft mit einem Anteilswert von 10 000 000 EUR, der nur aus begünstigtem Vermögen besteht, und ein Bankguthaben von 10 000 000 EUR. Im Zusammenhang mit den Anteilen stehen Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von 1 000 000 EUR.

Im Rahmen der Erbauseinandersetzung übernimmt die Tochter auch die andere Hälfte der Anteile gegen eine Ausgleichszahlung aus dem Nachlass von 5 000 000 EUR. Die Schuld tragen beide entsprechend ihren Erbteilen.

Berechnung des Reinnachlasses

Steuerwert der Anteile		10 000 000 EUR
Bankguthaben		+ 10 000 000 EUR
Vermögensanfall		<u>20 000 000 EUR</u>
Nachlassverbindlichkeiten	./. 1 000 000 EUR	
Erbfallkostenpauschale	./. 10 300 EUR	
Wert des Reinnachlasses		<u>18 989 700 EUR</u>

Davon Erbanteil je 1/2 9 494 850 EUR

Berechnung des Erwerbs für T

Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG			
Steuerwert der Anteile (begünstigtes Vermögen)	5 000 000 EUR		
Werterhöhung Ausgleichszahlung in Höhe von 5 000 000 EUR	+ 5 000 000 EUR		
Begünstigtes Vermögen insgesamt	<u>10 000 000 EUR</u>		
Verschonungsabschlag (85 %)	./. 8 500 000 EUR	8 500 000 EUR	
Verbleiben	<u>1 500 000 EUR</u>		
Abzugsbetrag		+ 0 EUR	
Verschonung insgesamt		<u>8 500 000 EUR</u>	

Berechnung des Abzugsbetrags		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15%)	1 500 000 EUR	
Abzugsbetrag	./. 150 000 EUR	
Unterschiedsbetrag	<u>1 350 000 EUR</u>	
Davon 50 %	./. 675 000 EUR	
Verbleibender Abzugsbetrag		<u>0 EUR</u>

Berechnung der nicht abzugsfähigen Schulden für T		
Schuld (1/2 entsprechend Erbteil)	500 000 EUR	
Davon abzugsfähig		
Wert Anteile (begünstigtes Vermögen) nach Anwendung § 13a ErbStG		
5 000 000 EUR - 8 500 000 EUR = 0 EUR		

Wert Anteile (begünstigtes Vermögen)
nach Anwendung des § 13a ErbStG

Wert der begünstigten Anteile

= 0 EUR : 5 000 000 EUR = 0,00 %		
500 000 EUR x 0,00 %	./. 0 EUR	
Nicht abzugsfähig	<u>500 000 EUR</u>	

Erbanteil T		9 494 850 EUR
Steuerbefreiung § 13a ErbStG	./. 8 500 000 EUR	
Nicht abzugsfähiger Teil der Schuld	+ 500 000 EUR	
Bereicherung der T		<u>1 494 850 EUR</u>

Erbanteil S		9 494 850 EUR
Steuerbefreiung § 13a ErbStG	./. 0 EUR	
Nicht abzugsfähiger Teil der Schuld	+ 0 EUR	
Bereicherung des S		<u>9 494 850 EUR</u>

Hinweise

HE 13a.12

Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte an begünstigtem Vermögen

Das Einräumen eines Nutzungsrechts an begünstigtem Vermögen kann nicht nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1, 2 und 4, § 19a Absatz 5 ErbStG (Behaltensregelung) zum Wegfall der Entlastungen führen, weil kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen wird.

Gründe für Verstoß gegen die Behaltensregelungen unbeachtlich

> BFH vom 16.2.2005 II R 39/03, BStBl II S. 571, und vom 26.2.2014 II R 36/12, BStBl II S. 581

Keine Bindung an ertragsteuerliche Beurteilung als unentgeltlicher Vorgang

> BFH vom 2.3.2005 II R 11/02, BStBl II S. 532

Hinweise

HE 13a.13

Erzwungene Betriebsaufgabe

> BFH vom 16.2.2005 II R 39/03, BStBl II S. 571, vom 17.3.2010 II R 3/09, BStBl II S. 749, und vom 26.2.2014 II R 36/12, BStBl II S. 581

Mehrere aufeinanderfolgende Umwandlungen

> BFH vom 16.2.2011 II R 60/09, BStBl II S. 454

Wesentliche Betriebsgrundlage

> Begriff: H 16 (5) EStH

Hinweise

HE 13a.15

Ermittlung der Überentnahmen; nachrichtliche Angaben

Der Umfang der Entnahmen und Einlagen des Erwerbers und die ihm zuzurechnenden Gewinne bzw. Gewinnanteile sind auf Anforderung der Erbschaftsteuerstelle durch das Betriebsfinanzamt zu ermitteln und nachrichtlich mitzuteilen.

Überentnahmen

Beispiel:

Unternehmer U überträgt begünstigtes Betriebsvermögen mit einem gemeinen Wert von 4 000 000 EUR an seinen Sohn S. Innerhalb der Behaltensfrist tätigt S Überentnahmen von 200 000 EUR

Für S ergibt sich zunächst folgende Steuer:

Betriebsvermögen (begünstigt)		4 000 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 3 400 000 EUR</u>	
Verbleiben		600 000 EUR	
Abzugsbetrag		<u>./. 0 EUR</u>	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		600 000 EUR	600 000 EUR
Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15%)	600 000 EUR		
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>		
Unterschiedsbetrag	450 000 EUR		
davon 50 %		<u>./. 225 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR	
Persönlicher Freibetrag			<u>./. 400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb			200 000 EUR
Steuer nach Stkl. I (11 %)			22 000 EUR

Für S ergibt die Nachversteuerung folgende Steuer:

Betriebsvermögen		4 000 000 EUR	
Überentnahmen		<u>./. 200 000 EUR</u>	200 000 EUR
Betriebsvermögen (begünstigt)		3 800 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 3 230 000 EUR</u>	
Verbleiben		570 000 EUR	
Abzugsbetrag		<u>./. 0 EUR</u>	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		570 000 EUR	+ <u>570 000 EUR</u>
			<u>770 000 EUR</u>
Berechnung des Abzugsbetrags		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15%)	570 000 EUR		
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>		
Unterschiedsbetrag	420 000 EUR		
davon 50 %		<u>./. 210 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR	
Persönlicher Freibetrag			<u>./. 400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb			<u>370 000 EUR</u>
Steuer nach Stkl. I (15 %)			55 500 EUR
Bisher festgesetzt			<u>./. 22 000 EUR</u>
Nachsteuer			<u>33 500 EUR</u>

Überentnahmen zur Schenkungsteuer tilgung

> BFH vom 11.11.2009 II R 63/08, BStBl II S. 305

Umwandlungsfälle

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 E 13a.15 Absatz 1 Satz 4) und danach die bei der Einbringung zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter - auch solche des Sonderbetriebsvermögens - als entnommen zu behandeln sind (> Tz. 20.08 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314), müssen diese Entnahmen bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung berücksichtigt werden. Entnahmebegrenzung und anschließende Ausschüttungsbegrenzung sind über den gesamten Fünfjahreszeitraum einheitlich zu berechnen.

Wurden Anteile an einer Kapitalgesellschaft schenkweise nach § 13a ErbStG begünstigt übertragen und die Kapitalgesellschaft anschließend in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft umgewandelt, gilt Folgendes:

Ausschüttungsbegrenzung und anschließende Entnahmebegrenzung sind über den gesamten Fünfjahreszeitraum einheitlich zu berechnen

Beispiel:

A erwirbt zum 1.1.00 28 % der Anteile der B-GmbH. Die GmbH erzielt im Jahr 00 einen Gewinn im Sinne von § 4 Absatz 1 EStG von 60 000 EUR, im Jahr 01 von 55 000 EUR und im Jahr 02 von 45 000 EUR. Sie tätigt folgende Ausschüttungen: 01 300 000 EUR und 02 150 000 EUR. Die GmbH wird zum 1.1.03 in eine Personengesellschaft umgewandelt, an der A weiterhin mit 28 % beteiligt ist. Der Wert der Beteiligung, die A hierbei erhält, entspricht dem Wert seiner Anteile an der B-GmbH im Zeitpunkt der Umwandlung. Die Gesellschaft erzielt im Jahr 03 einen Gewinn im Sinne von § 4 Absatz 1 EStG von 50 000 EUR und im Jahr 04 von 75 000 EUR. A entnimmt im Jahr 03 70 000 EUR und im Jahr 04 60 000 EUR.

Ausschüttungsüberschuss des A in den Jahren 00 bis 02 auf A entfallende Ausschüttungen:

01: 28 % von 300 000 EUR	84 000 EUR
02: 28 % von 150 000 EUR	<u>+ 42 000 EUR</u>

Summe	126 000 EUR	126 000 EUR	
auf A entfallenden Gewinne			
00: 28 % von 60 000 EUR	16 800 EUR		
01: 28 % von 55 000 EUR	+ 15 400 EUR		
02: 28 % von 45 000 EUR	+ 12 600 EUR		
Summe	44 800 EUR	<u>./. 44 800 EUR</u>	
Ausschüttungsüberschuss		81 200 EUR	81 200 EUR
Entnahmeüberschuss des A in den Jahren 03 und 04			
Entnahmen des A			
03:	70 000 EUR		
04:	+ 60 000 EUR		
Summe	130 000 EUR	130 000 EUR	
auf A entfallende Gewinne			
03: 28 % von 50 000 EUR	14 000 EUR		
04: 28 % von 75 000 EUR	+ 21 000 EUR		
Summe	35 000 EUR	<u>./. 35 000 EUR</u>	
Entnahmeüberschuss		95 000 EUR	+ 95 000 EUR
Summe			176 200 EUR
abzgl. unschädlicher Überschuss			<u>./. 150 000 EUR</u>
Umfang der schädlichen Verwendung			26 200 EUR

Variable Kapitalkonten als Eigenkapital

> BFH vom 3.11.1993 II R 96/91, BStBl 1994 II S. 88

Hinweise

HE 13a.16

Behaltensregelung in Einbringungs- und Umwandlungsfällen

Beispiel 1:

Erwerber E hat Anteile an der X-GmbH im Wert von 2 000 000 EUR geschenkt bekommen. Die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG wurde gewährt.

E bringt anschließend die Anteile an der X-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile in die Y-GmbH ein. Die Anteile an der X-GmbH haben zum Zeitpunkt der Einbringung einen Wert von 2 000 000 EUR. Die neu erworbenen Anteile an der Y-GmbH haben einen Wert von 1 600 000 EUR.

In Höhe von 20 % ((2 000 000 EUR - 1 600 000 EUR) : 2 000 000 EUR) liegt eine schädliche Verfügung bezüglich der geschenkten Anteile an der X-GmbH vor. Im Umfang von 400 000 EUR (20 % von 2 000 000 EUR) liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelung vor. Die zeitanteilige Nachversteuerung richtet sich nach § 13a Absatz 6 Satz 2 ErbStG (> H E 13a.19 „Nachversteuerung“).

Beispiel 2:

Erwerber E hat Anteile an der X-GmbH im Wert von 2 000 000 EUR geschenkt bekommen. Die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG wurde gewährt.

E bringt anschließend die Anteile an der X-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile in die Y-GmbH ein. Die Anteile an der X-GmbH haben zum Zeitpunkt der Einbringung einen Wert von 1 800 000 EUR. Die neu erworbenen Anteile an der Y-GmbH haben einen Wert von 1 350 000 EUR.

In Höhe von 25 % ((1 800 000 EUR - 1 350 000 EUR) : 1 800 000 EUR) liegt eine schädliche Verfügung bezüglich der geschenkten Anteile an der X-GmbH vor. Im Umfang von 500 000 EUR (25 % von 2 000 000 EUR) liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelung vor. Die zeitanteilige Nachversteuerung richtet sich nach § 13a Absatz 6 Satz 2 ErbStG (> H E 13a.19 „Nachversteuerung“).

Beispiel 3:

Erwerber E hat Anteile an der X-GmbH im Wert von 2 000 000 EUR geschenkt bekommen. Die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG wurde gewährt.

E bringt anschließend die Anteile an der X-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile in die Y-GmbH ein. Die Anteile an der X-GmbH haben zum Zeitpunkt der Einbringung einen Wert von 2 000 000 EUR. Die neu erworbenen Anteile an der Y-GmbH haben einen Wert von 2 400 000 EUR.

Es liegt keine schädliche Verfügung bezüglich der geschenkten Anteile an der X-GmbH vor.

Mehrere aufeinanderfolgende Umwandlungen

> BFH vom 16.2.2011 II R 60/09, BStBl II S. 454

Veräußerung von Anteilen

Beispiel:

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

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

Hinweise

HE 13a.19

Nachversteuerung

Beispiel 1 (Veräußerung einer von mehreren wirtschaftlichen Einheiten):
Auf A als Alleinerbin ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 800 000 EUR) und ein KG-Anteil (Steuerwert 400 000 EUR) übergegangen. Die Betriebe verfügen nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Beide Betriebe haben jeweils nicht mehr als 5 Beschäftigte.

Betriebsvermögen (begünstigt)		1 200 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 1 020 000 EUR</u>
Verbleiben		180 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 135 000 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		45 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	180 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	30 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 15 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		135 000 EUR

Im vierten Jahr 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	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 680 000 EUR</u>	
Verbleiben	120 000 EUR	120 000 EUR

Betriebsvermögen (nicht mehr voll in die Verschonung einzubeziehen)	400 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %) 340 000 EUR zeitanteilig zu gewähren 3/5 =	<u>./. 204 000 EUR</u>	
Verbleiben	196 000 EUR	<u>+ 196 000 EUR</u>
Summe		316 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 120 000 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		196 000 EUR

Abzugsbetrag 150 000 EUR, höchstens Wert des begünstigt verbleibenden Vermögens		120 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	120 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 120 000 EUR</u>	

Unterschiedsbetrag	0 EUR	
davon 50 %		<u>./. 0 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		120 000 EUR

Bei der Berechnung des Abzugsbetrags ist von 120 000 EUR auszugehen, weil nur insoweit nach Abzug des Verschonungsabschlags begünstigtes Betriebsvermögen verbleibt. Der veräußerte KG-Anteil gehört mit Rückwirkung in vollem Umfang nicht mehr zum begünstigten Vermögen (§ 13a Absatz 6 Satz 2 ErbStG).

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung		196 000 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher		<u>./. 45 000 EUR</u>
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um		151 000 EUR

Beispiel 2 (Verstoß gegen Behaltens- und Lohnsummenregelung durch Verkauf des begünstigten Vermögens):

Auf B als Alleinerben ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 000 000 EUR) übergegangen. Der Betrieb verfügt nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Der Betrieb hat mehr als 15 Beschäftigte.

Betriebsvermögen (begünstigt)		4.000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 3 400 000 EUR</u>
Verbleiben		600 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		600 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	600 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	450 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 225 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Im vierten Jahr veräußert B den Gewerbebetrieb. Eine Reinvestition erfolgt nicht. Die tatsächliche Lohnsumme im Zeitpunkt der Veräußerung beläuft sich auf 220 % der Ausgangslohnsumme.

Betriebsvermögen (nicht mehr voll in die Verschonung einzubeziehen)		4 000 000 EUR
---	--	---------------

1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung

Verschonungsabschlag (85 %)		3 400 000 EUR
zeitanteilig zu gewähren 3/5		2 040 000 EUR

2. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichens der Mindestlohnsumme

Verschonungsabschlag		3 400 000 EUR
Mindestlohnsumme 400,00 %		
Tatsächliche Lohnsumme 220,00 % unterschreitet Mindestlohnsumme um 180,00 %, das sind 45,00 % Kürzung des Verschonungsabschlags		
45,00 % von 3 400 000 EUR		<u>./. 1 530 000 EUR</u>
Verbleibender Verschonungsabschlag		1 870 000 EUR
Abzugsfähig niedrigerer Betrag		<u>./. 1 870 000 EUR</u>
Verbleiben		2 130 000 EUR
Abzugsbetrag (entfällt weiterhin)		<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		2 130 000 EUR

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung		2 130 000 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher		<u>./. 600 000 EUR</u>

Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um 1 530 000 EUR

Beispiel 3 (Verstoß gegen Behaltensregelung durch Verkauf einer wesentlichen Betriebsgrundlage):

Auf B als Alleinerben ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 000 000 EUR) übergegangen. Der Betrieb verfügt nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Der Betrieb hat nicht mehr als 5 Beschäftigte. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Betriebsgrundstück (Grundbesitzwert 1 500 000 EUR).

Betriebsvermögen (begünstigt)	4.000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 3.400 000 EUR</u>
Verbleiben	600 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	600 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	600 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	450 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 225 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Im dritten Jahr veräußert B das Betriebsgrundstück und entnimmt den Veräußerungserlös von 1 800 000 EUR. Für die Nachversteuerung ergibt sich der Wert des steuerpflichtigen Betriebsvermögens wie folgt:

Betriebsvermögen (begünstigt)	2 500 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 2 125 000 EUR</u>	
Verbleiben	375 000 EUR	375 000 EUR

Betriebsvermögen (nicht mehr voll in die Verschonung einzubeziehen)	1 500 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %) zeitanteilig zu gewähren 2/5 =	1 275 000 EUR	
	<u>./. 510 000 EUR</u>	
Verbleiben	990 000 EUR	<u>+ 990 000 EUR</u>
Summe		1 365 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 37 500 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		1 327 500 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	375 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	225 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 112 500 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		37 500 EUR

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung	1 327 500 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher	<u>./. 600 000 EUR</u>
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um	727 500 EUR

Bei der Nachversteuerung ist vom Grundbesitzwert im Zeitpunkt der Steuerentstehung auszugehen. Auf den Veräußerungserlös oder den (fiktiven) Grundbesitzwert im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung ist nicht abzustellen.

Beispiel 4 (Verstoß gegen Behaltens- und Lohnsummenregelung durch Verkauf einer wesentlichen Betriebsgrundlage):

Auf B als Alleinerben ist ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 4 000 000 EUR) übergegangen. Der Betrieb verfügt nur über begünstigtes Vermögen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht ge-

stellt. Der Betrieb hat mehr als 15 Beschäftigte. Zum Betrieb gehört als wesentliche Betriebsgrundlage ein Betriebsgrundstück (Grundbesitzwert 1 500 000 EUR).

Betriebsvermögen (begünstigt)		4 000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 3 400 000 EUR</u>
Verbleiben		600 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		600 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	600 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	450 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 225 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		0 EUR

Im dritten Jahr veräußert B das Betriebsgrundstück und entnimmt den Veräußerungserlös von 1 800 000 EUR. Die tatsächliche Lohnsumme nach Ablauf von fünf Jahren beträgt 300 % der Ausgangslohnsumme.

Betriebsvermögen		4 000 000 EUR
------------------	--	---------------

1. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage

Betriebsvermögen (begünstigt)	2 500 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 2 125 000 EUR</u>	2 125 000 EUR
Verbleiben	375 000 EUR	

Betriebsvermögen (nicht mehr voll in die Verschonung einzubeziehen)	1 500 000 EUR	
--	---------------	--

Verschonungsabschlag (85 %)	1 275 000 EUR	
zeitanteilig zu gewähren 2/5	510 000 EUR	+ 510 000 EUR
Verbleibender Verschonungsabschlag		<u>2 635 000 EUR</u>

2. Kürzung des Verschonungsabschlags wegen Nichterreichens der Lohnsumme

Verschonungsabschlag (85 %)		3 400 000 EUR
Mindestlohnsumme 400 %		
Verminderung des Verschonungsabschlags		
Tatsächliche Lohnsumme 300,00 % unterschreitet		
Mindestlohnsumme um 100,00 %, das sind 25,00 %		
Kürzung des Verschonungsabschlags		
25,00 % von 3 400 000 EUR		<u>./. 850 000 EUR</u>
Verbleibender Verschonungsabschlag		2 550 000 EUR

Abzugsfähig niedrigerer Verschonungsabschlag von 1. oder 2.		<u>./. 2 550 000 EUR</u>
Verbleiben		1 450 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 37 500 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen		1 412 500 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert	375 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	225 000 EUR	
davon 50 %		<u>./. 112 500 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		37 500 EUR

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen nach schädlicher Verfügung	1 412 500 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen bisher	<u>./. 600 000 EUR</u>
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um	812 500 EUR

Verstoß gegen die Behaltensregelungen durch einen Miterwerber

Beispiel:

E und F haben einen Gewerbebetrieb zu gleichen Teilen geerbt und fortgeführt. Der Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag wurden jeweils berücksichtigt. 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 Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag bleibt unberührt.

Hinweise

H E 13a.20

Auswirkungen Verstoß gegen Behaltensregelung auf Vorwegabschlag

Beispiel:

Auf B als Alleinerben sind 50 % der Anteile an einer GmbH (Wert der erworbenen Anteile = 4 000 000 EUR) übergegangen; davon begünstigtes Vermögen = 3 800 000 EUR. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Der Betrieb hat nicht mehr als 5 Beschäftigte. Der Vorwegabschlag beträgt 10 %.

Anteile an der GmbH (begünstigt)	3 800 000 EUR
Vorwegabschlag (10 %)	<u>./. 380 000 EUR</u>
Verbleiben	3 420 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 2 907 000 EUR</u>
Verbleiben	513 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen	513 000 EUR
Nicht begünstigtes Vermögen	200 000 EUR
Steuerpflichtiges Vermögen	713 000 EUR

Abzugsbetrag	150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	513 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>
Unterschiedsbetrag	363 000 EUR
davon 50 %	<u>./. 181 500 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag	0 EUR

Im vierten Jahr veräußert B nominal 20 % der Anteile an der GmbH (Wert gesamt 1 600 000 EUR, davon begünstigt = 1 520 000 EUR). Ihm verbleiben nominal 30 % der Anteile an der GmbH (Wert gesamt 2 400 000 EUR, davon begünstigt = 2 280 000 EUR). Eine Reinvestition erfolgt nicht.

Anteile an der GmbH (begünstigt)	2 280 000 EUR
Vorwegabschlag (10 %)	<u>./. 228 000 EUR</u>
Verbleiben	2 052 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 1 744 200 EUR</u>
Verbleiben	307 800 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 71 100 EUR</u>

Abzugsbetrag	150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	307 800 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>
Unterschiedsbetrag	157 800 EUR

davon 50 %	<u>./. 78 900 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag	71 100 EUR	
Verbleiben		236 700 EUR
Anteile an der GmbH (nicht mehr voll in die Verschonung einzubeziehen)		1 520 000 EUR
Vorwegabschlag (10 %)	./. 152 000 EUR	
Verbleiben		1 368 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	1 162 800 EUR	
Zeitanteilig zu gewähren 3/5	./. 697 680 EUR	
Verbleiben		670 320 EUR
Abzugsbetrag	./. 0 EUR	
Verbleiben		670 320 EUR
Anteile an der GmbH (begünstigt nach Verschonung)		236 700 EUR
Anteile an der GmbH (nicht begünstigt nach anteiliger Verschonung)		670 320 EUR
Nicht begünstigtes Vermögen		200 000 EUR
Steuerpflichtiges Vermögen nach schädlicher Verfügung		1 107 020 EUR
Steuerpflichtiges Vermögen bisher	./. 713 000 EUR	
Die Bemessungsgrundlage erhöht sich mithin um		394 020 EUR

Auswirkungen Verstoß gegen Voraussetzungen für Vorwegabschlag auf Schwellenwert
> H E 13a.2 Beispiel 2

Vorwegabschlag bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder Beteiligung an einer Personengesellschaft ohne mitübertragenes Sonderbetriebsvermögen

Beispiel:

Der Sachverhalt und die Berechnungen vor dem Vorwegabschlag ergeben sich aus Beispiel 1 zu H E 13b.9.

Der Wert des begünstigten Vermögens nach § 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG ist wie folgt zu ermitteln (vgl. Ziffer II.5 des Beispiels):

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens	30 000 EUR
= begünstigtes Vermögen	1 470 000 EUR

Das Betriebsfinanzamt teilte nachrichtlich mit, dass der Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG 20 % beträgt.

Der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG ist wie folgt zu berechnen:

begünstigtes Vermögen	1 470 000 EUR
x Vorwegabschlag in %, maximal 30 %	20 %
= Vorwegabschlag	294 000 EUR

Vorwegabschlag bei Beteiligung an einer Personengesellschaft mit mitübertragenem Sonderbetriebsvermögen

Beispiel:

Der Sachverhalt und die Berechnungen ergeben sich aus Beispiel 2 zu H E 13b.9.

Das Betriebsfinanzamt teilte nachrichtlich mit, dass der Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG 20 % beträgt.

Für Zwecke der Bemessungsgrundlage des Vorwegabschlages erfolgt eine Berechnung des begünstigten Vermögens nur für das übertragene Gesamthandsvermögen.

Ila. Berechnung des begünstigten Vermögens

Ila.1 Finanzmitteltest im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

Wert der Finanzmittel des Gesamthandsvermögens	50 000 EUR
- Wert der jungen Finanzmittel des Gesamthandsvermögens nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG; höchstens der Wert der Finanzmittel des Gesamthandsvermögens	20 000 EUR
<hr/>	
= Saldo	30 000 EUR
- Wert der betrieblichen Schulden des Gesamthandsvermögens	400 000 EUR
<hr/>	
= Saldo	-370 000 EUR
- Sockelbetrag 15 % des Werts der Beteiligung am Gesamthandsvermögen (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)	0 EUR
<hr/>	
= verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR

Ila.2 Berechnung der verbleibenden Schulden

Wert der Schulden des Gesamthandsvermögens	400 000 EUR
- Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden	30 000 EUR
<hr/>	
= verbleibende Schulden	370 000 EUR

Ila.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens

Ila.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen

Wert des Verwaltungsvermögens des Gesamthandsvermögens (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG)	100 000 EUR
- Wert des jungen Verwaltungsvermögens des Gesamthandsvermögens	10 000 EUR
+ verbleibender Wert der Finanzmittel Ila.1 (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR
<hr/>	
= Saldo Verwaltungsvermögen	90 000 EUR

Ila.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden

verbleibende Schulden (Ila.2) 370 000 EUR	
x Saldo Verwaltungsvermögen (Ila.3.1) 90 000 EUR	
<hr/>	
Wert der Beteiligung am Gesamthandsvermögen 1 500 000 EUR + verbleibende Schulden 370 000 EUR	
<hr/>	
= anteilig verbleibende Schulden	17 808 EUR

Ila.3.3 Berechnung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens

Saldo Verwaltungsvermögen Ila.3.1	90.000 EUR
- anteilig verbleibende Schulden Ila.3.2	17.808 EUR
<hr/>	
= Nettowert des Verwaltungsvermögens	72.192 EUR

Ila.4 Steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens

Ila.4.1 Berechnung der Bemessungsgrundlage des unschädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 7 ErbStG)

Wert der Beteiligung am Gesamthandsvermögen	1 500 000 EUR
- Nettowert des Verwaltungsvermögens Ila.3.3	72 192 EUR
- Wert des jungen Verwaltungsvermögens des Gesamthandsvermögens	10 000 EUR
- Wert der jungen Finanzmittel des Gesamthandsvermögens	20 000 EUR
<hr/>	
= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen	1 397 808 EUR

Ila.4.2 *Gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens*

Nettowert des Verwaltungsvermögens Ila.3.3	72 192 EUR
- 10 % x Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen Ila.4.1 (1 397 808 EUR)	139 781 EUR
<hr/>	
= gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens	0 EUR

Ila.4.3 *Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens*

gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens Ila.4.2	0 EUR
+ Wert des jungen Verwaltungsvermögens des Gesamthandsvermögens	10 000 EUR
+ Wert der jungen Finanzmittel des Gesamthandsvermögens	20 000 EUR
<hr/>	
= steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens (nicht begünstigtes Vermögen)	30 000 EUR

Ila.5 *Begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG) - nur Gesamthand -*

Wert der Beteiligung am Gesamthandsvermögen	1 500 000 EUR
- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens Ila.4.3	30 000 EUR
<hr/>	
= begünstigtes Vermögen der Gesamthand	1 470 000 EUR

Der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG ist wie folgt zu berechnen:

begünstigtes Vermögen	1 470 000 EUR
x Vorwegabschlag in %, maximal 30 %	20 %
<hr/>	
= Vorwegabschlag	294 000 EUR

Hinweise

H E 13a.21

Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote

Beispiel:

A ist Einzelunternehmer und hat seinen Betrieb an Sohn S übertragen. Der festgestellte Wert des Einzelunternehmens beträgt 2 000 000 EUR. Im Betriebsvermögen sind Wertpapiere von 200 000 EUR enthalten. Der Überbestand an Finanzmitteln beträgt nach Abzug der Schulden und des Sockelbetrags von 15 Prozent 100 000 EUR. Junge Finanzmittel liegen nicht vor.

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens	200 000 EUR
+ verbleibender Wert der Finanzmittel	100 000 EUR
+ junge Finanzmittel	0 EUR
<hr/>	
= maßgebendes Verwaltungsvermögen	300 000 EUR

maßgebendes Verwaltungsvermögen 300 000 EUR

festgestellter Wert Betriebsvermögen 2 000 000 EUR

= Verwaltungsvermögensquote 15 %

Frist für Antrag auf Optionsverschonung

> BFH vom 10.11.2004 II R 24/03, BStBl 2005 II S. 182

Mehrere wirtschaftliche Einheiten bei der Optionsverschonung

Beispiel:

E hinterlässt seiner Ehefrau F unter anderem folgende Nachlassgegenstände:

- Anteile von 30 % an einer Kapitalgesellschaft (festgestellter Wert 300 000 EUR; Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG > 90 %; Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 20 %);
- Beteiligung von 50 % an einer Personengesellschaft (festgestellter Wert 500 000 EUR; Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG < 90 %; Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 30 %);
- Einzelunternehmen (festgestellter Wert 1 000 000 EUR; Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG < 90 %; Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 10 %)

F stellt einen Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 ErbStG.

Der Wert der Anteile von 30 % an der Kapitalgesellschaft ist vollständig nicht begünstigt, da die nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG zu ermittelnde Verwaltungsvermögensquote mehr als 90 % des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt. Für die Anteile ist deshalb keine Verschonung nach § 13a ErbStG zu gewähren.

Der Wert der Beteiligung von 50 % an der Personengesellschaft ist nicht in die Optionsverschonung einzubeziehen, da die Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 30 % beträgt und die Grenze von 20 % übersteigt. Die Regelverschonung ist ebenso nicht anwendbar.

Der Wert des Einzelunternehmens ist in die Optionsverschonung einzubeziehen, da die Verwaltungsvermögensquote nach § 13a Absatz 10 ErbStG 10 % beträgt und die Grenze von 20 % nicht übersteigt.

Hinweise

HE 13b.1

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 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG, > RE 3.4). Daraus folgt, dass nur der Nettowert des Erwerbs den Steuerstatbestand erfüllt, so dass auch die Entlastungen nach §§ 13a, 13c, 19a oder 28a 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, 13c oder 28a ErbStG sind von diesem Nettowert vorzunehmen.

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, der nur aus begünstigtem Vermögen besteht. E und F müssen an den Sohn S des G eine Abfindung in Höhe des Buchwerts des Anteils (3 000 000 EUR) zahlen. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt.

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

Bruttowert des Anteils

2 500 000 EUR

Abfindung	<u>/. 1 500 000 EUR</u>	
Nettowert	1 000 000 EUR	1 000 000 EUR
Verschonungsabschlag 85 % verbleiben		<u>/. 850 000 EUR</u>
abzgl. Abzugsbetrag		150 000 EUR
steuerpflichtiger Wert		<u>/. 150 000 EUR</u>
		0 EUR

Qualifizierte Nachfolgeklausel in Personengesellschaftsanteil

> BFH vom 10.11.1982 II R 85/78, BStBl 1983 II S. 329

Übernahme- oder Kaufrechtsvermächtnis

> BFH vom 13.8.2008 II R 7/07, BStBl II S. 982

Hinweise

H E 13b.2

Keine Begünstigung der Zuwendung von Geld zum Erwerb begünstigungsfähigen Vermögens

> BFH vom 8.5.2019 II R 18/16, BStBl II S. 681

Hinweise

H E 13b.4

Europäischer Wirtschaftsraum

Dem Europäischen Wirtschaftsraum gehören Island, Liechtenstein und Norwegen sowie die Mitgliedstaaten der Europäischen Union an.

Hinweise

H E 13b.5

Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen

Wird ein Einzelunternehmen mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums oder eine Beteiligung an einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 EStG oder § 18 Absatz 4 EStG mit Sitz/Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums übertragen, bestimmt sich der Umfang des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens nach § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG wie folgt:

Zum Vermögen des Einzelunternehmens/der Personengesellschaft gehören	begünstigungsfähiges/nicht begünstigungsfähiges Betriebsvermögen
Betriebstätte im Inland	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 1)
Betriebstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 1)
Betriebstätte in einem Drittstaat	nicht begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 2 und 3)
Beteiligung an einer Personengesellschaft im Inland	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 1), auch soweit die Personengesellschaft eine Betriebstätte in einem Drittstaat unterhält
Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 1), auch soweit die Personengesellschaft eine Betriebstätte in einem Drittstaat unterhält
Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Drittstaat	begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 4), auch soweit die Personengesellschaft eine Betriebstätte in einem Dritt-

	<i>staat unterhält</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Inland</i>	<i>begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 1)</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 1)</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>begünstigungsfähiges Betriebsvermögen (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 4)</i>

Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte an begünstigungsfähigem Vermögen

Ein erworbenes Nutzungsrecht an Betriebsvermögen kann begünstigungsfähiges Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG darstellen (> R B 97.3; R E 13b.30)

Europäischer Wirtschaftsraum

Dem Europäischen Wirtschaftsraum gehören Island, Liechtenstein und Norwegen sowie die Mitgliedstaaten der Europäischen Union an.

Hinterbliebenenbezüge bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft

> H E 3.5

Quotaler Nießbrauch bei Schenkung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft

> BFH vom 16.5.2013 II R 5/12, BStBl II S. 635

Schenkungen 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 VIII R 196/84, BStBl II S. 877. Der Beschenkte erwirbt kein Betriebsvermögen, so dass §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG nicht anwendbar sind. Schenkungsteuerrechtlich ist trotz des Widerrufsvorbehalts eine freigebige Zuwendung als ausgeführt anzusehen (> BFH vom 13.9.1989 II R 67/86, BStBl II S. 1034. Gegenstand der Zuwendung ist ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (§ 10 Absatz 1 Satz 4 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 VIII R 35/92, BStBl 1995 II S. 241 m.w.N.).

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.

Hinweise

H E 13b.6

Begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums übertragen, die die Voraussetzungen des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG erfüllen, bestimmt sich der Umfang des begünstigungsfähigen Vermögens wie folgt:

Zum Vermögen der Kapitalgesellschaft gehören	begünstigungsfähiges/nicht begünstigungsfähiges Vermögen
<i>Betriebstätte im Inland</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen</i>
<i>Betriebstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen</i>
<i>Betriebstätte in einem Drittstaat</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im In-</i>

	<i>land, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft im Inland</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Inland</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>
<i>Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat</i>	<i>begünstigungsfähiges Vermögen, da Sitz bzw. Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums</i>

Beteiligungserfordernis für den Schenker bei einer mittelbaren Anteilsschenkung

Auch bei einer mittelbaren Schenkung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft sind die Steuerbegünstigungen des § 13a ErbStG zu versagen, wenn der Schenker nicht zu mehr als einem Viertel am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist > BFH vom 16.2.2005 II R 6/02, BStBl II S. 411.

Ermittlung der Beteiligungsquote bei Einziehung von Geschäftsanteilen an einer GmbH und ausstehender Angleichung der Summe der Geschäftsanteile an das Stammkapital

Werden Geschäftsanteile an einer GmbH eingezogen (§ 34 GmbHG), erlöschen diese. Dies führt dazu, dass die Summe der Nennbeträge der Geschäftsanteile der GmbH nicht mehr dem Betrag des Stammkapitals der GmbH entspricht. Diese Divergenz kann durch eine Kapitalherabsetzung, einen Aufstockungsbeschluss oder durch Neubildung eines Geschäftsanteils beseitigt werden.

Steht bei der Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH nach einer Einziehung die Angleichung der Summe der Geschäftsanteile an das Stammkapital noch aus, ist das Nennkapital der GmbH um die Summe der Nennbeträge der eingezogenen Geschäftsanteile zu mindern und erhöht damit die Beteiligungsquote des Gesellschafters.

Formerfordernis einer Poolvereinbarung

> BFH vom 20.2.2019 II R 25/16, BStBl II S. 779

Stimmrechtslose Vorzugsaktien

Beispiel 1:

S schenkt B unmittelbar gehaltene stimmrechtslose Vorzugsaktien der S-AG. Seine Beteiligung am Nennkapital (Stammaktien und Vorzugsaktien) beträgt

a) mehr als 25 %

b) weniger als 25 %.

Bei der Beurteilung der Mindestbeteiligung im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 ErbStG kommt es nicht auf die mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte an, sodass auch stimmrechtslose Anteile begünstigungsfähiges Vermögen sein können.

- a) Die Anteile sind begünstigungsfähiges Vermögen, weil die Beteiligung mehr als 25 % beträgt.
- b) Die Anteile sind nicht begünstigungsfähiges Vermögen, weil die Beteiligung nicht mehr als 25 % beträgt.

Beispiel 2:

S schenkt B gleichzeitig unmittelbar gehaltene stimmberechtigte Stammaktien an der S-AG in Höhe von 8 % sowie unmittelbar gehaltene stimmrechtslose Vorzugsaktien in Höhe von 20 %.

Die von S unmittelbar gehaltenen Stamm- und Vorzugsaktien erfüllen die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % nach § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 ErbStG. Die übertragenen Anteile (Stamm- und Vorzugsaktien) sind begünstigungsfähiges Vermögen.

Stimmrechtslose Vorzugsaktien und Poolregelung

Beispiel 1:

S schenkt B gleichzeitig unmittelbar gehaltene stimmberechtigte Stammaktien an der S-AG in Höhe von 8 % sowie unmittelbar gehaltene stimmrechtslose Vorzugsaktien in Höhe von 20 %. Die Stammaktien von 8 % sind mit stimmberechtigten Anteilen anderer Gesellschafter gepoolt; der Pool erfüllt die Mindestbeteiligung von mehr als 25 %. Die stimmrechtslosen Vorzugsaktien sind in den Pool nicht einbezogen.

Die von S unmittelbar gehaltenen Stamm- und Vorzugsaktien erfüllen die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % nach § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 ErbStG. Die übertragenen Anteile (Stamm- und Vorzugsaktien) sind begünstigungsfähiges Vermögen. Dass die Stammaktien gepoolt sind, bleibt hierbei ohne Bedeutung.

Beispiel 2:

S schenkt B gleichzeitig unmittelbar gehaltene stimmberechtigte Stammaktien an der S-AG in Höhe von 8 % sowie unmittelbar gehaltene stimmrechtslose Vorzugsaktien in Höhe von 10 %. Die Stammaktien von 8 % sind mit stimmberechtigten Anteilen anderer Gesellschafter gepoolt; der Pool erfüllt die Mindestbeteiligung von mehr als 25 %.

Über die gepoolten stimmberechtigten Stammaktien erfüllt S die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % nach § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 ErbStG. Die insgesamt übertragenen Anteile (Stamm- und Vorzugsaktien) sind begünstigungsfähiges Vermögen. Dass die stimmrechtslosen Vorzugsaktien nicht in den Pool mit einbezogen werden, bleibt hierbei ohne Bedeutung.

Hinweise

H E 13b.8

Entlastungen beim Erwerb mehrerer Arten begünstigten Vermögens

Beispiel:

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

Wert des begünstigten Betriebsvermögens	600 000 EUR
begünstigte GmbH-Anteile	+ 500 000 EUR
begünstigtes Vermögen insgesamt	1 100 000 EUR
Verschonungsabschlag 85 %	<u>935 000 EUR</u>
verbleiben	165 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>142 500 EUR</u>

Berechnung des Abzugsbetrags		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15%)	165 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	15 000 EUR	
Davon 50 %		<u>./. 7 500 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		142 500 EUR

steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen	22 500 EUR
KG-Beteiligung	<u>- 400 000 EUR</u>
verbleiben	- 377 500 EUR

Hinweise

H E 13b.9

Berechnung des begünstigten Vermögens und des steuerpflichtigen Vermögens

Beispiel 1:

Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften ohne Sonderbetriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften

Unternehmer U schenkt seiner Tochter T eine Beteiligung an der A und B OHG. Sonderbetriebsvermögen wird nicht mitübertragen. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

Folgende Feststellungen des Betriebsfinanzamts nach § 13b Absatz 10 ErbStG liegen vor:

		davon jung
Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR	
Verwaltungsvermögen	100 000 EUR	10 000 EUR
Finanzmittel	50 000 EUR	20 000 EUR
Schulden	400 000 EUR	

Nachrichtlich teilt das Betriebsfinanzamt mit, dass der Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG 20 % beträgt.

Berechnungen:

I. 90%-Test (Prüfung nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG)

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG	100 000 EUR
+ festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel) § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG	50 000 EUR
= <u>Verwaltungsvermögen für den 90%-Test</u>	<u>150 000 EUR</u>

Verwaltungsvermögen für den 90%-Test	150 000 EUR
festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
= <u>Verwaltungsvermögensquote</u>	<u>10,00 %</u>

II. Berechnung des begünstigten Vermögens

II.1 Finanzmitteltest im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

festgestellter Wert der Finanzmittel	50 000 EUR
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG; höchstens der festgestellte Wert der Finanzmittel	<u>20 000 EUR</u>
= <u>Saldo</u>	<u>30 000 EUR</u>
- festgestellter Wert der Schulden	<u>400 000 EUR</u>
= <u>Saldo</u>	<u>-370 000 EUR</u>
- Sockelbetrag 15 % des festgestellten Werts des (Anteils) Betriebsvermögens (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)	0 EUR

= verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR
(§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG) 0 EUR

II.2 Berechnung der verbleibenden Schulden

festgestellter Wert der Schulden	400 000 EUR
- Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden	30 000 EUR
= verbleibende Schulden	<hr/> 370 000 EUR

II.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens

II.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG)	100 000 EUR
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	10 000 EUR
+ verbleibender Wert der Finanzmittel II.1 (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR
= Saldo Verwaltungsvermögen	90 000 EUR

II.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden

verbleibende Schulden II.2 x Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1 $370\,000\text{ EUR} \times 90\,000\text{ EUR}$	
festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens + verbleibende Schulden II.2 1 500 000 EUR + 370 000 EUR	
= anteilig verbleibende Schulden	17 808 EUR

II.3.3 Berechnung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens

Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1	90 000 EUR
- anteilig verbleibende Schulden II.3.2	17 808 EUR
= Nettowert des Verwaltungsvermögens	72 192 EUR

II.4 Steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens

II.4.1 Berechnung der Bemessungsgrundlage des unschädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 7 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
- Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3	72 192 EUR
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	10 000 EUR
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel	20 000 EUR
= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen	1 397 808 EUR

II.4.2 Gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3	72 192 EUR
- 10 % x Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen II.4.1	139 781 EUR
= gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens	0 EUR

II.4.3 Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens

gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens II.4.2	0 EUR
+ festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	10 000 EUR
+ festgestellter Wert der jungen Finanzmittel	20 000 EUR
= steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens (nicht begünstigtes Vermögen)	30 000 EUR

II.5 Begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3	30 000 EUR
= begünstigtes Vermögen	1 470 000 EUR

III. Berechnung des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG

begünstigtes Vermögen II.5	1 470 000 EUR
x Vorwegabschlag in %, max. 30 %	20 %
= Vorwegabschlag	294 000 EUR

IV. Steuerpflichtiges Vermögen

begünstigtes Vermögen II.5	1 470 000 EUR
- Vorwegabschlag III	294 000 EUR
= Saldo	1 176 000 EUR
- Verschonungsabschlag 85 %	999 600 EUR
= Saldo	176 400 EUR
- Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG	136 800 EUR
= steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen	39 600 EUR
+ steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3 (nicht begünstigtes Vermögen)	30 000 EUR
= steuerpflichtiges Vermögen	69 600 EUR

Beispiel 2:

Beteiligungen an Personengesellschaften mit Sonderbetriebsvermögen

Unternehmer U schenkt seiner Tochter T eine Beteiligung an der A und B OHG. Sonderbetriebsvermögen (SBV) des U wird mit mitübertragen. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

Folgende Feststellungen des Betriebsfinanzamts nach § 13b Absatz 10 ErbStG liegen vor:

Wert der Beteiligung an der A und B OHG	1 800 000 EUR
Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG	125 000 EUR
junges Verwaltungsvermögen	12 500 EUR
Finanzmittel	85 000 EUR
junge Finanzmittel	20 000 EUR
Schulden	490 000 EUR

Nachrichtlich teilt das Betriebsfinanzamt mit, dass der Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG 20 % beträgt. Das Betriebsfinanzamt teilt darüber hinaus nachrichtlich Folgendes mit:

	Gesamthand	davon jung	SBV	davon jung
Wert (Anteil) Betriebsvermögen	1.500 000 EUR		300 000 EUR	
Verwaltungsvermögen	100 000 EUR	10 000 EUR	25 000 EUR	2.500 EUR
Finanzmittel	50 000 EUR	20 000 EUR	35 000 EUR	0 EUR
Schulden	400 000 EUR		90 000 EUR	0 EUR

Berechnungen:

I. 90%-Test (Prüfung nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG)

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG	125 000 EUR
+ festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel) § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG	85 000 EUR
= Verwaltungsvermögen für den 90%-Test	210 000 EUR

Verwaltungsvermögen für den 90%-Test 210 000 EUR

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens 1 800 000 EUR
= Verwaltungsvermögensquote 11,67 %

II. Berechnung des begünstigten Vermögens

II.1 Finanzmitteltest im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

festgestellter Wert der Finanzmittel	85 000 EUR
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG; höchstens der festgestellte Wert der Finanzmittel	20 000 EUR
= Saldo	65 000 EUR
- festgestellter Wert der Schulden	490 000 EUR
= Saldo	-425 000 EUR
- Sockelbetrag 15 % des festgestellten Werts des (Anteils) Betriebsvermögens (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)	0 EUR
verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR	
= (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR

II.2 Berechnung der verbleibenden Schulden

festgestellter Wert der Schulden	490 000 EUR
- Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden	65 000 EUR
= verbleibende Schulden	425 000 EUR

II.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens

II.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG)	125 000 EUR
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	12 500 EUR
+ verbleibender Wert der Finanzmittel II.1 (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)	0 EUR
= Saldo Verwaltungsvermögen	112 500 EUR

II.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden

verbleibende Schulden II.2 x Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1	
$425\,000\text{ EUR} \times 112\,500\text{ EUR}$	
festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens + verbleibende Schulden II.2	
$1\,800\,000\text{ EUR} + 425\,000\text{ EUR}$	
= anteilig verbleibende Schulden	21 489 EUR

II.3.3 Berechnung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens

Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1	112 500 EUR
- anteilig verbleibende Schulden II.3.2	21 489 EUR
= Nettowert des Verwaltungsvermögens	91 011 EUR

II.4 Steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens

II.4.1 Berechnung der Bemessungsgrundlage des unschädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 7 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 800 000 EUR
- Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3	91 011 EUR
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	12 500 EUR
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel	20 000 EUR
= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen	1 676 489 EUR

II.4.2 Gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3	91 011 EUR
- 10 % x Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen II.4.1	167 649 EUR
= gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens	0 EUR

II.4.3 Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens

gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens II.4.2	0 EUR
+ festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens	12 500 EUR
+ festgestellter Wert der jungen Finanzmittel	20 000 EUR
= steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens (nicht begünstigtes Vermögen)	32 500 EUR

II.5 Begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	1 800 000 EUR
- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3	32 500 EUR
= begünstigtes Vermögen	1 767 500 EUR

Für Zwecke der Bemessungsgrundlage des Vorwegabschlages muss eine zweite Berechnung des begünstigten Vermögens nur für das übertragene Gesamthandsvermögen und ohne das mitübertragene Sonderbetriebsvermögen erfolgen. Hierzu wird auf die Berechnung in Beispiel 1 beziehungsweise H 13a.20 „Vorwegabschlag bei Beteiligung an einer Personengesellschaft mit mitübertragenem Sonderbetriebsvermögen“ verwiesen. Das maßgebende begünstigte Vermögen beträgt danach 1 470 000 EUR.

III. Berechnung des Vorwegabschlages nach § 13a Absatz 9 ErbStG

begünstigtes Vermögen II.5	1 470 000 EUR
x Vorwegabschlag in %, max. 30 %	20 %
= Vorwegabschlag	294 000 EUR

IV. Steuerpflichtiges Vermögen

begünstigtes Vermögen II.5	1 767 500 EUR
- Vorwegabschlag III	294 000 EUR
= Saldo	1 473 500 EUR
- Verschonungsabschlag 85 %	1 252 475 EUR
= Saldo	221 025 EUR
- Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG	114 488 EUR
= steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen	106 537 EUR
+ steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3 (nicht begünstigtes Vermögen)	32 500 EUR
= steuerpflichtiges Vermögen	139 037 EUR

Hinweise

H E 13b.10

Berechnung des übermäßigen Verwaltungsvermögens

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens (einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG	
+ festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel) § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG	
= Verwaltungsvermögen für den 90%-Test	

Verwaltungsvermögen für den 90%-Test

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens

= *Verwaltungsvermögensquote \geq 90 %, dann insgesamt kein begünstigtes Vermögen*

> H 13b.9 Beispiel 1 und 2

Hinweise

H E 13b.11

Berechnung des Verwaltungsvermögens bei Altersversorgungsverpflichtungen

> H 13b.30

Verrechnung der Altersversorgungsverpflichtungen mit Verwaltungsvermögen

Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 und Absatz 3 ErbStG)

- *Junges Verwaltungsvermögen, das den Altersversorgungsverpflichtungen dient (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG), höchstens Wert der Altersversorgungsverpflichtungen*
-

= *Saldo 1*

- *sonstiges Verwaltungsvermögen, das den Altersversorgungsverpflichtungen dient (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG), höchstens Saldo 1*
-

= *Saldo 2*

- *Finanzmittel, die den Altersversorgungsverpflichtungen dienen (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG), höchstens Saldo 2*
-

= *Saldo 3*

Bei einer Unterdotierung verbleiben zusätzliche verrechenbare Schulden.

Hinweise

H E 13b.12

Behandlung von Sachleistungsansprüchen

> R E 12.2, H E 12.2

Hinweise

H E 13b.14

Betriebsaufspaltung - personelle Verflechtung

> H 15.7 (6) EStH

Betriebsaufspaltung - sachliche Verflechtung

> H 15.7 (5) EStH

Hinweise

H E 13b.16

Konzernbegriff

> BMF-Schreiben vom 4.7.2008 (BStBl I S. 718, Rz. 59 bis 68)

Hinweise

H E 13b.20

Anteile an Kapitalgesellschaften im Sonderbetriebsvermögen

Beispiel 1:

Bilanz der AB OHG			
30 % Anteile an A-GmbH	300 000 EUR	Kapital A	500 000 EUR
Waren	700 000 EUR	Kapital B	500 000 EUR
	1 000 000 EUR		1 000 000 EUR

Sonderbetriebsvermögen A			
11 % Anteile an A-GmbH	110 000 EUR	Kapital A	110 000 EUR
	110 000 EUR		110 000 EUR

Gemeiner Wert Gesamthandsvermögen	1 200 000 EUR		
Aufteilung		A	(B)
Kapital	<u>./. 1 000 000 EUR</u>	500 000 EUR	500 000 EUR
Unterschiedsbetrag	200 000 EUR		
Verteilung 50 : 50		+ 100 000 EUR	100 000 EUR
Wert des Anteils des A am Gesamthandsvermögen		<u>600 000 EUR</u>	
Sonderbetriebsvermögen A		+ 110 000 EUR	
Anteil am Betriebsvermögen		<u>710 000 EUR</u>	

Zum *Verwaltungsvermögen* gehören die *Anteile an der A-GmbH*, die sich im *Sonderbetriebsvermögen* des A befinden (110 000 EUR), weil insoweit die unmittelbare Beteiligung des A nicht mehr als 25 % beträgt.

Die *Anteile an der A-GmbH*, die zum *Gesamthandsvermögen* gehören (300 000 EUR), rechnen hingegen nicht zum *Verwaltungsvermögen*.

Das *Verwaltungsvermögen* und die *Schulden der A-GmbH* wären insoweit gegebenenfalls im Rahmen der *Konsolidierung* zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Bilanz der AB OHG			
24 % Anteile an A-GmbH	240 000 EUR	Kapital A	500 000 EUR
Waren	760 000 EUR	Kapital B	500 000 EUR
	1 000 000 EUR		1 000 000 EUR

Sonderbetriebsvermögen A			
11 % Anteile an A-GmbH	110 000 EUR	Kapital A	110 000 EUR
	110 000 EUR		110 000 EUR

Gemeiner Wert Gesamthandsvermögen	1 200 000 EUR		
Aufteilung		A	(B)
Kapital	<u>./. 1 000 000 EUR</u>	500 000 EUR	500 000 EUR
Unterschiedsbetrag	200 000 EUR		
Verteilung 50 : 50		+ 100 000 EUR	100 000 EUR
Wert des Anteils des A am Gesamthandsvermögen		<u>600 000 EUR</u>	
Sonderbetriebsvermögen A		+ 110 000 EUR	
Anteil am Betriebsvermögen		<u>710 000 EUR</u>	

Zum *Verwaltungsvermögen* gehören die *Anteile an der A-GmbH*, die sich im *Sonderbetriebsvermögen* des A befinden (110 000 EUR), weil insoweit die unmittelbare Beteiligung des A nicht mehr als 25 % beträgt.

Zum *Verwaltungsvermögen* gehören die *Anteile an der A-GmbH*, die sich im *Gesamthandsvermögen* befinden (240 000 EUR), weil insoweit die unmittelbare Beteiligung der AB-OHG nicht mehr als 25 % beträgt. Vom Wert der *Anteile an der A-GmbH* aus dem *Gesamthandsvermögen* entfallen auf A:

$$\frac{240\,000\text{ EUR} \times 600\,000\text{ EUR}}{1\,200\,000\text{ EUR}} = 120\,000\text{ EUR}$$

Ermittlung der Beteiligungsquote bei Einziehung von Geschäftsanteilen an einer GmbH und ausstehender Angleichung der Summe der Geschäftsanteile an das Stammkapital

Werden Geschäftsanteile an einer GmbH eingezogen (§ 34 GmbHG), erlöschen diese. Dies führt dazu, dass die Summe der Nennbeträge der Geschäftsanteile der GmbH nicht mehr dem Betrag des Stammkapitals der GmbH entspricht. Diese Divergenz kann durch eine Kapitalherabsetzung, einen Aufstockungsbeschluss oder durch Neubildung eines Geschäftsanteils beseitigt werden.

Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs oder der Gesellschaft Geschäftsanteile an einer GmbH, bei der Anteile eingezogen wurden und ist eine Angleichung der Summe der Geschäftsanteile an das Stammkapital nicht erfolgt, ist das Nennkapital der GmbH um den Nennbetrag der eingezogenen Anteile zu mindern.

Hinweise

HE 13b.22

Wertpapiere und vergleichbare Forderungen

Beispiele:

Wertpapiere oder vergleichbare Forderung im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 4 ErbStG	Weder Wertpapiere noch vergleichbare Forderungen, jedoch Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG
Pfandbriefe Schuldbuchforderungen Geldmarktfonds Festgeldfonds	Geld Sichteinlagen Sparanlagen Festgeldkonten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen Forderungen an verbundene Unternehmen Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen

Hinweise

HE 13b.23

Finanzmitteltest

- festgestellter Wert der Finanzmittel
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG;
höchstens der festgestellte Wert der Finanzmittel

- = Saldo
- festgestellter Wert der Schulden

- = Saldo
- Sockelbetrag 15 % des festgestellten Werts des (Anteils) Betriebsvermögens (vorbehaltlich Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)

- = verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR
(§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)

Finanzmitteltest bei Einzelunternehmen

Beispiel 1:

Der gemeine Wert des Gewerbebetriebs wurde mit 12 000 000 EUR, die Finanzmittel mit 9 000 000 EUR und die Schulden mit 1 000 000 EUR festgestellt. Junge Finanzmittel sind nicht vorhanden.

Maschinen	1 000 000 EUR	Eigenkapital	9 000 000 EUR
Finanzmittel	9 000 000 EUR	Schulden	1 000 000 EUR
	10 000 000 EUR		10 000 000 EUR

festgestellter Wert der Finanzmit-

9 000 000 EUR

festgestellter Wert der Schulden		./.	1 000 000 EUR
Saldo			8 000 000 EUR
Sockelbetrag	15 % von 12 000 000 EUR =	./.	1 800 000 EUR
verbleibender Wert der Finanzmittel			6 200 000 EUR

Beispiel 2 (mit jungen Finanzmitteln):

Der gemeine Wert des Gewerbebetriebs wurde mit 10 000 000 EUR, die Finanzmittel mit 3 000 000 EUR, die jungen Finanzmittel mit 100 000 EUR und die Schulden mit 1 000 000 EUR festgestellt.

Maschinen	7 000 000 EUR	Eigenkapital	9 000 000 EUR
Finanzmittel	3 000 000 EUR	Schulden	1 000 000 EUR
	10 000 000 EUR		10 000 000 EUR

festgestellter Wert der Finanzmittel			3 000 000 EUR
festgestellter Wert der jungen Finanzmittel		./.	100 000 EUR
Saldo			2 900 000 EUR
festgestellter Wert der Schulden		./.	1 000 000 EUR
Saldo			1 900 000 EUR
Sockelbetrag	15 % von 10 000 000 EUR =	./.	1 500 000 EUR
verbleibender Wert der Finanzmittel			400 000 EUR

Zusätzlich sind die jungen Finanzmittel mit 100 000 EUR als nicht begünstigtes Vermögen anzusetzen.

Finanzmitteltest bei Personengesellschaften

Beispiel 1:

Der gemeine Wert des Gesamthandsvermögens der A+B OHG beträgt 1 000 000 EUR. Davon entfallen auf den Gesellschafter A nach § 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG 580 000 EUR. Die Finanzmittel betragen 600 000 EUR und die abzugsfähigen Schulden 200 000 EUR.

Zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A gehören Finanzmittel im Wert von 100 000 EUR und eine abzugsfähige Schuld im Wert von 150 000 EUR.

A ist in Höhe von 50 % an der Gesellschaft beteiligt. Die Gewinn- und Verlustverteilung beträgt je 1/2. Der gemeine Wert der Beteiligung des A beträgt 530 000 EUR. A überträgt seine gesamte Beteiligung auf Sohn M.

Finanzmittel im Gesamthandsvermögen	600 000 EUR	
Anteil des A		
580 000 EUR : 1 000 000 EUR		348 000 EUR
Finanzmittel im Sonderbetriebsvermögen des A		100 000 EUR
festgestellter Wert der Finanzmittel		448 000 EUR
Schulden im Gesamthandsvermögen	200 000 EUR	
Anteil des A		116 000 EUR
580 000 EUR : 1 000 000 EUR		150 000 EUR
Schulden im Sonderbetriebsvermögen des A		266 000 EUR
festgestellter Wert der Schulden		266 000 EUR
festgestellter Wert der Finanzmittel		448 000 EUR
festgestellter Wert der Schulden		./.
Saldo		182 000 EUR
Sockelbetrag 15 % des gemeinen Wertes	15 % von 530 000 EUR =	79 500 EUR

der Beteiligung des A verbleibender Wert der Finanzmittel	102 500 EUR
--	-------------

Beispiel 2:

Fortsetzung des Beispiels 1.

Die Gesellschafter haben in das bzw. aus dem Gesamthandsvermögen getätigt:

Einlagen Finanzmittel	200 000 EUR
Entnahmen Finanzmittel	././ 80 000 EUR
	120 000 EUR

Anteil des A 120 000 EUR x (580 000 EUR : 1 000 000 EUR)	69 600 EUR
---	------------

A hat in sein bzw. aus seinem Sonderbetriebsvermögen getätigt:

Einlagen Finanzmittel	50 000 EUR	
Entnahmen Finanzmittel	././ 40 000 EUR	
	10 000 EUR	+ 10 000 EUR
Junge Finanzmittel		79 600 EUR

Für A ergeben sich somit junge Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG in Höhe von insgesamt (69 600 EUR + 10 000 EUR =) 79 600 EUR.

Prüfung der Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel:

Finanzmittel im Gesamthandsvermögen	348 000 EUR
Finanzmittel im Sonderbetriebsvermögen des A	+ 100 000 EUR
Summe	448 000 EUR

Es erfolgt damit keine Begrenzung der jungen Finanzmittel. Festgestellt werden junge Finanzmittel in Höhe von 79 600 EUR.

Finanzmitteltest

festgestellter Wert der Finanzmittel	448 000 EUR
festgestellter Wert der jungen Finanzmittel	././ 79 600 EUR
Saldo	
festgestellter Wert der Schulden	././ 266 000 EUR
Saldo	
Sockelbetrag	102 400 EUR
15 % von 530 000 EUR = 79 500 EUR	././ 79 500 EUR
verbleibender Wert der Finanzmittel	
	22 900 EUR

Zusätzlich sind die jungen Finanzmittel mit 79 600 EUR als nicht begünstigtes Vermögen anzusetzen.

Junge Finanzmittel im Sonderbetriebsvermögen

Beispiel 1:

Vater schenkt seinem Sohn einen Teil seiner Beteiligung an einer KG. Im Sonderbetriebsvermögen hat er eine Forderung von 2 000 000 EUR, von der er 1 000 000 EUR mitüberträgt. Die jungen Finanzmittel im Sonderbetriebsvermögen betragen 800 000 EUR. Im Gesamthandsvermögen sind weder Finanzmittel noch junge Finanzmittel vorhanden.

Festzustellende Finanzmittel unmittelbar aus dem Sonderbetriebsvermögen übertragene Finanzmittel	1 000 000 EUR
Festzustellende junge Finanzmittel unmittelbar aus dem Sonderbetriebsvermögen resultierende junge Finanzmittel	800 000 EUR

davon entfallen auf das mitübertragene Sonderbetriebsvermögen
 $800\,000\text{ EUR} \times 1\,000\,000\text{ EUR} / 2\,000\,000\text{ EUR}$ 400 000 EUR

Beispiel 2:

Vater schenkt seinem Sohn einen Teil seiner Beteiligung an einer KG sowie in vollem Umfang den im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen GmbH-Anteil. Für die GmbH wurden Finanzmittel in Höhe von 1 000 000 EUR und junge Finanzmittel in Höhe von 800 000 EUR festgestellt. Er hält zugleich im Sonderbetriebsvermögen eine Forderung über 2 000 000 EUR, die er nicht mitüberträgt. Im Gesamthandsvermögen sind weder Finanzmittel noch junge Finanzmittel vorhanden.

Festzustellende Finanzmittel

unmittelbar aus dem Sonderbetriebsvermögen übertragene Finanzmittel	0 EUR
Finanzmittel aus nachgeordneten Gesellschaften (GmbH-Anteil)	1 000 000 EUR
<i>Festzustellende junge Finanzmittel</i>	
junge Finanzmittel aus nachgeordneten Gesellschaften (GmbH-Anteil)	800 000 EUR

Beispiel 3:

Vater schenkt seinem Sohn einen Teil seiner Beteiligung an einer KG sowie in vollem Umfang den im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen GmbH-Anteil. Für die GmbH wurden Finanzmittel in Höhe von 1 000 000 EUR und junge Finanzmittel in Höhe von 800 000 EUR festgestellt. Er hält zugleich im Sonderbetriebsvermögen eine Forderung über 2 000 000 EUR, von der er 500 000 EUR mitüberträgt. Die jungen Finanzmittel im Sonderbetriebsvermögen betragen 600 000 EUR. Im Gesamthandsvermögen sind weder Finanzmittel noch junge Finanzmittel vorhanden.

Festzustellende Finanzmittel

unmittelbar aus dem Sonderbetriebsvermögen übertragene Finanzmittel	500 000 EUR
Finanzmittel aus nachgeordneten Gesellschaften (GmbH-Anteil)	1 000 000 EUR
Summe	1 500 000 EUR

Festzustellende junge Finanzmittel

unmittelbar aus dem Sonderbetriebsvermögen resultierende junge Finanzmittel	600 000 EUR
davon entfallen auf das mitübertragene Sonderbetriebsvermögen $600\,000\text{ EUR} \times 500\,000\text{ EUR} / 2\,000\,000\text{ EUR}$	150 000 EUR
junge Finanzmittel aus nachgeordneten Gesellschaften (GmbH-Anteil)	800 000 EUR
Summe	950 000 EUR

Hinweise

H E 13b.24 (2)

Investition in Umlaufvermögen

Beispiel:

Maschinenhersteller A betreibt ein Einzelunternehmen. Zum Todeszeitpunkt sind Finanzmittel vorhanden, welche der Erbe unstrittig nach Plan des Erblassers in neue Maschinenteile und Motoren innerhalb von 2 Jahren zur Herstellung von neuen Maschinen (Umlaufvermögen) investiert.

Hinweise

H E 13b.24 (3)

Plan des Erblassers

Beispiel:

Gesellschafter A ist zu 100 % an der A-GmbH und die A-GmbH zu 100 % an der B-GmbH beteiligt. Die B-GmbH tätigt eine Investition nach Plan des A. Aufgrund der Beteiligungshöhe kann A seinen Willen sowohl in der A-GmbH als auch in der B-GmbH durchsetzen.

Hinweise

H E 13b.25

Beispiel:

Der gemeine Wert des Gewerbebetriebs wurde mit 500 000 EUR, das Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG mit 25 000 EUR und der Wert des jungen Verwaltungsvermögens mit 10 000 EUR festgestellt. Nach der Anwendung des § 13b Absatz 3 Satz 1 ErbStG und des Finanzmitteltests verbleiben Schulden von 30 000 EUR.

Verwaltungsvermögen	25 000 EUR
junges Verwaltungsvermögen	<u>./.</u> 10 000 EUR
Saldo Verwaltungsvermögen	15 000 EUR

Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden:

$$\frac{30\,000\text{ EUR} \times 15\,000\text{ EUR}}{(500\,000\text{ EUR} + 30\,000\text{ EUR})} = 850\text{ EUR}$$

Saldo Verwaltungsvermögen	15 000 EUR
anteilig verbleibende Schulden	<u>./.</u> 850 EUR
Nettowert des Verwaltungsvermögens	14 150 EUR

Hinweise

H E 13b.26

Berechnung des unschädlichen Verwaltungsvermögens

> R E 13b.9 Absatz 2

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens

- Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel

= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen

Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3

- 10 % x Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen II.4.1

= gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

Hinweise

H E 13b.29

Forderung/Schulden über mehrere Stufen im Verbund

Beispiel 1:

Die M-GmbH hält jeweils alle Anteile an der T1-GmbH und der T2-GmbH. Die T2-GmbH hält alle Anteile an der E-GmbH. Die M-GmbH hat eine Forderung gegenüber der E-GmbH. Die Forderung der M-GmbH ist nicht in die Ermittlung der Finanzmittel einzubeziehen, weil die Forderung nach § 13b Absatz 9 Satz 3 ErbStG nicht anzusetzen ist. Die Schuld der E-GmbH ist nicht in die Feststellung der Schulden einzubeziehen, weil sie nach § 13b Absatz 9 Satz 3 ErbStG nicht anzusetzen ist.

Beispiel 2:

> Verbundvermögensaufstellung

Junge Finanzmittel im Verbund

R E 13b.29 Absatz 3 Sätze 3 bis 5 ErbStR beschreibt den Fall mehrerer zeitlich hintereinander erfolgter Einlagen von Finanzmitteln in nachgelagerte Beteiligungsgesellschaften (Einlage von einer Muttergesellschaft in eine Tochtergesellschaft und anschließend von der Tochtergesellschaft in die Enkelgesellschaft usw.). Soweit diese Einlagen zu einer mehrfachen Erfassung von jungen Finanzmitteln führen, sind die jungen Finanzmittel auf der Ebene der Muttergesellschaft um den Betrag der mehrfach erfassten jungen Finanzmittel zu kürzen.

Beispiel:

A ist zu 100 % an der M GmbH (Muttergesellschaft) beteiligt. Die M GmbH hält 100 % der Anteile an der T GmbH (Tochtergesellschaft). Die T GmbH hält 100 % der Anteile an der E GmbH (Enkelgesellschaft). Die M GmbH legt 100 EUR in die T GmbH ein, im Anschluss legt die T GmbH 100 EUR in die E GmbH ein.

	Finanzmittel § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG EUR	junge Finanzmittel EUR
M GmbH	300	0
T GmbH	500	100
E GmbH	500	100

Ablauf des Feststellungsverfahrens:

E GmbH

Finanzmittel eigene	500 EUR		500 EUR
junge Finanzmittel eigene	100 EUR		100 EUR

T GmbH

Finanzmittel eigene	500 EUR		
E GmbH	500 EUR	x 100 %	1 000 EUR
Junge Finanzmittel eigene	100 EUR		
E GmbH	100 EUR	x 100 %	200 EUR

M GmbH

Finanzmittel eigene	300 EUR		
T GmbH	1 000 EUR		1 300 EUR
junge Finanzmittel eigene	0 EUR		
T GmbH	200 EUR		200 EUR
Kürzungsbetrag (Mehrfach erfasste junge Finanzmittel)			100 EUR
Festzustellende junge Finanzmittel (Begrenzung R E 13b.29 Absatz 3 Satz 5 ErbStR)			100 EUR

	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
A GmbH & Co. KG	10 000		20 000		8 000	30 000	
B GmbH	23 000	2 000	17 500		1 000	43 000	20 000
C AG	12 000	2 000	6 000			12 000	
D OHG	1 000		100 000	20 000	10 000	1 500	
SBV A			1 000				

Ablauf des Feststellungsverfahrens:

D OHG

Verwaltungsvermögen 1 000 EUR x 50 % 500 EUR

Finanzmittel zunächst 100 000 EUR

Die Forderung gegenüber der B-GmbH stellt eine Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen dar. Die A GmbH & Co KG ist zu 30 % (60 % x 50 %) mittelbar an der D OHG und zu 100 % unmittelbar an der B-GmbH beteiligt. Es besteht Beteiligungsidentität im Umfang von 30 %. Der Prozentsatz der Beteiligungsidentität entspricht dem Prozentsatz der mittelbaren Beteiligung. Deshalb ist die Forderung gegenüber der B-GmbH in voller Höhe nicht anzusetzen.

gekürzte Finanzmittel 20 000 EUR
80 000 EUR
x 50 % 40 000 EUR

junge Finanzmittel 10 000 EUR x 50 % 5 000 EUR

Schulden 1 500 EUR x 50 % 750 EUR

C AG

Verwaltungsvermögen

eigenes 12 000 EUR
D OHG + 500 EUR
12 500 EUR x 60 % = 7 500 EUR

junges Verwaltungsvermögen

eigenes 2 000 EUR
D OHG + 0 EUR
2 000 EUR x 60 % = 1 200 EUR

Finanzmittel

eigene 6 000 EUR
D OHG + 40 000 EUR
46 000 EUR x 60 % = 27 600 EUR

junge Finanzmittel

eigene 0 EUR
D OHG + 5 000 EUR
5 000 EUR x 60 % = 3 000 EUR

Schulden
eigene 12 000 EUR

D OHG	+ <u>750 EUR</u>		
	12 750 EUR	x 60 % =	7 650 EUR

B GmbH

Verwaltungsvermögen 23 000 EUR x 100 % 23 000 EUR

Junges Verwaltungsvermögen 2 000 EUR x 100 % 2 000 EUR

Finanzmittel 17 500 EUR x 100 % 17 500 EUR

Junge Finanzmittel 1 000 EUR x 100 % 1 000 EUR

Schulden zunächst 43 000 EUR

Die Schuld gegenüber der D OHG stellt eine Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen dar. Sie ist, soweit Beteiligungsidentität besteht (30 % durchgerechneter Anteil), zu kürzen. Der Prozentsatz der Beteiligungsidentität entspricht dem Prozentsatz der mittelbaren Beteiligung.

20 000 EUR x 30 % =

6 000 EUR
37 000 EUR

x 100 % 37 000 EUR

A GmbH & Co. KG

Verwaltungsvermögen

eigenes	10 000 EUR
B GmbH	+ 23 000 EUR
C AG	+ <u>7 500 EUR</u>
	40 500 EUR

100 % 40 500 EUR

Junges Verwaltungsvermögen

eigenes	0 EUR
B GmbH	+ 2 000 EUR
C AG	+ <u>1 200 EUR</u>
	3 200 EUR

100 % 3 200 EUR

Finanzmittel

eigene	20 000 EUR
B GmbH	+ 17 500 EUR
C AG	+ <u>27 600 EUR</u>
	65 100 EUR

100 % = Finanzmittel aus dem Gesamthandsvermögen

65 100 EUR

Die miterworbene Forderung des A im SBV ist zusätzlich in Höhe von 1 000 EUR außerhalb der Verbundvermögensaufstellung anzusetzen.

junge Finanzmittel

eigene	8 000 EUR
B GmbH	+ 1 000 EUR
C AG	+ <u>3 000 EUR</u>

100 %	12 000 EUR	12 000 EUR
Schulden		
eigene	30 000 EUR	
B GmbH	+ 37 000 EUR	
C AG	+ 7 650 EUR	
	<u>74 650 EUR</u>	

100 % = Schulden aus dem Gesamthandsvermögen 74 650 EUR

Die Verbindlichkeit gegenüber A in Höhe von 1 000 EUR ist nicht Teil der Verbundvermögensaufstellung und daher nicht vom Ansatz auszuschließen (§ 13b Absatz 9 Satz 3 ErbStG).

Beispiel 2:

Sachverhalt wie in Beispiel 1. Zudem hält die A GmbH & Co. KG noch 10 % der Anteile an der Z GmbH. Die Anteile haben einen Wert von 16 500 EUR. Die Z GmbH hat Finanzmittel in Höhe von 25 000 EUR.

Da die A GmbH & Co. KG nicht zu mehr als 25 % an der Z GmbH beteiligt ist, gehören die Anteile an der Z GmbH im vollen Umfang zum Verwaltungsvermögen der A GmbH & Co. KG (§ 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG).

A GmbH & Co. KG

Verwaltungsvermögen		
eigenes	10 000 EUR	
Anteil an der Z GmbH	+ 16 500 EUR	
B GmbH	+ 23 000 EUR	
C AG	+ 7 500 EUR	
	<u>57 000 EUR</u>	
100 %		57 000 EUR

Hinsichtlich des jungen Verwaltungsvermögens, der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel und der Schulden ergeben sich bei der A GmbH & Co. KG keine Änderungen.

Hinweise

H E 13b.30

Feststellungen gemäß § 13b Absatz 10 ErbStG

Beispiel:

Unternehmer A verstirbt. Erbin wird seine Tochter T. Das Einzelunternehmen hat einen gemeinen Wert von 1 500 000 EUR.

Verwaltungsvermögen (VV) im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG ist in Höhe von 150 000 EUR vorhanden, davon sind 30 000 EUR junges VV (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG).

Die Finanzmittel (FM) im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG betragen 70 000 EUR, davon sind 20 000 EUR junge Finanzmittel (jFM) im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG.

Der gemeine Wert (§ 9 BewG) der Altersversorgungsverpflichtungen (AVV) nach § 13b Absatz 2 Satz 2 bzw. Absatz 3 ErbStG beträgt 75 000 EUR.

Die Altersversorgungsverpflichtungen werden durch Wirtschaftsgüter in Höhe von 70 000 EUR abgesichert. Davon entfallen

- 50 000 EUR auf Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG;

- davon 20 000 EUR auf junges Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 7 ErbStG und
- 20 000 EUR auf Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG (die jFM können als reine Stromgröße aus Einlagen abzüglich Entnahmen, > R E 13b.23 Absatz 3, nicht zur Absicherung der AVV dienen).

Neben den Altersversorgungsverpflichtungen sind weitere betriebliche Schulden in Höhe 395 000 EUR vorhanden.

Berechnung:

	Bestand	Wirtschaftsgüter des VV (Spalte 1), die der Absicherung von AVV dienen	Abzug der Schulden aus AVV von den Werten des VV	Entwicklung der festzustellenden Schulden	maßgebende Werte für die Feststellung
Spalte 1	Spalte 2 EUR	Spalte 3 EUR	Spalte 4 EUR	Spalte 5 EUR	Spalte 6 EUR
Schulden gesamt (75 000 EUR + 395 000 EUR)	470 000			470 000	
davon AVV	75 000		75 000		
junges VV	30 000	20 000	./. 20 000	./. 20 000	10 000
Differenz 1			55 000	450 000	
VV (ohne junges VV)	120 000	30 000	./. 30 000	./. 30 000	90 000
Differenz 2			25 000	420 000	
Summe Verwaltungsvermögen					100 000
FM	70 000	20 000	./. 20 000	./. 20 000	50 000
Differenz 3			5 000	400 000	400 000

Feststellungen nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG und § 13b Absatz 10 ErbStG:

Wert des Betriebsvermögens	1 500 000 EUR
Verwaltungsvermögen	100 000 EUR
junges Verwaltungsvermögen	10 000 EUR
Finanzmittel	50 000 EUR
junge Finanzmittel	20 000 EUR
Schulden	400 000 EUR

Hinweise

HE 13c.1

Berechnung des Verschonungsabschlags

Beispiel 1:

Vater V schenkt seinem Sohn S begünstigtes Vermögen im Wert von 50 000 000 EUR. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

begünstigtes Vermögen 50 000 000 EUR 50 000 000 EUR

Verschonungsabschlag bei

der Regelverschonung in %		85 %	
Schwellenwert übersteigender Wert	<u>./. 26 000 000 EUR</u>		
	24 000 000 EUR		
Minderung des Verschonungsabschlags 24 000 000 EUR : 750 000 EUR =		<u>./. 32 %</u>	
zu gewährender Verschonungsabschlag in %		53 %	
Verschonungsabschlag in EUR 53 % von 50 000 000 EUR verbleiben			<u>./. 26 500 000 EUR</u>
			23 500 000 EUR
Abzugsbetrag			<u>./. 0 EUR</u>
steuerpflichtiges Vermögen			23 500 000 EUR

Beispiel 2:

Sachverhalt wie in Beispiel 1. Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde gestellt.

begünstigtes Vermögen	50 000 000 EUR		50 000 000 EUR
Verschonungsabschlag bei der Optionsverschonung in %		100 %	
Schwellenwert übersteigender Wert	<u>./. 26 000 000 EUR</u>		
	24 000 000 EUR		
Minderung des Verschonungsabschlags 24 000 000 EUR : 750 000 EUR =		<u>./. 32 %</u>	
zu gewährender Verschonungsabschlag in %		68 %	
Verschonungsabschlag in EUR 68 % von 50 000 000 EUR verbleiben			<u>./. 34 000 000 EUR</u>
			16 000 000 EUR
Abzugsbetrag			<u>./. 0 EUR</u>
steuerpflichtiges Vermögen			16 000 000 EUR

Hinweise

H E 13c.4

Berücksichtigung früherer Erwerbe

Beispiel 1:

Vater V schenkt seinem Sohn S am 1.8.01 begünstigtes Vermögen im Wert von 10 000 000 EUR (Erwerb 1). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

begünstigtes Vermögen		10 000 000 EUR
Verschonungsabschlag 85 % von 10 000 000 EUR verbleiben		<u>./. 8 500 000 EUR</u>
		1 500 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 0 EUR</u>
steuerpflichtiges Vermögen		1 500 000 EUR

Am 1.4.02 schenkt er ihm weiteres begünstigtes Vermögen im Wert von 20 000 000 EUR (Erwerb 2). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

Änderung des Erwerbs 1:

Begünstigtes Vermögen Erwerb 1	10 000 000 EUR
begünstigtes Vermögen Erwerb 2	+ 20 000 000 EUR
Summe	30 000 000 EUR
Schwellenwert	<u>./. 26 000 000 EUR</u>
übersteigender Wert	4 000 000 EUR

Verschonungsabschlag bei

der Regelverschonung in % 85 %

Minderung des Verschonungsabschlags
 4 000 000 EUR : 750 000 EUR = 5,3333 abgerundet $\frac{.}{.}$ 5 %
 zu gewährender Verschonungsabschlag in % 80 %

begünstigtes Vermögen	10 000 000 EUR
Verschonungsabschlag 80 % von 10 000 000 EUR	$\frac{.}{.}$ 8 000 000 EUR
verbleiben	2 000 000 EUR
Abzugsbetrag	$\frac{.}{.}$ 0 EUR
steuerpflichtiges Vermögen	2 000 000 EUR

Besteuerung des Erwerbs 2

begünstigtes Vermögen	20 000 000 EUR
Verschonungsabschlag 80 % von 20 000 000 EUR	$\frac{.}{.}$ 16 000 000 EUR
verbleiben	4 000 000 EUR
Abzugsbetrag	$\frac{.}{.}$ 0 EUR
steuerpflichtiges Vermögen	4 000 000 EUR

Beispiel 2:

Vater V schenkt seinem Sohn S am 1.8.01 begünstigtes Vermögen im Wert von 1 500 000 EUR (Erwerb 1). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde nicht gestellt.

begünstigtes Vermögen	1 500 000 EUR
Verschonungsabschlag 85 % von 1 500 000 EUR	$\frac{.}{.}$ 1 275 000 EUR
verbleiben	225 000 EUR
Abzugsbetrag	$\frac{.}{.}$ 112 500 EUR
Abzugsbetrag	150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	225 000 EUR
Abzugsbetrag	$\frac{.}{.}$ 150 000 EUR
Unterschiedsbetrag	75 000 EUR
davon 50 %	37 500 EUR
Verbleibender Abzugsbetrag	112 500 EUR
steuerpflichtiges Vermögen	112 500 EUR

Am 1.4.02 schenkt er ihm weiteres begünstigtes Vermögen im Wert von 28 500 000 EUR (Erwerb 2). Ein Antrag auf Optionsverschonung wurde gestellt.

Änderung des Erwerbs 1:

Begünstigtes Vermögen Erwerb 1	1 500 000 EUR
begünstigtes Vermögen Erwerb 2	+ 28 500 000 EUR
Summe	30 000 000 EUR
Schwellenwert	$\frac{.}{.}$ 26 000 000 EUR
übersteigender Wert	4 000 000 EUR

Verschonungsabschlag bei
 der Regelverschonung in % 85 %

Minderung des Verschonungsabschlags
 4 000 000 EUR : 750 000 EUR = 5,3333 abgerundet $\frac{.}{.}$ 5 %
 zu gewährender Verschonungsabschlag in % 80 %

begünstigtes Vermögen	1 500 000 EUR
Verschonungsabschlag 80 % von 1 500 000 EUR	$\frac{.}{.}$ 1 200 000 EUR
verbleiben	300 000 EUR
Abzugsbetrag	$\frac{.}{.}$ 75 000 EUR
Abzugsbetrag	150 000 EUR
Verbleibender Wert (20 %)	300 000 EUR
Abzugsbetrag	$\frac{.}{.}$ 150 000 EUR
Unterschiedsbetrag	150 000 EUR

davon 50 %	<u>75 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag	75 000 EUR	
steuerpflichtiges Vermögen		225 000 EUR
<u>Verschonung des Erwerbs 2:</u>		
Verschonungsabschlag bei der Optionsverschonung in %	100 %	
Minderung des Verschonungsabschlags (wie beim Erwerb 1) zu gewährender Verschonungsabschlag in %	<u>./. 5 %</u> 95 %	
begünstigtes Vermögen		28 500 000 EUR
Verschonungsabschlag 95 % von 28 500 000 EUR	<u>./. 27 075 000 EUR</u>	
verbleiben		1 425 000 EUR
Abzugsbetrag	<u>./. 0 EUR</u>	
steuerpflichtiges Vermögen		1 425 000 EUR

Hinweise

HE 13d

Aufteilung des Grundbesitzwerts

Beispiel:

Im Nachlass des H befindet sich ein bebautes Grundstück. In dem Gebäude sind drei Wohnungen zu Wohnzwecken vermietet. Außerdem befindet sich in dem Gebäude eine Arztpraxis. Der festgestellte Grundbesitzwert beträgt 1 200 000 EUR. Die Summe der Wohnflächen der drei Wohnungen beträgt 300 m². Die Arztpraxis hat eine Nutzfläche von 100 m².

Auf die vermieteten Wohnungen entfällt ein Anteil von
 $300 \text{ m}^2 : 400 \text{ m}^2 = 0,75$

begünstigter Teil des Grundbesitzwerts

$1\,200\,000 \text{ EUR} \times 0,75 = 900\,000 \text{ EUR}$

Der Befreiungsabschlag beträgt 10 % von 900 000 EUR

90 000 EUR

Erwerb eines Erbbaugrundstücks

Beim Erwerb eines mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks (Erbbaugrundstück) kommt der Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG nicht in Betracht (> BFH vom 11.12.2014 II R 25/14, BStBl 2015 II S. 343).

Europäischer Wirtschaftsraum

Dem Europäischen Wirtschaftsraum gehören Island, Liechtenstein und Norwegen sowie die Mitgliedstaaten der Europäischen Union an.

Freie Erbauseinandersetzung

In den Fällen der freien Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften ist eine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Erbfalls als zeitnah in der Regel anzuerkennen, wenn die Auseinandersetzungvereinbarung innerhalb von sechs Monaten erfolgt (> vgl. BMF-Schreiben vom 14.3.2006, BStBl I S. 253, Tz. 8). Erfolgt die Erbauseinandersetzung erst nach mehr als sechs Monaten, kann der Begünstigungstransfer in begründeten Ausnahmefällen (z. B. aufgrund von Erbstreitigkeiten, Erstellung von Gutachten o. ä.) gewährt werden. Der Steuerpflichtige hat die Gründe darzulegen, die eine Erbauseinandersetzung innerhalb des Sechsmonatszeitraums verhindert haben.

> BFH vom 23.6.2015 II R 39/13, BStBl 2016 II S. 225

Nicht bezugsfertiges Gebäude

Beim Erwerb eines Grundstücks mit einem nicht bezugsfertigen Gebäude kommt der Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG nicht in Betracht (> BFH vom 11.12.2014 II R 30/14, BStBl 2015 II S. 344).

Nutzungsrecht

Beispiel:

Im Nachlass des H befindet sich ein ausschließlich zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück. Erbe E muss vermächtnisweise der Tante T ein unentgeltliches Nutzungsrecht an einer darin belegenen Wohnung einräumen.

Der Erwerb des Grundstücks durch E ist teilweise begünstigt. Die Einräumung eines unentgeltlichen Nutzungsrechts ist nicht der Vermietung zu Wohnzwecken gleichzustellen.

Schuldenkürzung

Beispiel 1:

Tochter T erbt von ihrem Vater V ein ausschließlich zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 2 000 000 EUR. Im Zusammenhang mit der Anschaffung steht eine Darlehensschuld, die noch mit 500 000 EUR valutiert.

Zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück (begünstigt)		2 000 000 EUR
Befreiungsabschlag 10 % von 2 000 000 EUR =		<u>./. 200 000 EUR</u>
Nachlassverbindlichkeit	500 000 EUR	
Nicht abzugsfähig 10 % von 500 000 EUR =	<u>./. 50 000 EUR</u>	
Abzugsfähig	450 000 EUR	<u>./. 450 000 EUR</u>
Bereicherung		1 350 000 EUR

Beispiel 2:

Erblasser E wird von seiner Tochter T und seinem Sohn S je zur Hälfte beerbt. Zum Nachlass gehört ein Grundstück mit einem zu Wohnzwecken vermieteten Grundstück und einem Grundbesitzwert von 1 000 000 EUR. Das Grundstück ist mit einer Grundschuld von 100 000 EUR belastet. Zum Nachlass gehört außerdem ein Bankguthaben von 1 000 000 EUR.

Im Rahmen der Erbauseinandersetzung übernimmt die Tochter auch die andere Hälfte des Grundstücks gegen eine Ausgleichszahlung aus dem Nachlass von 500 000 EUR. Die Grundschuld tragen beide entsprechend ihren Erbteilen.

Berechnung des Reinnachlasses

Steuerwert des Grundstücks		1 000 000 EUR
Bankguthaben		<u>+ 1 000 000 EUR</u>
Vermögensanfall		2 000 000 EUR
Nachlassverbindlichkeiten		<u>./. 100 000 EUR</u>
Erbfallkostenpauschale		<u>./. 10 300 EUR</u>
Wert des Reinnachlasses		1 889 700 EUR

Davon Erbanteil je 1/2 944 850 EUR

Berechnung des Erwerbs für T

Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG		
Steuerwert des Grundstücks	500 000 EUR	
Davon steuerbegünstigt 10 %		50 000 EUR
Werterhöhung Ausgleichszahlung in Höhe von 500 000 EUR,		
Davon steuerbegünstigt 10 %		<u>+ 50 000 EUR</u>
Steuerbefreiung § 13d ErbStG		100 000 EUR

Berechnung der nicht abzugsfähigen Schulden für T

Grundschuld (1/2 entsprechend Erbteil) 50 000 EUR
Davon abzugsfähig nach dem Verhältnis

Wert des Grundstücks nach Anwendung des § 13d ErbStG
Wert des Grundstücks

400 000 EUR : 500 000 EUR = 80,00 %		
50 000 EUR x 80,00 %	<u>./. 40 000 EUR</u>	
Nicht abzugsfähig		10 000 EUR

Erbanteil T	944 850 EUR
Steuerbefreiung § 13d ErbStG	./ 100 000 EUR
Nicht abzugsfähiger Teil der Schuld	+ 10 000 EUR
= Bereicherung der T	<u>854 850 EUR</u>

Erbanteil S	944 850 EUR
Steuerbefreiung § 13d ErbStG	./ 0 EUR
Nicht abzugsfähiger Teil der Schuld	+ 0 EUR
Bereicherung des S	<u>944 850 EUR</u>

Vermietungsabsicht

Beim Erwerb eines Grundstücks, das zum Besteuerungszeitpunkt weder zu Wohnzwecken vermietet noch zu einer solchen Vermietung bestimmt ist, kommt der Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG nicht in Betracht (> BFH vom 11.12.2014 II R 24/14, BStBl 2015 II S. 340).

Verschonungsabschlag

§ 13d Absatz 3 Nummer 3 ErbStG lässt ausschließlich dann einen Befreiungsabschlag zu, wenn das Grundstück nicht zum nach § 13a ErbStG begünstigten Betriebsvermögen oder zum nach § 13a ErbStG begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehört. Danach schließt jede Gewährung einer Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG die Anwendung des § 13d ErbStG aus. Somit lässt selbst ein auf 1% abgeschmolzener Verschonungsabschlag im Sinne des § 13c ErbStG i. V. m. § 13a ErbStG keinen Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG zu.

Weitergabeverpflichtung

Beispiel 1:

Erblasser E hat seine Frau F zur Alleinerbin eingesetzt. Sein Neffe N soll das ausschließlich zu Wohnzwecken vermietete Grundstück mit einem gemeinen Wert von 2 000 000 EUR durch Vermächtnis erhalten. Neben dem Grundstück gehört zum Nachlass Kapitalvermögen von 1 500 000 EUR.

Besteuerung der Alleinerbin F

Nach § 13d Absatz 1 ErbStG würde ihr zunächst der Verschonungsabschlag von 10 % zustehen. Wegen der Weitergabeverpflichtung auf Grund des Vermächtnisses kann sie diesen jedoch nicht in Anspruch nehmen. Die sich aus ihrem Erwerb ergebende Bereicherung ist wie folgt zu ermitteln:

Zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück (nicht begünstigt)	2 000 000 EUR
Übriges Vermögen	+ 1 500 000 EUR
Vermächtnislast	./ 2 000 000 EUR
Bereicherung	<u>1 500 000 EUR</u>

Besteuerung des Vermächtnisnehmers N

Nach § 13d Absatz 1 ErbStG steht ihm der Verschonungsabschlag von 10 % zu. Seine Bereicherung berechnet sich wie folgt:

Zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück (begünstigt)	2 000 000 EUR
Befreiungsabschlag 10 % von 2 000 000 EUR	./ 200 000 EUR
Bereicherung	<u>1 800 000 EUR</u>

Beispiel 2:

Die Kinder K1 und K2 sind Erben zu je 1/2. Der Nachlass besteht aus einem ausschließlich zu Wohnzwecken vermieteten Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 1 000 000 EUR sowie Kapitalvermögen im Wert von 1 500 000 EUR. Im Rahmen der Erbauseinandersetzung übernimmt Kind K1 auch die andere Hälfte des Grundstücks gegen eine Ausgleichszahlung aus dem Nachlass von 500 000 EUR.

Berechnung des Reinnachlasses

Steuerwert des Grundstücks	1 000 000 EUR
Bankguthaben	+ 1 500 000 EUR
Vermögensanfall	<u>2 500 000 EUR</u>

Davon Erbanteil je 1/2		1 250 000 EUR
<i>Berechnung des Erwerbs für K1</i>		
Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG		
Steuerwert des Grundstücks	1 000 000 EUR	
Davon 1/2-Anteil		500 000 EUR
Werterhöhung gegen Ausgleichszahlung in Höhe von		+ 500 000 EUR
Summe		1 000 000 EUR
Befreiungsabschlag 10 % von 1 000 000 EUR		100 000 EUR
<i>Erbanteil K1</i>		
Erbanteil K1		1 250 000 EUR
Verschonungsabschlag		<u>./. 100 000 EUR</u>
Bereicherung des K1		1 150 000 EUR
<i>Berechnung des Erwerbs für K2</i>		
Erbanteil K2		1 250 000 EUR
Befreiungsabschlag		<u>./. 0 EUR</u>
Bereicherung des K2		1 250 000 EUR

Wohnfläche

> Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003 (BGBl. I S. 2346)

Hinweise

HE 14.1 (1)

Ansatz der Vorerwerbe

> BFH vom 17.4.1991 II R 121/88, BStBl II S. 522

Berechnung des Zehnjahreszeitraums

> BFH vom 28.3.2012 II R 43/11, BStBl I S. 599

Selbständigkeit der Vorerwerbe und des Letzterwerbs

> BFH vom 7.10.1998 II R 64/96, BStBl 1999 II S. 25

Zusammenrechnung bei mehreren Erwerben eines Nacherben vom Vorerben

> BFH vom 3.11.2010 II R 65/09, BStBl 2011 II S. 123

Beispiel:

Erblasser E hat seine Kinder A und B je zu 1/2 als Vorerben eingesetzt. Beim Tod beider Vorerben soll sein Enkel C, der Sohn von A, Nacherbe werden. E verstirbt in 2012.

Im Januar 2017 überträgt B dem Neffen C seinen Anteil am Nachlass des E (Steuerwert 290 000 EUR). C stellt einen Antrag nach § 7 Absatz 2 ErbStG. Im August 2018 verstirbt B und wird von C beerbt. Der Wert des Nachlasses beträgt 70 000 EUR.

Erwerb 2017

Übertragenes Vermögen		290 000 EUR
Persönlicher Freibetrag aufgrund eines Antrags nach § 7 Absatz 2 i. V. m. § 6 Absatz 2 Satz 3 bis 5 ErbStG nach Steuerklasse I, da Erwerb vom Großvater		<u>./. 200 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		90 000 EUR
Steuer: 11 %		9 900 EUR

Erwerb 2018

Erwerb von Todes wegen		70 000 EUR
Vorerwerb 2017		<u>+ 290 000 EUR</u>
		360 000 EUR

Steuerberechnung

Vorerwerb (§ 7 Absatz 2 ErbStG)	290 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 200 000 EUR</u>
	90 000 EUR

Erwerb von Todes wegen	70 000 EUR
Erbfallkostenpauschale	<u>./. 10 300 EUR</u>
persönlicher Freibetrag	
kein Abzug (§ 6 Absatz 2 Satz 5 ErbStG)	<u>./. 0 EUR</u>
	59 700 EUR

Summe steuerpflichtiger Erwerb:
90 000 EUR + 59 700 EUR = 149 700 EUR

Steuer	
Vorerwerb: 11 %	9 900 EUR
Erwerb von Todes wegen: 20 %	<u>+ 11 940 EUR</u>
	21 840 EUR
abzgl. Steuer auf den Vorerwerb	<u>./. 9 900 EUR</u>
Die fiktive Steuer entspricht der tatsächlichen Steuer	11 940 EUR

Mindeststeuer	
Erwerb von Todes wegen	70 000 EUR
Erbfallkostenpauschale	<u>./. 10 300 EUR</u>
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	39 700 EUR
Steuer: 15 %	5 955 EUR

Festzusetzende Steuer 2018 11 940 EUR

Zusammenrechnung beim Verzicht auf Renten- oder Nutzungsrechte in den Fällen des § 25 ErbStG a. F.

Hat der Schenker sich bei der Übertragung des Vermögens einen Nießbrauch oder ein Rentenrecht ausbedungen und verzichtet er hierauf zu einem späteren Zeitpunkt, ist der beim Verzicht zu veranlagende Erwerb mit dem nicht um die Belastung gekürzten ursprünglichen Erwerb (Bruttoerwerb) zusammenzurechnen (> H E 14.1 (3) „Einbeziehung von Vorerwerben mit Anwendung des § 25 ErbStG a.F.“). Verzichtet nicht der Schenker, sondern ein Dritter, dem das Rechts eingeräumt worden war, kann die in dem Verzicht liegende Schenkung nur mit früheren Zuwendungen des Verzichtenden zusammengerechnet werden.

Hinweise

H E 14.1 (3)

Abzugssteuer

> BFH vom 2.3.2005 II R 43/03, BStBl II S. 728

Beispiel:

S hatte 2012 seiner damaligen Lebensgefährtin 150 000 EUR geschenkt. Nach der Heirat 2018 schenkt er ihr weitere 800 000 EUR.

<u>Erwerb 2012</u>	
Barvermögen	150 000 EUR
Persönlicher Freibetrag Steuerklasse III	<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	130 000 EUR
Steuersatz 30 %	
Steuer 2012	39 000 EUR

<u>Erwerb 2018</u>	
Barvermögen 2018	800 000 EUR

Barvermögen 2012		+ 150 000 EUR
Gesamterwerb		950 000 EUR
Persönlicher Freibetrag Steuerklasse I Nummer 1		<u>./. 500 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		450 000 EUR
Steuersatz 15 %		
Steuer auf Gesamterwerb		67 500 EUR

Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2012		
Barvermögen 2012	150 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2018 (500 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2012 verbrauchter Freibetrag der Steuerklasse III	<u>./. 20 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	130 000 EUR	
Steuersatz 2018 11 %		
Fiktive Steuer 2018	14 300 EUR	

Anzurechnen ist die höhere tatsächliche Steuer 2012		<u>./. 39 000 EUR</u>
Festzusetzende Steuer 2018		28 500 EUR

Mindeststeuer 2018 (§ 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG, > H E 14.3)		
Erwerb 2018	800 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 500 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	300 000 EUR	
Steuersatz 11 %		
Mindeststeuer	33 000 EUR	

Festzusetzende Steuer 2018		33 000 EUR
----------------------------	--	------------

Einbeziehung von Vorerwerben mit Anwendung des § 25 ErbStG a. F.

Ist bei der Besteuerung des aktuellen Erwerbs ein Vorerwerb mit Anwendung von § 25 ErbStG a. F. einzubeziehen, ergibt sich die tatsächliche Steuer nach § 14 Absatz 1 Satz 3 ErbStG aus der Summe der sofort fälligen Steuer und der zu stundenden Steuer.

Beispiel:

Vater V schenkte seiner Tochter T im Dezember 2008 unter Nießbrauchsvorbehalt Vermögen mit einem Steuerwert von 405 000 EUR. Der Kapitalwert der Belastung betrug bei der Zuwendung 155 000 EUR. Im Zeitpunkt der Zuwendung war V 65 Jahre alt; mit Abgabe der Schenkungsteuererklärung wurde auch die sofortige Ablösung der zu stundenden Steuer beantragt. Im Januar 2018 schenkt er ihr weiteres Vermögen mit einem Wert von 450 000 EUR.

Erwerb 2008

Bruttowert des Erwerbs	405 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 205 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	200 000 EUR	
Steuersatz 11 %		
Steuer 2008		22 000 EUR

Bruttowert des Erwerbs	405 000 EUR	
Kapitalwert Nutzung	<u>./. 155 000 EUR</u>	
Nettoerwerb	250 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 205 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	45 000 EUR	
Sofort fällige Steuer		
7 % von 45 000 EUR		<u>./. 3 150 EUR</u>
Zu stundender Betrag		18 850 EUR

Die gestundete Steuer ist abgelöst worden zum Barwert von (18 850 EUR x 0,427 =) 8 048 EUR.

Erwerb 2018

Vermögenserwerb 2018		450 000 EUR
----------------------	--	-------------

Bruttowert Erwerb 2008	+ 405 000 EUR
Gesamterwerb	855 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	455 000 EUR
Steuersatz 15 %	
Steuer auf Gesamterwerb	68 250 EUR

Abziehende Steuer auf Vorerwerb	
Fiktive Steuer 2018 auf Vorerwerb 2008	
Bruttowert Erwerb 2008	405 000 EUR
Persönlicher Freibetrag 2018 (400 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2008 verbrauchter Freibetrag	<u>./. 205 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	200 000 EUR
Steuersatz 2018 11 %	
Fiktive Steuer 2018	22 000 EUR

Tatsächliche Steuer 2008	
Summe aus sofort fälliger Steuer und Gestundeter Steuer (3 150 EUR + 18 850 EUR =)	22 000 EUR

Abziehen sind	<u>./. 22 000 EUR</u>
Verbleiben	46 250 EUR

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG Erwerb 2018	450 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	50 000 EUR
Steuersatz 2018 7 %	
Mindeststeuer	3 500 EUR

Festzusetzende Steuer 2018	46 250 EUR
----------------------------	------------

Keine Erstattung der Mehrsteuer

> BFH vom 17.10.2001 II R 17/00, BStBl 2002 II S. 52

Beispiel:

Vater V hatte seiner Tochter im Oktober 2008 400 000 EUR geschenkt. Im Mai 2018 schenkt er ihr weitere 50 000 EUR.

<u>Erwerb 2008</u>	
Barvermögen	400 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 205 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	195 000 EUR
Steuersatz 11 %	
Steuer 2008	21 450 EUR

<u>Erwerb 2018</u>	
Barvermögen 2018	50 000 EUR
Barvermögen 2008	+ 400 000 EUR
Gesamterwerb	450 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	50 000 EUR
abgerundet	50 000 EUR
Steuersatz 7 %	
Steuer auf Gesamterwerb	3 500 EUR

Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2008	
Barvermögen 2008	400 000 EUR
Persönlicher Freibetrag 2018 (400 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2008 verbrauchter Freibetrag	<u>./. 205 000 EUR</u>

Steuerpflichtiger Erwerb	195 000 EUR	
abgerundet	195 000 EUR	
Steuersatz 2018 11 %		
Fiktive Abzugssteuer 2018	21 450 EUR	
Tatsächliche Steuer 2008 (gleicher Betrag)	21 450 EUR	
Abzuziehen sind		<u>./.</u> 21 450 EUR
Steuer 2018		0 EUR

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG		
Barvermögen 2018	50 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./.</u> 400 000 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	0 EUR	
Mindeststeuer	0 EUR	

Festzusetzende Steuer 2018 0 EUR

Eine Erstattung der „Mehrsteuer“ aus dem Jahr 2008 in Höhe von (21 450 EUR - 3 500 EUR =) 17 950 EUR ist ausgeschlossen.

Einbeziehung von Vorerwerben mit Anwendung des § 28a ErbStG

Beispiel:

M schenkt ihrem Sohn im Jahr 2017 ihre Anteile von 100 % an der M-GmbH (Steuerwert 95 000 000 EUR, begünstigtes Vermögen 95 000 000 EUR). S hat eigenes, nicht begünstigtes Vermögen von 20 000 000 EUR. Er stellt einen Antrag nach § 28a ErbStG. M verstirbt im Jahr 2018. S erhält als Vermächtnis 5 000 000 EUR.

Erwerb 2017

GmbH-Anteile		95 000 000 EUR
Persönlicher Freibetrag		<u>./.</u> 400 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb		94 600 000 EUR
Steuersatz 30 %		
Steuer 2017		28 380 000 EUR

Verfügbares Vermögen		
Miterworbenes, nicht begünstigtes Vermögen	0 EUR	
Davon 50 %		0 EUR

eigenes Vermögen	20 000 000 EUR	
Davon 50 %		+ 10 000 000 EUR
Verfügbares Vermögen		<u>10 000 000 EUR</u>
Zu erlassende Steuer		<u>./.</u> 18 380 000 EUR

Erwerb 2018

Barvermögen 2018		5 000 000 EUR
GmbH-Anteile 2017		+ 95 000 000 EUR
Gesamterwerb		<u>100 000 000 EUR</u>
Persönlicher Freibetrag		<u>./.</u> 400 000 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb		99 600 000 EUR
Steuersatz 30 %		
Steuer auf Gesamterwerb		29 880 000 EUR

Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2017		
GmbH-Anteile 2017	95 000 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2018 (400 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2017 verbrauchter Freibetrag	<u>./.</u> 400 000 EUR	
Steuerpflichtiger Erwerb	94 600 000 EUR	
Steuersatz 2018 30 %		
Fiktive Abzugssteuer 2018	28 380 000 EUR	
Tatsächliche Steuer 2017 (Steuer vor Erlass)	28 380 000 EUR	

Abziehen sind ./. 28 380 000 EUR
Steuer 2018 1 500 000 EUR

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG
Barvermögen 2018 5 000 000 EUR
Persönlicher Freibetrag ./. 400 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb 4 600 000 EUR
Steuersatz 19 %
Mindeststeuer 874 000 EUR

Festzusetzende Steuer 2018 1 500 000 EUR

Für den Erwerb 2017 ist aufgrund des Vermächtnisses aus dem Jahr 2018 der Erlass zu widerrufen (§ 28a Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 und Satz 2 ErbStG). S kann jedoch einen erneuten Antrag auf Erlass nach § 28a Absatz 1 ErbStG stellen (§ 28a Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 Satz 2 ErbStG). In diesem Fall wird bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens das Barvermächtnis mitberücksichtigt (§ 28a Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 Satz 3 ErbStG).

Unzutreffend festgesetzte Steuer für den Vorerwerb

> BFH vom 9.7.2009 II R 55/08, BStBl II S. 969 und vom 8.5.2019 II R 18/16, BStBl II S. 681

Hinweise

HE 14.1 (4)

Schenkungskette über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren

> BFH vom 2.3.2005 II R 43/03, BStBl II S. 728 und vom 14.1.2009 II R 48/07, BStBl II S. 538

Beispiel:

Vater V schenkt seiner Tochter am 3.1.1998 einen Geldbetrag von 600 000 DM, das entspricht 306 775 EUR. Am 2.1.2008 erhält sie weitere 300 000 EUR und am 1.1.2018 schließlich 500 000 EUR.

Besteuerungszeitpunkt	1. Zehnjahreszeitraum		2. Zehnjahreszeitraum
	3.1.1998	2.1.2008	1.1.2018
Zuwendung	600 000 DM	300 000 EUR	500 000 EUR
Vorschenkung innerhalb des Zehnjahreszeitraums		+ 306 775 EUR	+ 300 000 EUR
Gesamtbetrag	600 000 DM	606 775 EUR	800 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./.</u> 400 000 DM	<u>./.</u> 205 000 EUR	<u>./.</u> 400 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	200 000 DM	401 700 EUR	400 000 EUR
Steuersatz	11 %	15 %	15 %
Steuer	22 000 DM	60 255 EUR	60 000 EUR

anzurechnende Steuer 2008 aus Schenkung 1998
Wert der Vorschenkung 1998 306 775 EUR
Persönlicher Freibetrag 2008 (205 000 EUR)
höchstens beim Erwerb 1998 verbrauchter
Freibetrag (400 000 DM = 204 516 EUR) ./. 204 516 EUR
Nettobetrag des Vorerwerbs (abgerundet) 102 200 EUR
Steuersatz 2008 11 %
Fiktive Abzugssteuer 2008 11 242 EUR

Tatsächlich zu entrichtende Steuer 1998
(22.000 DM = 11 249 EUR) 11 249 EUR

Abziehen ist die höhere tatsächliche Steuer 11 249 EUR
 Steuer 2008 (60 255 EUR - 11 249 EUR =) 49 006 EUR

anzurechnende Steuer 2018 aus Schenkung 2008
 Wert der Vorschenkung 2008 300 000 EUR
 Persönlicher Freibetrag 2018(400 000 EUR),
 höchstens 2008 verbrauchter Freibetrag
 205 000 EUR - verbrauchter Freibetrag 1998 204 516 EUR
 = 484 EUR ./. 484 EUR
 Steuerpflichtiger Erwerb 299 516 EUR
 abgerundet 299 500 EUR
 Steuer 11 % 32 945 EUR

Abziehen ist die höhere tatsächliche Steuer 49 006 EUR

Steuer 2018 60 000 EUR
 Abziehen sind ./. 49 006 EUR
 Steuer 2018 10 994 EUR

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG
 Barvermögen 2018 500 000 EUR
 Persönlicher Freibetrag ./. 400 000 EUR
 Steuerpflichtiger Erwerb 100 000 EUR
 Mindeststeuer 11 % 11 000 EUR

Festzusetzende Steuer 2018 11 000 EUR

Hinweise

HE 14.2 (2)

Entlastungen nach § 13a ErbStG bei der Zusammenrechnung

Beispiel:

Vater V hat im Jahr 2011 seiner Tochter Betriebsvermögen mit einem Steuerwert von 200 000 EUR (begünstigtes Vermögen 200 000 EUR) geschenkt. Ein Antrag nach § 13a Absatz 8 ErbStG wurde nicht gestellt. Im Jahr 2018 schenkt er ihr weiteres Betriebsvermögen mit einem Steuerwert von 4 000 000 EUR (begünstigtes Vermögen 3 500 000 EUR). Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt.

Erwerb 2011

Betriebsvermögen	200 000 EUR	200 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 170 000 EUR</u>	<u>./. 170 000 EUR</u>
Verbleiben	30 000 EUR	30 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 30 000 EUR</u>

Abzugsbetrag	150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %) 30 000 EUR	
Abzugsbetrag <u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag 0 EUR	
davon 50 % <u>./. 0 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag 150 000 EUR	
Maximal verbleibender Wert 30 000 EUR	

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	0 EUR
Persönlicher Freibetrag <u>./. 400 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb 0 EUR	
Steuer 0 EUR	

<u>Erwerb 2018</u>		
Betriebsvermögen		4 000 000 EUR
Betriebsvermögen (begünstigt)	3 500 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 2 975 000 EUR</u>	<u>./. 2 975 000 EUR</u>
Verbleiben	525 000 EUR	
Abzugsbetrag		<u>./. 0 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2018		1 025 000 EUR
Abzugsbetrag	150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	525 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	375 000 EUR	
Davon 50 %	<u>./. 187 500 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag	0 EUR	
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2011		+ <u>0 EUR</u>
Gesamterwerb		1 025 000 EUR
Persönlicher Freibetrag		<u>./. 400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Gesamterwerb		625 000 EUR
Steuer (Härteausgleich) auf Gesamterwerb 2018		102 500 EUR
Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2011		
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2011	0 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2018 (400 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2011 verbrauchter Freibetrag	<u>./. 0 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	0 EUR	
Abgerundet	0 EUR	
Fiktive Abzugssteuer auf Vorerwerb	0 EUR	
Anzurechnen ist die fiktive Abzugssteuer 2018		<u>./. 0 EUR</u>
Steuer 2018		102 500 EUR
Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG		
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2018	1 025 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 400 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	625 000 EUR	
Steuer (Härteausgleich) 2018	102 500 EUR	
Mindeststeuer		102 500 EUR
Festzusetzende Steuer 2018		102 500 EUR

Hinweise

HE 14.2 (3)

Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG bei der Zusammenrechnung

Beispiel 1:

Unternehmerin U hatte 2010 einen Neffen schenkweise an ihrem Unternehmen beteiligt. Die Beteiligung hatte einen Steuerwert von 1 200 000 EUR (begünstigtes Vermögen 1 200 000 EUR). Ein Antrag nach § 13a Absatz 8 ErbStG wurde nicht gestellt. Im Jahr 2018 schenkt sie ihm Kapitalvermögen mit einem Steuerwert von 500 000 EUR.

<u>Erwerb 2010</u>		
Betriebsvermögen		1 200 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 1 020 000 EUR</u>
Verbleiben		180 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 135 000 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2010		45 000 EUR
Abzugsbetrag		150 000 EUR

Verbleibender Wert (15 %)	180 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	30 000 EUR	
Davon 50 %		<u>./. 15 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		135 000 EUR

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2010		45 000 EUR
Persönlicher Freibetrag		<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet		25 000 EUR 25 000 EUR
Steuer nach Stkl. II 15 %	3 750 EUR	3 750 EUR
Steuer nach Stkl. I 7 %	<u>./. 1 750 EUR</u>	
Differenzbetrag	2 000 EUR	
Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG Steuer 2010		<u>./. 2 000 EUR</u> 1 750 EUR

Erwerb 2018

Kapitalvermögen		500 000 EUR
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2010		+ 45 000 EUR
Gesamterwerb		545 000 EUR
Persönlicher Freibetrag		<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Gesamterwerb abgerundet		525 000 EUR 525 000 EUR
Steuer 2018 auf Gesamterwerb 25 %		131 250 EUR

Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2010		
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen	45 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2018 (20 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2010 verbrauchter Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet	25 000 EUR 25 000 EUR	
Steuersatz 2018 Stkl. II 15 %		
Fiktive Abzugssteuer auf Vorerwerb (ohne Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG)	3 750 EUR	
Tatsächliche Steuer 2010 (ohne Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG)	3 750 EUR	

Abziehen ist die Steuer ohne Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG Steuer 2018		<u>./. 3 750 EUR</u> 127 500 EUR
---	--	-------------------------------------

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG		
Kapitalvermögen 2018	500 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	480 000 EUR	
Steuersatz 25 %		
Mindeststeuer 2018	120 000 EUR	

Festzusetzende Steuer 2018		127 500 EUR
----------------------------	--	-------------

Beispiel 2:

Unternehmerin U hatte 2010 einem Neffen Kapitalvermögen geschenkt mit einem Steuerwert von 500 000 EUR. Im Jahr 2018 schenkt sie ihm eine Beteiligung an ihrem Unternehmen mit einem Steuerwert von 1 200 000 EUR (begünstigtes Vermögen 1 100 000 EUR). Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt.

Erwerb 2010

Kapitalvermögen	500 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	480 000 EUR	
abgerundet	480 000 EUR	
Steuer nach Stkl. II 25 %	120 000 EUR	

Erwerb 2018

Betriebsvermögen		1 200 000 EUR
Betriebsvermögen (begünstigt)		1 100 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 935 000 EUR</u>	
Verbleiben		165 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 142 500 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2018		22 500 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	165 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	15 000 EUR	
Davon 50 %		<u>./. 7 500 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		142 500 EUR

Kapitalvermögen 2010		+ 500 000 EUR
Gesamterwerb		<u>622 500 EUR</u>

Persönlicher Freibetrag		<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Gesamterwerb		602 500 EUR
Steuer 2018 auf Gesamterwerb (Härteausgleich)		151 250 EUR

Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2010

Kapitalvermögen 2010	500 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2018 (20 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2010 verbrauchter Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	480 000 EUR	
abgerundet	480 000 EUR	
Steuersatz 2018 Stkl. II 25 %		
Fiktive Abzugssteuer auf Vorerwerb	120 000 EUR	
tatsächliche Steuer 2010	120 000 EUR	<u>./. 120 000 EUR</u>
		31 250 EUR

Steuer auf begünstigtes Vermögen

<u>31 250 EUR x 22 500 EUR</u>	5 740 EUR	
122 500 EUR		

Steuer 2018 nach Stkl. I

Steuer auf stpfl. Gesamterwerb von 602 500 EUR (Härteausgleich)	91 250 EUR	
--	------------	--

Abzuziehende fiktive Steuer auf

Vorerwerb 15 % von 480 000 EUR	<u>./. 72 000 EUR</u>	
	19 250 EUR	

Steuer auf begünstigtes Vermögen

<u>19 250 EUR x 22 500 EUR</u>	<u>./. 3 535 EUR</u>	
122 500 EUR		

Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG	2 205 EUR	<u>./. 2 205 EUR</u>
Steuer 2011		29 045 EUR

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG

Steuerpflichtige Betriebsvermögen 2018	122 500 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	102 500 EUR	

Steuersatz 20 %		20 500 EUR
Steuer auf begünstigtes Vermögen		
<u>20 500 EUR x 22 500 EUR</u>	3 766 EUR	
122 500 EUR		

Steuer 2018 nach Stkl. I		
11 % von 102 500 EUR = 11 275 EUR		
Steuer auf begünstigtes Vermögen		
<u>11 275 EUR x 22 500 EUR</u>	./. 2 070 EUR	
122 500 EUR		
Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG	1 696 EUR	<u>./. 1 696 EUR</u>
Mindeststeuer 2018		18 804 EUR

Festzusetzende Steuer 2018 29 045 EUR

Beispiel 3:

Unternehmer U hat seinem Großneffen G (Steuerklasse III) im November 2008 einen KG-Anteil (Steuerwert 1 225 000 EUR, begünstigtes Vermögen 1 225 000 EUR) und Kapitalvermögen von 600 000 EUR geschenkt. Im Juni 2018 verstirbt U. G wird Alleinerbe. Zum Nachlass gehört ein KG-Anteil (Steuerwert 2 000 000 EUR, begünstigtes Vermögen 2 000 000 EUR) und weiteres Vermögen mit einem Steuerwert von 900 000 EUR. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt.

Erwerb 2008

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 225 000 EUR	
Freibetrag § 13a ErbStG	<u>./. 225 000 EUR</u>	
Verbleiben	1 000 000 EUR	
Bewertungsabschlag 35 %	<u>./. 350 000 EUR</u>	650 000 EUR
Kapitalvermögen		+ 600 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall		1 250 000 EUR
Persönlicher Freibetrag Stkl. III		<u>./. 5 200 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		1 244 800 EUR

Anteil des begünstigten Vermögens:
 650 000 EUR : 1 250 000 EUR = 52,00 %

Steuer nach Stkl. III 35 %		435 680 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
435 680 EUR x 52,00 %	226 554 EUR	

Steuer nach Stkl. I 19 % = 236 512 EUR		
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
236 512 EUR x 52,00 %	<u>./. 122 986 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	103 568 EUR	
Entlastungsbetrag 88 %	91 140 EUR	<u>./. 91 140 EUR</u>
Festzusetzende Steuer		344 540 EUR

Erwerb 2018

Betriebsvermögen		2 000 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./. 1 700 000 EUR</u>
Verbleiben		300 000 EUR
Abzugsbetrag		<u>./. 75 000 EUR</u>
Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2018		225 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	300 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	150 000 EUR	
Davon 50 %		<u>./. 75 000 EUR</u>
Verbleibender Abzugsbetrag		75 000 EUR

Steuerpflichtiges Betriebsvermögen 2018	225 000 EUR
Weiteres Vermögen	+ 900 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall 2018	<u>1 125 000 EUR</u>

Anteil des begünstigten Vermögens:
225 000 EUR : 1 125 000 EUR = 20,00 %

Vorerwerb 2008	+ 1 250 000 EUR
Gesamterwerb	<u>2 375 000 EUR</u>
Bestattungskosten usw. pauschal	./. 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag Stkl. III	./. 20 000 EUR
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	<u>2 344 700 EUR</u>

Steuer nach Stkl. III 30 % 703 410 EUR

Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2008	
Vermögensanfall 2008	1 250 000 EUR
Persönlicher Freibetrag 2018 (20 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2008 verbrauchter Freibetrag der Steuerklasse III	<u>./. 5 200 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet	1 244 800 EUR
Steuersatz 2018 30 %	1 244 800 EUR
Fiktive Abzugssteuer 2018	373 440 EUR
Abziehen ist die höhere tatsächliche Steuer 2008 vor Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG a.F. (s.o.)	<u>./. 435 680 EUR</u>
Verbleibende Steuer 2018	267 730 EUR

Auf begünstigtes Vermögen entfällt
267 730 EUR x 20,00 % 53 546 EUR

Steuer 2011 nach Stkl. I	
Steuer auf stpfl. Gesamterwerb	
19 % von 2 344 700 EUR	445 493 EUR
Anzurechnende fiktive Steuer auf Vorerwerb 2006	
19 % von 1 244 800 EUR	<u>./. 236 512 EUR</u>
Verbleibende Steuer 2018	208 981 EUR

Auf begünstigtes Vermögen entfällt
208 981 EUR x 20,00 % ./. 41 796 EUR

Unterschiedsbetrag 11 750 EUR ./. 11 750 EUR

Steuer 2018 255 980 EUR

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG

Steuerpflichtige Betriebsvermögen	225 000 EUR
Weiteres Vermögen	+ 900 000 EUR
Gesamterwerb	<u>1 125 000 EUR</u>
Bestattungskosten usw. pauschal	./. 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	1 094 700 EUR

Anteil des begünstigten Vermögens:

225 000 EUR : 1 125 000 EUR = 20,00 %

Steuersatz 30 %		328 410 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
328 410 EUR x 20,00 %	65 682 EUR	
Steuer 2018 nach Stkl. I		
19 % von 1 094 700 EUR = 207 993 EUR		
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
207 993 EUR x 20,00 %	<u>./.</u> 41 598 EUR	
Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG	24 084 EUR	<u>./.</u> 24 084 EUR
Mindeststeuer 2018		304 326 EUR
Festzusetzende Steuer 2018		304 326 EUR

Hinweise

HE 14.3

Änderung der Schenkungsteuerfestsetzung für den Vorerwerb für sich kein rückwirkendes Ereignis

> BFH vom 12.7.2017 II R 45/15, BStBl II S. 1120

Festsetzungsfrist

Grundsätzlich beginnt die Festsetzungsfrist bei einem rückwirkenden Ereignis gemäß § 175 Absatz 1 Satz 2 AO mit dem Eintritt des Ereignisses. Der Beginn wird jedoch in Fällen des Unterschreitens der Lohnsummengrenze und des Verstoßes gegen die Behaltensregelungen gemäß § 13a Absatz 6 Satz 3 ErbStG a. F. bzw. § 13a Absatz 7 Satz 3 ErbStG und § 19a Absatz 5 Satz 3 ErbStG auf den Zeitpunkt der Kenntnis der Finanzbehörde hinausgeschoben. Für diese Fälle wird analog in § 14 Absatz 2 ErbStG auch die Festsetzungsfrist für den Nacherwerb hinausgeschoben.

Beispiel:

Ein Unternehmer verschenkt in 2015 einen nach §§ 13a, 13b ErbStG a. F. begünstigten Betrieb. In 2018 überträgt er weiteres nicht begünstigtes Vermögen an denselben Erwerber. Der Erwerber veräußert 2019 (während der Behaltensfrist) den in 2015 erworbenen Betrieb und verstößt damit gegen die Behaltensregelung des § 13a Absatz 5 ErbStG.

Die Steuerfestsetzung für den Erwerb 2015 ist zu ändern. Auch die Steuerfestsetzung für den Erwerb 2018 ist zu ändern, soweit sich die Verminderung der Verschonung für den Erwerb 2015 auf den Wert des Vorerwerbs auswirkt. Die Festsetzungsfrist für eine Änderung der Steuerfestsetzung zum Erwerb 2018 endet nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für eine Änderung der Steuerfestsetzung zum Vorerwerb 2015.

Mindeststeuer

S hatte 2015 seiner damaligen Lebensgefährtin Barvermögen von 120 000 EUR geschenkt. Nach der Heirat 2018 schenkt er ihr weiteres Barvermögen von 550 000 EUR.

Erwerb 2015

Barvermögen 2015	120 000 EUR
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Absatz 1 Nummer 5 ErbStG)	<u>./.</u> 20 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	100 000 EUR
Steuersatz 30 %	
Steuer 2015	30 000 EUR

Erwerb 2018

Barvermögen 2018	550 000 EUR
Barvermögen 2015	<u>+</u> 120 000 EUR
Gesamterwerb	670 000 EUR
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG)	<u>./.</u> 500 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	170 000 EUR
Steuersatz 11 %	

Steuer auf Gesamterwerb		18 700 EUR
<i>Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2015</i>		
Barvermögen 2015	120 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2018 (500 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2015 verbrauchter Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	100 000 EUR	
Steuersatz 11 %		
Fiktive Abzugssteuer 2018	11 000 EUR	
Abziehen ist die höhere tatsächliche Steuer 2015 Steuer 2018		<u>./. 30 000 EUR</u> 0 EUR
<i>Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG</i>		
Barvermögen 2018	550 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 500 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	50 000 EUR	
Steuersatz 7 %		
Mindeststeuer 2018	3 500 EUR	
Festzusetzende Steuer 2018		3 500 EUR

Hinweise

HE 15.1

Steuerklasse bei Adoptivkindern und Stiefkindern von Kindern und Geschwistern

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

Steuerklasse bei ehemaligem Adoptionsverhältnis

> BFH vom 17.3.2010 II R 46/08, BStBl II S. 554

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 Nummer 2 zeigt, das Bestehen verwandtschaftlicher Verhältnisse im zivilrechtlichen Sinne nicht zwingend voraus.

Die Stiefkinder von Geschwistern sind als „Abkömmlinge“ im Sinne der Steuerklasse II Nummer 3 anzusehen.

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

Steuerklasse beim Erwerb einer Abfindung für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch

> BFH vom 10.5.2017 II R 25/15, BStBl 2018 II S. 201

Steuerklasse bei Verlobten

> BFH vom 23.3.1998 II R 41/96, BStBl II S. 396

Steuerklasse des Schlusserben aus einem gemeinschaftlichen Testament

> BFH vom 16.6.1999 II R 57/96, BStBl II S. 789 und vom 27.8.2008 II R 23/06, BStBl 2009 II S. 47

Hinweise

HE 15.2

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 Nummer 2 i. V. m. § 16 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG zu versteuern, wenn (neben dem Stifter) nur die Kinder sowie Kinder vorverstorbenen 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 Nummer 3 i. V. m. § 16 Absatz 1 Nummer 3 oder 4 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 Absatz 1 Nummer 7 ErbStG maßgebend.

Steuerklasse bei Auflösung einer Familienstiftung

> BFH vom 30.11.2009 II R 6/07, BStBl 2010 II S. 237

Steuerklasse bei einer Zustiftung

> BFH vom 9.12.2009 II R 22/08, BStBl 2010 II S. 363

Hinweise

HE 15.3

Umfang des begünstigten Vermögens in den Fällen des § 15 Absatz 3 ErbStG

> BFH vom 27.8.2008 II R 23/06, BStBl 2009 II S. 47

Hinweise

HE 16

Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht

Beispiel:

E und F sind verheiratet und leben beide seit 20 Jahren in Spanien. Im Jahr 2017 hat E seiner Frau ein Familienheim in Spanien geschenkt. Das Grundstück hat einen Wert von 200 000 EUR.

Im Jahr 2018 stirbt E und hinterlässt F ein Grundstück in Spanien im Wert von 400 000 EUR sowie ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück in Deutschland im Wert von 800 000 EUR.

Erwerb 2017

Der Erwerb unterliegt in Deutschland nicht der Steuerpflicht, da es sich nicht um einen Fall der unbeschränkten Steuerpflicht handelt und auch kein Inlandsvermögen im Sinne von § 121 BewG vorliegt.

Erwerb 2018

Der Erwerb des inländischen Grundstücks unterliegt in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG, da es sich um Inlandsvermögen im Sinne von § 121 BewG handelt.

Ermittlung des Kürzungsbetrags nach § 16 Absatz 2 ErbStG

Nicht beschränkt steuerpflichtiges Vermögen (10 Jahreszeitraum)	x	Freibetrag § 16 Absatz 1 ErbStG
---	---	---------------------------------

Gesamter Vermögensanfall (10 Jahreszeitraum)

600 000 EUR x 500 000 EUR : 1 400 000 EUR = 214 285 EUR (Kürzungsbetrag)

Grundstück (Inland)		800 000 EUR
Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG		<u>80 000 EUR</u>
Vermögensanfall (beschränkte Steuerpflicht)		720 000 EUR
Erbfallkostenpauschale		./. 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag (§ 16 Absatz 1 ErbStG)	500 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag (Kürzungsbetrag)	./. <u>214 285 EUR</u>	
Persönlicher Freibetrag (abzugsfähiger Teil)	285 715 EUR	./. <u>285 715 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)		423 900 EUR
Steuersatz 15 %		
Steuer		63 585 EUR

Bei der Kürzung des Freibetrags nach § 16 Absatz 2 ErbStG bleibt unberücksichtigt, dass das im Jahr 2017 geschenkte Familienheim in Spanien nach § 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG steuerfrei wäre, wenn es sich um einen Fall der unbeschränkten Steuerpflicht handeln würde. Auch die für das zu Wohnzwecken vermietete Grundstück vom Erwerb 2018 gewährte Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG bleibt bei der Kürzung des Freibetrags unberücksichtigt.

Hinweise

H E 17

Anwendung auf Schenkungen

> R E 1.1 Satz 3 Nummer 7

Einmalbeträge als anrechenbare Versorgungsleistungen

> BFH vom 2.7.1997 II R 43/94, 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 Absatz 1 ErbStG (> R E 5.1) 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 Absatz 1 Satz 2 ErbStG ist insoweit nicht anzuwenden.

Hinweise

H E 19

Doppelbesteuerungsabkommen mit Progressionsvorbehalt

Ein Progressionsvorbehalt im Sinne des § 19 Absatz 2 ErbStG muss im Doppelbesteuerungsabkommen selbst vorgesehen sein (> BFH vom 9.11.1966 I 29/65, BStBl 1967 III S. 88). Das ist gegenwärtig in Artikel 10 Absatz 1 des DBA-Schweiz (> H E 2.1) teilweise der Fall. Bei DBA, die das Anrechnungsverfahren vorsehen, ist der Progressionsvorbehalt ohne Bedeutung.

Härteausgleich

Der Härteausgleich nach § 19 Absatz 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 Absatz 2, § 10 Absatz 2, § 14, § 15 Absatz 3 sowie §§ 19a und 23 ErbStG.

Tabelle der maßgebenden Grenzwerte für die Anwendung des Härteausgleichs

Wertgrenze gemäß § 19 Absatz 1 ErbStG EUR	Härteausgleich gemäß § 19 Absatz 3 ErbStG bei Überschreiten der letztvorhergehenden Wertgrenze bis einschließlich ... EUR in Steuerklasse		
	I	II	III
75 000	-	-	-
300 000	82 600	87 400	-
600 000	334 200	359 900	-
6 000 000	677 400	749 900	-
13 000 000	6 888 800	6 749 900	10 799 900
26 000 000	15 260 800	14 857 100	-
über 26 000 000	29 899 900	28 437 400	-

Hinweise

HE 19a.2

Berechnung des Entlastungsbetrags

Beispiel:

Unternehmer U hat seinen Großneffen G (Steuerklasse III) zum Alleinerben eingesetzt. Zum Nachlass gehört ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 800 000 EUR) und ein Anteil von 30 % an der A-GmbH (Steuerwert 400 000 EUR). Das begünstigte Vermögen des Gewerbebetriebs beträgt 800 000 EUR und des GmbH-Anteils 350 000 EUR. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehört Kapitalvermögen mit einem Wert von 750 000 EUR. Der im Zusammenhang mit der Anschaffung der GmbH-Anteile aufgenommene Kredit valutiert noch in Höhe von 200 000 EUR.

Für G ergibt sich folgende Steuerberechnung:

Betriebsvermögen	800 000 EUR
GmbH-Anteil	400 000 EUR
Kapitalvermögen	<u>750 000 EUR</u>
	1 950 000 EUR

Steuerbefreiung

Betriebsvermögen (begünstigt)	800 000 EUR		
GmbH-Anteil (begünstigt)	<u>350 000 EUR</u>		
begünstigtes Vermögen	1 150 000 EUR	1 150 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)		<u>./.</u> 977 500 EUR	./. 977 500 EUR
Verbleiben		172 500 EUR	
Abzugsbetrag		<u>./.</u> 138 750 EUR	<u>./.</u> 138 750 EUR
		33 750 EUR	

Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	172 500 EUR		
Abzugsbetrag	<u>./.</u> 150 000 EUR		
Unterschiedsbetrag	22 500 EUR		
Davon 50 %		<u>./.</u> 11 250 EUR	
Verbleibender Abzugsbetrag		138 750 EUR	

Gesamter Vermögensanfall			833 750 EUR
Schuld aus der GmbH-Beteiligung		200 000 EUR	
Auf begünstigtes Vermögen entfallen			
200 000 EUR x 350 000 EUR	175 000 EUR		
400 000 EUR			
Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG			

Abziehbare Schuld			
175 000 EUR x 33 750 EUR : 1 150 000 EUR =		<u>./.</u>	5 136 EUR

Auf nicht begünstigtes Vermögen entfallen

200 000 EUR x 50 000 EUR	<u>25 000 EUR</u>	
400 000 EUR		
	30 136 EUR	./ 30 136 EUR
Vermögensanfall nach Abzug der Schulden (§ 19a Absatz 3 ErbStG)		803 614 EUR
Erbfallkostenpauschale		./ 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag		./ 20 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb		<u>773 314 EUR</u>
Gerundet		773 300 EUR
Anteil des tarifbegünstigten Vermögens: (33 750 EUR - 5 136 EUR) : 803 614 EUR = 3,57 %		
Steuer nach Stkl. III (30 %)		231 990 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
231 990 EUR x 3,57 %.	8 283 EUR	
Steuer nach Stkl. I (19 %) = 146 927 EUR		
Auf begünstigtes Vermögen entfällt		
146 927 EUR x 3,57 %	<u>5 245 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	3 038 EUR	./ 3 038 EUR
Festzusetzende Steuer		<u>228 952 EUR</u>

Hinweise

H E 19a.3

Verringerung des Entlastungsbetrags bei Verstoß gegen Behaltensregelungen

Beispiel:

Unternehmer U hat seinen Großneffen G (Steuerklasse III) zum Alleinerben eingesetzt. Zum Nachlass gehört ein Gewerbebetrieb (Steuerwert 1 200 000 EUR) und ein Anteil von 30 % an der A-GmbH (Steuerwert 400 000 EUR). Das begünstigte Vermögen des Gewerbebetriebs beträgt 1 200 000 EUR und des GmbH-Anteils 400 000 EUR. Ein Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehört Kapitalvermögen mit einem Wert von 750 000 EUR.

Für G ergibt sich folgende Steuerberechnung:

Betriebsvermögen (begünstigt)	1 200 000 EUR	
GmbH-Anteil (begünstigt)	+ 400 000 EUR	
begünstigtes Vermögen	<u>1 600 000 EUR</u>	1 600 000 EUR
Verschonungsabschlag (85 %)		./ 1 360 000 EUR
Verbleiben		240 000 EUR
Abzugsbetrag		./ 105 000 EUR
Steuerpflichtiges Unternehmensvermögen		<u>135 000 EUR</u>

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	240 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	90 000 EUR	
davon 50 %	<u>45 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		105 000 EUR

Kapitalvermögen		+ 750 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall		885 000 EUR
Erbfallkostenpauschale		./ 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag		./ 20 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb		<u>854 700 EUR</u>
Anteil des tarifbegünstigten Vermögens: 135 000 EUR : 885 000 EUR = 15,26 %		

Steuer nach Stkl. III (30 %)		256 410 EUR
------------------------------	--	-------------

Auf begünstigtes Vermögen entfällt 256 410 EUR x 15,26 %.	39 129 EUR	
Steuer nach Stkl. I (19 %) = 162 393 EUR		
Auf begünstigtes Vermögen entfällt 162 393 EUR x 15,26 %	<u>./. 24 781 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	14 348 EUR	<u>./. 14 348 EUR</u>
Festzusetzende Steuer		242 062 EUR

Im vierten Jahr verkauft G den GmbH-Anteil.

Nachversteuerung		
Betriebsvermögen begünstigt	1 200 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	<u>./. 1 020 000 EUR</u>	
verbleiben	180 000 EUR	180 000 EUR

GmbH-Anteil (nicht begünstigt)	400 000 EUR	
Verschonungsabschlag (85 %)	340 000 EUR	
zeitanteilig zu gewähren zu 3/5	<u>./. 204 000 EUR</u>	
verbleiben	196 000 EUR	+ 196 000 EUR

Abzugsbetrag		<u>./. 135 000 EUR</u>
steuerpflichtiges Unternehmensvermögen		241 000 EUR

Abzugsbetrag		150 000 EUR
Verbleibender Wert (15 %)	180 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	30 000 EUR	
davon 50 %	<u>./. 15 000 EUR</u>	
Verbleibender Abzugsbetrag		135 000 EUR

Kapitalvermögen		+ 750 000 EUR
Gesamter Vermögensanfall		<u>991 000 EUR</u>
Erbfallkostenpauschale		./. 10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag		<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		960 700 EUR

Anteil des tarifbegünstigten Vermögens
(der GmbH-Anteil ist insgesamt nicht mehr als
tarifbegünstigtes Vermögen anzusehen)
(180 000 EUR - 135 000 EUR) : 991 000 EUR = 4,55 %

Steuer nach Stkl. III (30 %)		288 210 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt 288 210 EUR x 4,55 %.	13 114 EUR	
Steuer nach Stkl. I (19 %) = 182 533 EUR		
Auf begünstigtes Vermögen entfällt 182 533 EUR x 4,55 %	<u>./. 8 305 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	4 809 EUR	<u>./. 4 809 EUR</u>
Festzusetzende Steuer		283 401 EUR

Hinweise

HE 20

Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Vorerbfall nach dem Tod des Vorerben
> HE 6

Steuerschuldner bei Verstoß gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung für begünstigtes Vermögen

> R E 13a.1 Absatz 3

Hinweise

HE 21

Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer

Beispiel 1:

Der Erblasser E wird von seinem Sohn S allein beerbt. E hinterlässt Kapitalvermögen im Wert von 500 000 EUR, ein von ihm selbst genutztes Familienheim (die Wohnfläche beträgt unter 200 m²) mit einem Grundbesitzwert von 300 000 EUR, in das S unverzüglich einzieht, und ein Geschäftsgrundstück in Spanien mit einem gemeinen Wert von 150 000 EUR. Auf dem Grundstück in Spanien lasten Grundschulden mit einer Valuta von 50 000 EUR. S wird in Spanien zu einer Erbschaftsteuer von 20 000 EUR herangezogen.

Inländisches Familienheim	300 000 EUR		
Befreiung nach § 13 Absatz 1 Nummer 4c ErbStG	<u>./. 300 000 EUR</u>		
	0 EUR		0 EUR
Grundstück in Spanien		+	150 000 EUR
Kapitalvermögen		+	<u>500 000 EUR</u>
Gesamter Vermögensanfall			650 000 EUR
Nachlassverbindlichkeit (Grundschuld in Spanien)		./.	<u>50 000 EUR</u>
Steuerpflichtiges Gesamtvermögen			600 000 EUR
Erbfallkostenpauschale		./.	10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag		./.	<u>400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb			189 700 EUR
Steuersatz 11 %			
Steuer			20 867 EUR
Ausländische Steuer	20 000 EUR		

Abzugsfähiger Anteil nach § 21 Absatz 1 Satz 2 ErbStG

Steuer vor Anrechnung ausländischer Steuer	x	steuerpflichtiges Auslandsvermögen	
<hr/>			
steuerpflichtiges Gesamtvermögen			
Grundstück in Spanien		150 000 EUR	
direkt zuzuordnende Grundschulden		<u>./. 50 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiges Auslandsvermögen		100 000 EUR	
20 867 EUR x 100 000 EUR : 600 000 EUR =		3 478 EUR	./. <u>3 478 EUR</u>
Festzusetzende Erbschaftsteuer			17 389 EUR

Beispiel 2:

Der Erblasser E wird von seinem Sohn S allein beerbt. E hinterlässt Kapitalvermögen im Wert von 500 000 EUR und ein Geschäftsgrundstück in Spanien mit einem gemeinen Wert von 300 000 EUR. Die Tochter T macht einen Pflichtteil von 200 000 EUR geltend. S wird in Spanien zu einer Erbschaftsteuer von 60 000 EUR herangezogen.

Grundstück in Spanien	300 000 EUR		
Kapitalvermögen		+	<u>500 000 EUR</u>
Steuerpflichtiges Gesamtvermögen			800 000 EUR
Pflichtteil		./.	<u>200 000 EUR</u>
Erbfallkostenpauschale		./.	10 300 EUR
Persönlicher Freibetrag		./.	<u>400 000 EUR</u>

Steuerpflichtiger Erwerb	189 700 EUR
Steuersatz 11 %	
Steuer	20 867 EUR

Ausländische Steuer 60 000 EUR

Abzugsfähiger Anteil nach § 21 Absatz 1 Satz 2 ErbStG

$$\frac{\text{Steuer vor Anrechnung ausländischer Steuer}}{\text{steuerpflichtiges Gesamtvermögen}} \times \text{steuerpflichtiges Auslandsvermögen}$$

Auf eine Zurechnung der anteiligen Pflichtteilslast auf das Auslandsvermögen und das weitere Vermögen kann verzichtet werden, da sich rechnerisch daraus keine Auswirkung auf den abzugsfähigen Teil der ausländischen Steuer ergibt.

20 867 EUR x 300 000 EUR : 800 000 EUR =	7 826 EUR	<u>./. 7 826 EUR</u>
Festzusetzende Erbschaftsteuer		13 041 EUR

Beispiel 3:

Der Erblasser E hat seinen Wohnsitz in Spanien und setzt seinem in Deutschland wohnenden Sohn S ein Vermächtnis aus. Dieses beinhaltet das Familienheim (die Wohnfläche beträgt unter 200 m²) in Spanien, in das S unverzüglich einzieht und ein weiteres selbst genutztes Einfamilienhaus im Inland. Das Grundstück in Spanien hat einen gemeinen Wert von 300 000 EUR und das Grundstück im Inland einen Grundbesitzwert von 600 000 EUR. S hat Kosten zur Erlangung des Erwerbs von 10 300 EUR. S wird in Spanien zu einer Erbschaftsteuer von 60 000 EUR herangezogen.

Inländisches Grundstück		600 000 EUR
Familienheim in Spanien	300 000 EUR	
Befreiung nach § 13 Absatz 1 Nummer 4c ErbStG	<u>./. 300 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiges Auslandsvermögen	0 EUR	+ 0 EUR
Steuerpflichtiges Gesamtvermögen		600 000 EUR
Kosten zur Erlangung des Erwerbs		<u>./. 10 300 EUR</u>
Persönlicher Freibetrag		<u>./. 400 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		189 700 EUR
Steuersatz 11 %		
Steuer		20 867 EUR

Ausländische Steuer 60 000 EUR

Abzugsfähiger Anteil nach § 21 Absatz 1 Satz 2 ErbStG

$$\frac{\text{Steuer vor Anrechnung ausländischer Steuer}}{\text{steuerpflichtiges Gesamtvermögen}} \times \text{steuerpflichtiges Auslandsvermögen}$$

20 867 EUR x 0 EUR : 600 000 EUR =	0 EUR	<u>./. 0 EUR</u>
------------------------------------	-------	------------------

Festzusetzende Erbschaftsteuer 20 867 EUR

Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer bei der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG

> BFH vom 7.9.2011 II R 58/09, BStBl 2012 II S. 40

Beispiel 1:

E hat seiner Lebensgefährtin L 500 000 EUR im Jahr 2010 geschenkt. Im Jahr 2018 stirbt E. Erben sind seine Kinder. In seinem Testament hat E der L ein Geschäftsgrundstück 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 2010

Barvermögen	500 000 EUR
Persönlicher Freibetrag 2010	<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	480 000 EUR
Steuersatz 30 %	
Steuer 2010	144 000 EUR

Erwerb 2018

Grundstück Spanien	150 000 EUR
Barvermögen 2010	<u>+ 500 000 EUR</u>
Gesamterwerb	650 000 EUR
Persönlicher Freibetrag 2018	<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Gesamterwerb	630 000 EUR
Steuersatz 30 %	
Steuer auf Gesamterwerb	189 000 EUR

Fiktive Abzugssteuer 2018

auf Vorerwerb 2010	
Barvermögen 2010	500 000 EUR
Persönlicher Freibetrag 2018 (20 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2010 verbrauchter Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	480 000 EUR
Steuersatz 30 %	
Fiktive Abzugssteuer 2018	144 000 EUR

Die fiktive Steuer entspricht der tatsächlichen Steuer
Steuer für den Erwerb 2018 ./. 144 000 EUR
45 000 EUR

Abzugsfähige ausländische Steuer ./. 23 000 EUR

Da der Erwerb ausschließlich in Auslandsvermögen besteht, entfällt eine Aufteilung nach § 21 Absatz 1 Satz 2 ErbStG.

Steuer für den Erwerb 2018 22 000 EUR

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG

Erwerb 2018	150 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	130 000 EUR
Steuersatz 30 %	
Steuer	39 000 EUR
Abzugsfähige ausländische Steuer	<u>./. 23 000 EUR</u>
Mindeststeuer	16 000 EUR

Festzusetzende Steuer 2018 22 000 EUR

Beispiel 2:

Die in den Niederlanden lebende A hat ihrem Neffen B mit Wohnsitz in Deutschland im Jahr 2012 100 000 EUR geschenkt. B zahlte dafür in den Niederlanden eine Schenkungsteuer von 20 000 EUR. Im Jahr 2018 schenkt A dem B weitere 200 000 EUR. B zahlte in den Niederlanden eine Schenkungsteuer von 35 000 EUR.

Erwerb 2012

Barvermögen	100 000 EUR
Persönlicher Freibetrag 2012	<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	80 000 EUR
Steuersatz 20 %	
Steuer (Härteausgleich) 2012	13 750 EUR

Ausländische Steuer	20 000 EUR	
Abzugsfähige ausländische Steuer		<u>./. 13 750 EUR</u>
Da der Erwerb ausschließlich in Auslandsvermögen besteht, entfällt eine Aufteilung nach § 21 Absatz 1 Satz 2 ErbStG.		
Steuer für den Erwerb 2012		0 EUR
Die in den Niederlanden gezahlte Mehrsteuer von 6 250 EUR wird nicht erstattet.		

Erwerb 2018

Barvermögen		200 000 EUR
Barvermögen 2012		<u>+ 100 000 EUR</u>
Gesamterwerb		300 000 EUR
Persönlicher Freibetrag 2018		<u>./. 20 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Gesamterwerb		280 000 EUR
Steuersatz 20 %		
Steuer auf Gesamterwerb		56 000 EUR

Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2012

Barvermögen 2012	100 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag 2018 (20 000 EUR), höchstens beim Erwerb 2012 verbrauchter Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	80 000 EUR	
Steuersatz 20 %		
Fiktive Abzugssteuer (Härteausgleich) 2018 (ohne Anrechnung nach § 21 ErbStG)	13 750 EUR	
Tatsächliche Steuer 2012 (ohne Anrechnung nach § 21 ErbStG)	13 750 EUR	
Die fiktive Steuer entspricht der tatsächlichen Steuer		<u>./. 13 750 EUR</u>
Steuer für den Erwerb 2018		42 250 EUR

Abzugsfähige ausländische Steuer		<u>./. 35 000 EUR</u>
Da der Erwerb ausschließlich in Auslandsvermögen besteht, entfällt eine Aufteilung nach § 21 Absatz 1 Satz 2 ErbStG. Es ist jedoch nur die für die Schenkung 2018 erhobene niederländische Steuer anzurechnen.		
Steuer für den Erwerb 2018		7 250 EUR

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG

Erwerb 2018	200 000 EUR	
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 20 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	180 000 EUR	
Steuersatz 20 %		
Steuer	36 000 EUR	
Abzugsfähige ausländische Steuer	<u>./. 35 000 EUR</u>	
Mindeststeuer	1 000 EUR	

Festzusetzende Steuer 2018		7 250 EUR
----------------------------	--	-----------

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 II R 32/86, BStBl II S. 786).

Ausländische Erbschaftsteuer auf Kapitalvermögen eines inländischen Erblassers

Die Erbschaftsteuer, die ein ausländischer Staat auf den Erwerb von Kapitalvermögen erhebt, das ein inländischer Erblasser in dem Staat angelegt hatte, ist bei Fehlen eines DBA weder auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen noch als Nachlassverbindlichkeit zu berücksichtigen (> BFH vom 19.6.2013 II R 10/12, BStBl II S. 746).

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 II R 13/92, BStBl II S. 540). Dies gilt auch für entsprechende Steuern in anderen Staaten.

Italienische Erbschaftsteuer

Die Hypothekarsteuer (*imposta ipotecaria*) für eine Änderung der Eintragung einer Hypothek im Immobilienregister, die Katastersteuer (*imposta catastale*) für die Änderung des Katastereintrages sowie die Hypothekengebühr (*tassa ipotecaria*) und Stempelsteuer (*imposta di bollo*) sind keine der Erbschaft- und Schenkungsteuer entsprechende Steuern.

Liechtensteinische Widmungssteuer

Die liechtensteinische Widmungssteuer ist keine der Erbschaft- und Schenkungsteuer vergleichbare Steuer. Sie ist vielmehr eine Art Vermögensteuer, die der Übertragende zu entrichten hat.

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 II R 134/88, 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.

US-amerikanische Nachlasssteuer

> BFH vom 6.3.1990 II R 32/86, BStBl II S. 786

Zahlung ausländischer Schenkungsteuer als rückwirkendes Ereignis

> BFH vom 22.9.2010 II R 54/09, BStBl 2011 II S. 247

Hinweise

HE 22

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.

Hinweise

HE 23

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 Absatz 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.

Beispiel:

Nach dem Tod des Ehemannes in 2018 erhält seine Witwe (63 Jahre) eine steuerpflichtige Leibrente mit einem Jahreswert von 60 000 EUR und Barvermögen mit einem Wert von 456 000 EUR. Es bestand Gütertrennung. Hinsichtlich der Rente beantragt sie die Jahresversteuerung.

Kapitalwert der Rente (§ 14 BewG)	
60 000 EUR x 13,111	786 660 EUR
Barvermögen	+ 456 000 EUR
Wert des Erwerbs	<u>1 242 660 EUR</u>
Freibetrag § 16 ErbStG	./. 500 000 EUR
Freibetrag § 17 ErbStG	./. 256 000 EUR
steuerpflichtiger Erwerb	<u>486 660 EUR</u>
abgerundet	486 600 EUR
Steuersatz 15 %	

Sofortsteuer:		
Barvermögen	456 000 EUR	
Freibeträge §§ 16, 17 ErbStG	<u>./. 756 000 EUR</u>	
	-300 000 EUR	
sofort fällige Steuer		0 EUR

Jahressteuer:		
15 % 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.

Ausfall von Rentenzahlungen

> BFH vom 22.10.2014 II R 4/14, BStBl 2015 II S. 237

Erwerb erbaurechtsbelasteter Grundstücke - kein Besteuerungswahlrecht

> BFH vom 29.8.2003 II B 70/03, BStBl II 944

Jahressteuer und Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG

Der maßgebliche Steuersatz ist in analoger Anwendung des § 19 Absatz 2 ErbStG nach dem Gesamterwerb einschließlich des Auslandsvermögens zu ermitteln. Hierbei ist es unerheblich, ob die Erhebung der Steuer ganz oder teilweise nach § 23 ErbStG erfolgt. Wenn der Gesamterwerb zu einer Sofortsteuer und zu einer Jahressteuer führt, hat die Anrechnung bei der Steuer zu erfolgen, die auf das Vermögen i. S. d. § 21 ErbStG entfällt. Soweit eine Jahresversteuerung erfolgt, ist die ausländische Steuer ggf. auf die einzelnen Beträge der Jahressteuer anzurechnen.

Beispiel 1:

Der in 2018 verstorbene Erblasser vermacht seinem Bruder (Alter 65 Jahre) eine steuerpflichtige Leibrente mit einem Jahreswert von 24 000 EUR und ein ausländisches Geschäftsgrundstück mit einem Wert von 270 000 EUR. Hinsichtlich der Rente beantragt der Vermächtnisnehmer die Jahresversteuerung. Im Ausland wurde für das Grundstück 50 000 EUR Erbschaftsteuer festgesetzt und gezahlt.

Kapitalwert der Rente (§ 14 BewG)	
24 000 EUR x 11,444	274 656 EUR
Grundstück im Ausland	+ 270 000 EUR
Wert des Erwerbs (steuerpflichtiges Gesamtvermögen)	<u>544 656 EUR</u>
Freibetrag § 16 ErbStG	./. 20 000 EUR
steuerpflichtiger Erwerb	<u>524 656 EUR</u>
abgerundet	524 600 EUR
Steuersatz 25 %	
Steuer auf Gesamterwerb	
25 % von 524 600 EUR	131 150 EUR

Sofortsteuer:		
Grundstück im Ausland	+ 270 000 EUR	
Freibetrag § 16 ErbStG	<u>./. 20 000 EUR</u>	

	250 000 EUR	
sofort fällige Steuer 25 % von 250 000 EUR		62 500 EUR
Ausländische Steuer	50 000 EUR	
Abzugsfähiger Anteil nach § 21 Absatz 1 Satz 2 ErbStG		
$\frac{\text{Steuer vor Anrechnung ausländischer Steuer}}{\text{steuerpflichtiges Gesamtvermögen}} \times \text{steuerpflichtiges Auslandsvermögen}$		
131 150 EUR x 270 000 EUR : 544 656 EUR =	65 014 EUR	
		<u>./. 50 000 EUR</u>
		12 500 EUR
Jahressteuer 25 % von 24 000 EUR		6 000 EUR

Beispiel 2:

Der in 2018 verstorbene Erblasser vermacht seinem Bruder (Alter: 65 Jahre) ein Nießbrauchsrecht an einem ausländischen Grundstück mit einem Jahreswert von 24 000 EUR und Barvermögen mit einem Wert von 270 000 EUR. Hinsichtlich des Nießbrauchsrechts beantragt der Vermächtnisnehmer die Jahresversteuerung. Im Ausland wurde für das Nießbrauchsrecht 50 000 EUR Erbschaftsteuer festgesetzt und gezahlt.

Kapitalwert Nießbrauch (§ 14 BewG)		
24 000 EUR x 11,444		274 656 EUR
Barvermögen		<u>+ 270 000 EUR</u>
Wert des Erwerbs (steuerpflichtiges Gesamtvermögen)		544 656 EUR
Freibetrag § 16 ErbStG		<u>./. 20 000 EUR</u>
steuerpflichtiger Erwerb abgerundet		524 656 EUR
Steuersatz 25 %		524 600 EUR
Steuer auf Gesamterwerb		
25 % von 524 600 EUR		131 150 EUR
Sofortsteuer:		
Barvermögen	+ 270 000 EUR	
Freibetrag § 16 ErbStG	<u>./. 20 000 EUR</u>	
	250 000 EUR	
sofort fällige Steuer: 25 % von 250 000 EUR		62 500 EUR
Jahressteuer: 25 % von 24 000 EUR		6 000 EUR
Ausländische Steuer	50 000 EUR	

Abzugsfähiger Anteil nach § 21 Absatz 1 Satz 2 ErbStG

$\frac{\text{Steuer vor Anrechnung ausländischer Steuer}}{\text{steuerpflichtiges Gesamtvermögen}} \times \text{steuerpflichtiges Auslandsvermögen}$		
131 150 EUR x 274 656 EUR : 544 656 EUR =	66 135 EUR	

Für die ersten acht Jahre ist wegen der Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer (8 x 6 000 EUR= 48 000 EUR) eine Jahressteuer nicht zu erheben. Für das neunte Jahr ist die Jahressteuer mit Rücksicht auf die „restliche“ anrechenbare ausländische Erbschaftsteuer von 2 000 EUR

nur mit (6 000 EUR - 2 000 EUR =) 4 000 EUR zu erheben. Ab dem zehnten Jahr ist die volle Jahressteuer (6 000 EUR) zu erheben.

Jahressteuer und Übernahme der Schenkungsteuer durch Schenker

Sowohl dem Beschenkten als auch dem Schenker, der die Zahlung der Steuer auf den Erwerb einer Rente oder anderen wiederkehrenden Nutzung und Leistung übernommen hat, steht das Wahlrecht i. S. d. § 23 Absatz 1 ErbStG zu.

Die vom Schenker übernommene Steuer im Sinne des § 10 Absatz 2 ErbStG erfüllt jedoch nicht die Voraussetzungen des § 23 Absatz 1 ErbStG, auch soweit sie auf den Kapitalwert der Rente oder einer anderen wiederkehrenden Nutzung und Leistung entfällt. Denn die übernommene Steuer gilt als eigenständiger Erwerb, bei dem es sich nicht um einen Anspruch auf eine Rente oder andere wiederkehrende Nutzung und Leistung handelt. Insoweit kommt es folglich stets und in vollem Umfang zur Sofortversteuerung.

Beispiel:

Schwester S schenkt ihrem Bruder B (Alter 80 Jahre) im Jahr 2018 ein Grundstück (Grundbesitzwert 75 000 EUR) und eine lebenslange Rente mit einem Jahreswert von 36 000 EUR (Kapitalwert 229 824 EUR). S hat sich verpflichtet, die Schenkungsteuer zu übernehmen.

Erwerb 2018

Kapitalwert der Rente	229 824 EUR
Grundstück	+ 75 000 EUR
Wert der Zuwendung	304 824 EUR

Daraus errechnete Steuer

Zuwendung	304 824 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 20 000 EUR
Verbleiben	284 824 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet	284 800 EUR
Steuer 20 %	56 960 EUR
Erwerb einschl. Steuer	+ 361 784 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 20 000 EUR
Verbleiben	341 784 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb abgerundet	341 700 EUR
Steuer (Härteausgleich)	80 850 EUR
Maßgeblicher Steuersatz	23,66 %

Sofortsteuer

Grundstück	75 000 EUR
Übernommene Steuer	+ 56 960 EUR
Summe	131 960 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 20 000 EUR
Steuerpflichtiger Erwerb	111 900 EUR
Steuer 23,66 %	26 475 EUR

Jahressteuer

Jahreswert der Rente	36 000 EUR
Steuer 23,66 %	8 517 EUR

Jahressteuer und Zusammenrechnung 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 Absatz 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 rechne-

risch 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.

Beispiel:

Ein Erblasser hatte seiner Lebensgefährtin 50 000 EUR im Jahr 2013 geschenkt. Die dafür festgesetzte Steuer betrug (Stkl. III, 30 % von 30 000 EUR =) 9 000 EUR. Mit seinem Tod im Jahr 2018 erhält sie (Alter 60 Jahre) vermächtnisweise eine Leibrente mit einem Jahreswert von 6 000 EUR.

Erwerb 2018

Kapitalwert der Rente (§ 14 BewG)

6 000 EUR x 13,832

82 992 EUR

Barvermögen 2013

+ 50 000 EUR

Gesamterwerb

132 992 EUR

Persönlicher Freibetrag

./. 20 000 EUR

steuerpflichtiger Erwerb

112 992 EUR

abgerundet

112 900 EUR

Steuersatz 30 %

Steuer auf Gesamterwerb

33 870 EUR

Anzurechnende Steuer auf Vorerwerb

Fiktive Abzugssteuer 2018 auf Vorerwerb 2013

Wert des Erwerbs 2013

50 000 EUR

Persönlicher Freibetrag 2018 (20 000 EUR), höchstens
beim Erwerb 2013 verbrauchter Freibetrag

./. 20 000 EUR

Steuerpflichtiger Erwerb

30 000 EUR

Steuersatz 2018 30 %

Fiktive Abzugssteuer 2018

9 000 EUR

Die fiktive Steuer entspricht der tatsächlichen Steuer

./. 9 000 EUR

Verbleiben

24 870 EUR

Mindeststeuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG

Erwerb 2018

82 992 EUR

Persönlicher Freibetrag

./. 20 000 EUR

Steuerpflichtiger Erwerb

62 992 EUR

abgerundet

62 900 EUR

Steuersatz 30 %

Mindeststeuer

18 870 EUR

Steuer 2018

24 870 EUR

Die Steuer von 24 870 EUR entspricht - bezogen auf den Kapitalwert des Rentenerwerbs von 82 992 EUR - einem Steuersatz von 29,96 %. Als Jahressteuer sind festzusetzen:

6 000 EUR x 29,96 % =

1 797 EUR

Hinweise

H E 25

Berechnung des Ablösungsbetrags

> Gleich lautende Ländererlasse vom 9.6.2008 (BStBl I S. 646), vom 18.11.2016 (BStBl I S. 1246) und vom 7.12.2017 (BStBl I S. 1625)

Berechnung des Ablösungsbetrags in Fällen der Gesamtgläubigerschaft

Beispiel:

Vater V schenkt einem Kind im Jahr 2007 ein Mietwohngrundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs für sich selbst bzw. Einräumung eines Nießbrauchs zugunsten seiner Ehefrau E als Gesamtgläubiger bis zum Tod des Längstlebenden. Der gesamte Jahreswert der Nutzung beträgt 36 000 EUR. Auf den

Zeitpunkt der Steuerentstehung ergeben sich folgende Kapitalwerte der Belastung bzw. der Teilbeträge:

Berechtigter	Lebensalter	Vervielfältiger lt. Anlage 9 zum BewG a.F.	Jahreswert EUR	Kapitalwert EUR	Summe EUR	Anteil
V	62	9,889	18 000	178 002	178 002	39,39 %
E	58	12,553 12,553 - 9,889 = 2,664	18 000 18 000	225 954 47 952	273 906	60,61 %
Summe					451 908	100,00 %

Bei einem angenommenen Steuersatz von 19 % errechnet sich ein Stundungsbetrag auf den abgerundeten Erwerb von 451 900 EUR x 19 % = 85 861 €, der anteilig mit 39,39 % bzw. 60,61 % auf die einzelnen Ansprüche der Gesamtgläubiger entfällt. V und E beantragen nachträglich die Ablösung der gestundeten Steuer im Jahr 2018.

Ablösungsbetrag für V (73 Jahre): 33 820 EUR x 0,523 = 17 687 EUR

Ablösungsbetrag für E (69 Jahre): 52 041 EUR x 0,389 = 20 243 EUR

Berichtigung der Steuerfestsetzung

Beispiel:

Am 10. Januar 2018 verschenkt der 58-jährige A ein Grundstück an B und behält sich ein lebenslangliches Nießbrauchsrecht vor. Sollte A vor dem 10. Januar 2026 versterben, ist die Nießbrauchslast, deren Kapitalwert unter Berücksichtigung der für Erwerbe im Jahr 2018 maßgebenden Sterbetafel des Statistischen Bundesamts kapitalisiert wurde, nach § 14 Absatz 2 BewG mit dem nach der wirklichen Dauer des Nießbrauchsrechts ermittelten Kapitalwert zu ändern.

Fortbestehen der Stundung bei ausgetauschtem Zuwendungsgegenstand

Wird ein nießbrauchsbelasteter Zuwendungsgegenstand veräußert, führt die Entgeltlichkeit zur Fälligkeit der gestundeten Steuer, auch soweit ein Nießbrauch oder sonstiges Nutzungsrecht an einem Surrogat bestellt wird. Etwas anderes gilt dann, wenn sich der Schenker bereits bei der Schenkungsabrede die Fortsetzung des Nießbrauchs am Erlös ausbedungen hat (> BFH vom 11.11.2009 II R 31/07, BStBl 2010 II S. 504).

Verzicht auf Nießbrauchsrecht

> H E 10.1 „Bereicherung in den Fällen des Nießbrauchsverzichts, in denen der Nießbrauch bei früheren Erwerben teilweise einem Abzugsverbot unterlag“

Verzicht auf Nutzungs- oder Rentenrecht

> BFH vom 17.3.2004 II R 3/01, BStBl II S. 429

Verzicht auf Nutzungsrechte in den Fällen des § 25 ErbStG a.F. bei Steuerentstehungszeitpunkten für die Vermögenszuwendung unter Nießbrauchsvorbehalt vor dem 1.1.2009

Der vorzeitige unentgeltliche Verzicht auf ein vorbehaltenes Nießbrauchs- oder anderes Nutzungsrecht erfüllt als Rechtsverzicht den Tatbestand des § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG, soweit dabei eine Bereicherung des Erwerbers eintritt, die bisher noch nicht der Steuer unterlag. Eine steuerliche Doppelerfassung des Nutzungsrechts als Folge der Nichtberücksichtigung als Abzugsposten nach § 25 Absatz 1 Satz 1 ErbStG a. F. 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 Rechtsverzichts zu beseitigen (> BFH vom 17.3.2004 II R 3/01, BStBl 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:

Vater V schenkte seinem Sohn im Jahr 2006 ein Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 500 000 EUR (Verkehrswert 700 000 EUR), unter Nießbrauchsvorbehalt. Der Nießbrauch blieb bei der Feststellung des Grundbesitzwerts unberücksichtigt. Der Jahreswert des Nießbrauchs beträgt 40 000

EUR. Zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung ist V 65 Jahre alt. Im Jahr 2018 verzichtet er unentgeltlich auf den Nießbrauch. Zum Zeitpunkt der Ausführung dieser Zuwendung ist V 77 Jahre alt. Der Grundbesitzwert beträgt 710 000 EUR und entspricht dem Verkehrswert. Der Jahreswert des Nießbrauchs beträgt unverändert 40 000 EUR.

Erwerb 2006

Bruttowert des Erwerbs	500 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	./.
Steuerpflichtiger Erwerb	<u>205 000 EUR</u>
Steuersatz 15 %	295 000 EUR
Steuer 2006	44 250 EUR

Bruttowert des Erwerbs	500 000 EUR
Jahreswert Nießbrauch	
500 000 EUR : 18,6 (§ 16 BewG) = 26 882 EUR (tatsächlicher Wert höher)	
Kapitalwert Nießbrauch (§ 14 BewG)	
26 882 EUR x 9,019	./.
Nettowert des Erwerbs	<u>242 449 EUR</u>
Persönlicher Freibetrag	257 551 EUR
Steuerpflichtiger Nettoerwerb	./.
Abgerundet	<u>205 000 EUR</u>
Sofort fällige Steuer 2006	52 551 EUR
nach Härteausgleich (§ 19 Absatz 3 ErbStG)	52 500 EUR
Zu stundende Steuer	./.
	<u>3 890 EUR</u>
	40 360 EUR

Erwerb 2018

Erwerb aus Nießbrauchsverzicht	
Jahreswert Nießbrauch 2018	
710 000 EUR : 18,6 (§ 16 BewG) = 38 172 EUR (tatsächlicher Wert höher)	
Kapitalwert Nießbrauch 2018 (§ 14 BewG)	
38 172 EUR x 7,478	285 450 EUR
Kapitalwert Nießbrauch 2006 (siehe oben)	./.
	<u>242 449 EUR</u>

Bereicherung 2018 43 001 EUR

Wegfall eines Teils der Belastung bei Gesamtgläubigerschaft in Fällen der Steuerentstehung vor dem 1.1.2009

Beispiel:

Vater V schenkte einem Kind im Jahr 2000 ein Mietwohngrundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs für sich selbst bzw. Einräumung eines Nießbrauchs zugunsten seiner Ehefrau E als Gesamtgläubiger bis zum Tod des Längstlebenden. Der gesamte Jahreswert der Nutzung beträgt 36 000 EUR. Auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung ergeben sich folgende Kapitalwerte der Belastung bzw. der Teilbeträge:

Berechtigter	Lebensalter	Vervielfältiger lt. Anlage 9 zum BewG a.F.	Jahreswert EUR	Kapitalwert EUR	Summe EUR	Anteil
V	62	9,889	18 000	178 002	178 002	39,39 %
E	58	12,553 12,553 - 9,889 = 2,664	18 000 18 000	225 954 47 952	273 906	60,61 %
Summe					451 908	100,00 %

Bei einem angenommenen Steuersatz von 19 % errechnet sich ein Stundungsbetrag auf den abgerundeten Erwerb von 451 900 EUR x 19 % = 85 861 €, der anteilig mit 39,39 % bzw. 60,61 % auf die einzelnen Ansprüche der Gesamtgläubiger entfällt.

Als V 2018 stirbt, wird der gestundete Betrag in Höhe von (85 861 EUR x 39,39 % =) 33 820 EUR fällig. Der Restbetrag in Höhe von (85 861 EUR - 33 820 EUR =) 52 041 EUR bleibt weiter gestundet.

Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG

> H E 14.1 (1)

Hinweise

H E 27

Begrenzung des Ermäßigungsbetrags bei mehreren Erwerbern

Nach § 27 Absatz 3 ErbStG darf die Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens den Betrag nicht überschreiten, der sich bei Anwendung des maßgebenden Ermäßigungssatzes nach § 27 Absatz 1 ErbStG auf die Steuer ergibt, die der Vorerwerber für den Erwerb desselben Vermögens entrichtet hat. Bei mehreren Erwerbern darf die Summe der Ermäßigungsbeiträge der einzelnen Erwerber nach § 27 Absatz 1 ErbStG nicht höher sein als der sich nach § 27 Absatz 3 ErbStG ergebende Höchstbetrag. Ist dies der Fall, ist der Höchstbetrag der Ermäßigung auf die einzelnen Erwerber entsprechend ihrem jeweiligen Anteil am mehrfach erworbenen Vermögen zu verteilen.

Berechnung des Ermäßigungsbetrags

Beispiel 1:

Großvater G (verstorben am 2.2.2015) vermachte seinem Enkel E ein Wertpapierdepot mit einem Steuerwert von 1 000 000 EUR. Das Depot war mit einer Restschuld aus der Anschaffung von 100 000 EUR belastet. Diese Schuld musste E mit übernehmen. Als E selbst am 1.8.2018 durch einen Unfall ums Leben kommt, erbt seine Ehefrau F das Wertpapierdepot, Wert zu diesem Zeitpunkt 1 000 000 EUR, und ein Geschäftsgrundstück (ohne Vermietung zu Wohnzwecken) mit einem Grundbesitzwert von 1 200 000 EUR. Auf dem Wertpapierdepot ruht noch eine Restschuld von 100 000 EUR, auf dem Grundstück noch eine Restschuld von 500 000 EUR. Eine steuerfrei zu stellende Ausgleichsforderung nach § 5 ErbStG ist nicht gegeben.

Besteuerung des Vermächtnisnehmers E 2015

Wertpapiere	1 000 000 EUR
Nachlassverbindlichkeiten	<u>./. 100 000 EUR</u>
Bereicherung	900 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 200 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	700 000 EUR
Steuersatz 19 %	
Erbschaftsteuer	133 000 EUR

Besteuerung des Erwerbs der F 2018

Wertpapiere	1 000 000 EUR
Weiteres Vermögen	<u>+ 1 200 000 EUR</u>
Gesamterwerb	2 200 000 EUR
Nachlassverbindlichkeiten	<u>./. 600 000 EUR</u>
Erbfallkostenpauschale	<u>./. 10 300 EUR</u>
Wert des Erwerbs	1 589 700 EUR
Persönlicher Freibetrag	<u>./. 500 000 EUR</u>
Versorgungsfreibetrag	<u>./. 256 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	833 700 EUR
Steuersatz 19 %	
Erbschaftsteuer	158 403 EUR

Ermäßigungsbetrag nach § 27 Absatz 2 ErbStG

Auf den mehrfach besteuerten Teil des Vermögens (= begünstigtes Vermögen) entfallender Steuerbetrag:

Abzug der unmittelbar zuzuordnenden Schulden

Begünstigtes Vermögen 2018

1 000 000 EUR - 100 000 EUR =

Maximal Nettowert beim Erwerb 2015

900 000 EUR

./. 900 000 EUR

900 000 EUR

Dem nicht begünstigten Vermögen 2018 zuzurechnen		0 EUR	
Nicht begünstigtes Vermögen 2018			
1 200 000 EUR - 500 000 EUR =		700 000 EUR	
Werterhöhung begünstigtes Vermögen (wie oben)	+	0 EUR	
		<u>700 000 EUR</u>	
Summe			+ <u>700 000 EUR</u>
			1 600 000 EUR

Anteil des begünstigten Nettovermögens 2018
 900 000 EUR : 1 600 000 EUR = 56,25 %

Anteil der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Erbschaftsteuer 2018
 158 403 EUR x 56,25 % = 89 102 EUR
 Maßgeblicher Ermäßigungssatz für 4 Jahre = 35 %
 Ermäßigungsbetrag 89 102 EUR x 35 % = 31 186 EUR

Höchstbetrag nach § 27 Absatz 3 ErbStG
 Erbschaftsteuer 2015 = 133 000 EUR
 Höchstbetrag 133 000 EUR x 35 % = 46 550 EUR
 Der Höchstbetrag wird hier nicht überschritten.

Wenn das Vermögen 2015 beim nachfolgenden Erwerb 2018 nicht vollständig übergeht (z. B. wegen Verbrauchs), muss auch die Steuer 2015 nach dem Nettowert des begünstigten Vermögens 2015 zum gesamten Nettowert 2015 aufgeteilt werden. Die Berechnung mit den unmittelbar bzw. nicht unmittelbar zuzurechnenden Schulden muss analog der obigen Darstellung erfolgen, allerdings nur auf der Basis der Werte 2015.

Erbschaftsteuer 2018		
Erbschaftsteuer vor Ermäßigung		158 403 EUR
Ermäßigungsbetrag § 27 ErbStG	./.	<u>31 186 EUR</u>
Festzusetzende Erbschaftsteuer		127 217 EUR

Beispiel 2:

Großvater G (verstorben am 2.2.2015) vermachte seinem Enkel E ein Wertpapierdepot mit einem Steuerwert von 1 000 000 EUR. Das Depot war mit einer Restschuld aus der Anschaffung von 100 000 EUR belastet. Diese Schuld musste E mit übernehmen. Als E selbst am 1.8.2018 durch einen Unfall ums Leben kommt, erbt seine Ehefrau F das Wertpapierdepot, Wert zu diesem Zeitpunkt 1 500 000 EUR, und ein Geschäftsgrundstück (ohne Vermietung zu Wohnzwecken) mit einem Grundbesitzwert von 1 200 000 EUR. Auf dem Wertpapierdepot ruht noch eine Restschuld von 50 000 EUR, auf dem Grundstück noch eine Restschuld von 500 000 EUR. Eine steuerfrei zu stellende Ausgleichsforderung nach § 5 ErbStG ist nicht gegeben.

Besteuerung des Vermächtnisnehmers E 2015

Wertpapiere		1 000 000 EUR
Nachlassverbindlichkeiten	./.	<u>100 000 EUR</u>
Bereicherung		900 000 EUR
Persönlicher Freibetrag	./.	<u>200 000 EUR</u>
Steuerpflichtiger Erwerb		700 000 EUR
Steuersatz 19 %		
Erbschaftsteuer		133 000 EUR

Besteuerung des Erwerbs der F 2018

Wertpapiere		1 500 000 EUR
Weiteres Vermögen	+	<u>1 200 000 EUR</u>
Gesamterwerb		2 700 000 EUR
Nachlassverbindlichkeiten	./.	<u>550 000 EUR</u>
Erbfallkostenpauschale	./.	<u>10 300 EUR</u>
Wert des Erwerbs		2 139 700 EUR
Persönlicher Freibetrag	./.	<u>500 000 EUR</u>
Versorgungsfreibetrag	./.	<u>256 000 EUR</u>

Steuerpflichtiger Erwerb	1 383 700 EUR
Steuersatz 19 %	
Erbschaftsteuer	262 903 EUR

Ermäßigungsbetrag nach § 27 ErbStG

Auf den mehrfach besteuerten Teil des Vermögens (= begünstigtes Vermögen) entfallender Steuerbetrag:

Abzug der unmittelbar zuzuordnenden Schulden

Begünstigtes Vermögen 2018

1 500 000 EUR - 50 000 EUR =

1 450 000 EUR

Maximal Nettowert beim Erwerb 2015

./. 900 000 EUR

900 000 EUR

Dem nicht begünstigten Vermögen 2018 zuzurechnen

550 000 EUR

(Die Wertsteigerung nimmt nicht Teil an der Ermäßigung, > R E 27)

Nicht begünstigtes Vermögen 2018

1 200 000 EUR - 500 000 EUR =

700 000 EUR

Werterhöhung begünstigtes Vermögen (wie oben)

+ 550 000 EUR

1 250 000 EUR

+ 1 250 000 EUR

2 150 000 EUR

Summe

Anteil des begünstigten Nettovermögens

900 000 EUR : 2 150 000 EUR = 41,87

Anteil der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Erbschaftsteuer 2018

262 903 EUR x 41,87 % = 110 078 EUR

Maßgeblicher Ermäßigungssatz für 4 Jahre = 35 %

Ermäßigungsbetrag 110 078 EUR x 35 % =

38 528 EUR

Höchstbetrag nach § 27 Absatz 3 ErbStG

Erbschaftsteuer 2015 = 133 000 EUR

Höchstbetrag 133 000 EUR x 35 % = 46 550 EUR

Der Höchstbetrag wird hier nicht überschritten.

Erbschaftsteuer 2018

Erbschaftsteuer vor Ermäßigung

262 903 EUR

Ermäßigungsbetrag § 27 ErbStG

./. 38 528 EUR

Festzusetzende Erbschaftsteuer

224 375 EUR

Beispiel 3:

Großvater G (verstorben am 2.2.2015) vermachte seinem Enkel E ein Wertpapierdepot mit einem Steuerwert von 1 000 000 EUR. Das Depot war mit einer Restschuld aus der Anschaffung von 100 000 EUR belastet. Diese Schuld musste E mit übernehmen. Als E selbst am 1.8.2018 durch einen Unfall ums Leben kommt, erbt seine Ehefrau F das Wertpapierdepot, Wert zu diesem Zeitpunkt 800 000 EUR, und ein Geschäftsgrundstück (ohne Vermietung zu Wohnzwecken) mit einem Grundbesitzwert von 1 200 000 EUR. Auf dem Wertpapierdepot ruht noch eine Restschuld von 50 000 EUR, auf dem Grundstück noch eine Restschuld von 500 000 EUR. Eine steuerfrei zu stellende Ausgleichsforderung nach § 5 ErbStG ist nicht gegeben.

Besteuerung des Vermächtnisnehmers E 2015

Wertpapiere

1 000 000 EUR

Nachlassverbindlichkeiten

./. 100 000 EUR

Bereicherung

900 000 EUR

Persönlicher Freibetrag

./. 200 000 EUR

Steuerpflichtiger Erwerb

700 000 EUR

Steuersatz 19 %

Erbschaftsteuer

133 000 EUR

Besteuerung des Erwerbs der F 2018

Wertpapiere		800 000 EUR
Weiteres Vermögen	+ 1 200 000 EUR	
Gesamterwerb	<u>2 000 000 EUR</u>	
Nachlassverbindlichkeiten	./. 550 000 EUR	
Erbfallkostenpauschale	./. <u>10 300 EUR</u>	
Wert des Erwerbs		1 439 700 EUR
Persönlicher Freibetrag	./. 500 000 EUR	
Versorgungsfreibetrag	./. <u>256 000 EUR</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb		683 700 EUR
Steuersatz 19 %		
Erbschaftsteuer		129 903 EUR

Ermäßigungsbeitrag nach § 27 ErbStG

Auf den mehrfach besteuerten Teil des Vermögens (= begünstigtes Vermögen) entfallender Steuerbetrag nach § 27 Absatz 2 ErbStG:

Abzug der unmittelbar zuzuordnenden Schulden

Begünstigtes Vermögen 2018			
800 000 EUR - 50 000 EUR =	750 000 EUR		750 000 EUR
Maximal Nettowert beim Erwerb 2015	<u>./. 900 000 EUR</u>		
Dem nicht begünstigten Vermögen 2018 zuzurechnen	0 EUR		
Die Wertminderung führt zu einer Minderung der Ermäßigung (> R E 27)			

Nicht begünstigtes Vermögen 2018

1 200 000 EUR - 500 000 EUR	700 000 EUR		
Werterhöhung begünstigtes Vermögen (wie oben)	+ <u>0 EUR</u>		
	700 000 EUR	+ <u>700 000 EUR</u>	
Summe			1 450 000 EUR

Anteil des begünstigten Nettovermögens

750 000 EUR : 1 450 000 EUR = 51,73 %

Anteil der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Erbschaftsteuer 2018

129 903 EUR x 51,73 % = 67 199 EUR

Maßgeblicher Ermäßigungssatz für 4 Jahre = 35 %

Ermäßigungsbeitrag 67 199 EUR x 35 % 23 520 EUR

Höchstbetrag nach § 27 Absatz 3 ErbStG

Erbschaftsteuer 2015 = 133 000 EUR

133 000 EUR x 35 % = 46 550 EUR

Der Höchstbetrag wird hier nicht überschritten.

Erbschaftsteuer 2018

Erbschaftsteuer vor Ermäßigung		129 903 EUR
Ermäßigungsbeitrag § 27 ErbStG	./. <u>23 520 EUR</u>	
Festzusetzende Erbschaftsteuer		106 383 EUR

Keine Anwendung § 27 ErbStG bei einem ausschließlich nach ausländischem Recht besteuerten Vorerwerb

> BFH vom 27.9.2016 II R 37/13, BStBl 2017 II S. 411

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

> R E 14.1 Absatz 5

Berechnung der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Steuer

Beispiel:

Unternehmerin U hat ihre Tochter T zur Alleinerbin eingesetzt. Zum Nachlass gehören sämtliche Anteile an einer GmbH mit einem Steuerwert 1 400 000 EUR. Das begünstigte Vermögen hat einen gemeinen Wert von 1 300 000 EUR. Ein Antrag auf Optionsverschönerung nach § 13a Absatz 10 ErbStG wurde nicht gestellt. Zum Nachlass gehört Kapitalvermögen im Wert von 750 000 EUR. Ein im Zusammenhang mit der Anschaffung der GmbH-Anteile aufgenommenener Kredit valutiert noch in Höhe von 200 000 EUR.

Für T ergibt sich folgende Steuerberechnung:

GmbH-Anteile			
nicht begünstigtes Vermögen			100 000 EUR
begünstigtes Vermögen	1 300 000 EUR		
Verschönungsabschlag (85 %)	<u>./. 1 105 000 EUR</u>		
Verbleiben	195 000 EUR		
Abzugsbetrag	<u>./. 127 500 EUR</u>		
steuerpflichtiges begünstigtes Unternehmensvermögen	67 500 EUR	+ 67 500 EUR	
Abzugsbetrag		150 000 EUR	
Verbleibender Wert (15 %)	195 000 EUR		
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>		
Unterschiedsbetrag	45 000 EUR		
Davon 50 %	<u>./. 22 500 EUR</u>		
Verbleibender Abzugsbetrag	127 500 EUR		
Kapitalvermögen		+ 750 000 EUR	
Gesamter Vermögensanfall		917 500 EUR	
Schuld aus der GmbH-Beteiligung	200 000 EUR		
Kürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG			
Abziehbare Schuld			
auf nicht begünstigtes Vermögen entfallender Teil der Schuld			
200 000 EUR x 100 000 EUR / 1 400 000 EUR = 14 285 EUR			
ungekürzt abziehbarer Teil der Schuld			./. 14 285 EUR
auf begünstigtes Vermögen entfallender Teil der Schuld			
200 000 EUR ./. 14 285 EUR = 185 715 EUR			
185 715 EUR x 67 500 EUR : 1 300 000 EUR =			./. 9 643 EUR
Vermögensanfall nach Abzug der Schulden			893 572 EUR
Erbfallkostenpauschale			./. 10 300 EUR
persönlicher Freibetrag			<u>./. 400 000 EUR</u>
steuerpflichtiger Erwerb			483 272 EUR
abgerundet			483 200 EUR
Anteil des begünstigten Vermögens:			
(67 500 EUR ./. 9 643 EUR) : 893 572 EUR = 6,48 %			
Steuer nach Stkl. I (15 %)			72 480 EUR
Auf begünstigtes Vermögen entfällt			
72 480 EUR x 6,48 %			4 697 EUR

Berechnung der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Steuer

Beispiel:

Unternehmerin U hat ihre Tochter T zur Alleinerbin eingesetzt. Zum Nachlass gehören sämtliche Anteile an einer GmbH mit einem Steuerwert 100 000 000 EUR. Das begünstigte Vermögen hat einen gemeinen Wert von 95 000 000 EUR. Die Gesellschaft erfüllt die Voraussetzungen für einen Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG in Höhe von 5 %. Zum Nachlass gehört Kapitalvermögen im Wert von 25 000 000 EUR. Ein im Zusammenhang mit der Anschaffung der GmbH-Anteile aufgenommener Kredit valutiert noch in Höhe von 3 000 000 EUR.

Die Tochter ist Eigentümerin eines Grundstücks mit einem gemeinen Wert von 2 000 000 EUR, welches sie zu eigenen Wohnzwecken nutzt.

Für T ergibt sich folgende Steuerberechnung:

GmbH-Anteile		
nicht begünstigtes Vermögen		5 000 000 EUR
begünstigtes Vermögen	95 000 000 EUR	
Vorwegabschlag 5 %	<u>./. 4 750 000 EUR</u>	
verbleiben	90 250 000 EUR	
steuerpflichtiges begünstigtes Unternehmensvermögen		+ 90 250 000 EUR
Kapitalvermögen		<u>+ 25 000 000 EUR</u>
gesamter Vermögensanfall		120 250 000 EUR

Schuldenkürzung nach § 10 Absatz 6 ErbStG:
Auf das nicht begünstigte Vermögen entfallende Schulden:

$$\frac{3\,000\,000\text{ EUR} \times 5\,000\,000\text{ EUR}}{100\,000\,000\text{ EUR}} = 150\,000\text{ EUR}$$

Auf das begünstigte Vermögen entfallende Schulden:
3 000 000 EUR - 150 000 EUR = 2 850 000 EUR

$$\frac{2\,850\,000\text{ EUR} \times 90\,250\,000\text{ EUR}}{95\,000\,000\text{ EUR}} = 2\,707\,500\text{ EUR}$$

Abziehbare Schulden (150 000 EUR + 2 707 500 EUR =)	<u>./. 2 857 500 EUR</u>
Vermögensanfall nach Schuldenabzug	117 392 500 EUR
Erbfallkostenpauschale	<u>./. 10 300 EUR</u>
persönlicher Freibetrag	<u>./. 400 000 EUR</u>
steuerpflichtiger Erwerb	116 982 200 EUR

Anteil des begünstigten Vermögens:	
begünstigtes Vermögen	90 250 000 EUR
darauf entfallende abziehbare Schulden	<u>./. 2 707 500 EUR</u>
Saldo	87 542 500 EUR

$$87\,542\,500\text{ EUR} : 117\,392\,500\text{ EUR} = 74,58\%$$

Steuer nach Stkl. I (30 %) 35 094 660 EUR

Auf begünstigtes Vermögen entfällt
35 094 660 EUR x 74,58 % 26 173 598 EUR

Hinweise

H E 28a.2

Verfügbares Vermögen

Beispiel:

Fortsetzung des Beispiels in H E 28a.1.

miterworbenes Vermögen	
nicht begünstigtes Vermögen	5 000 000 EUR
Kapitalvermögen	+ 25 000 000 EUR
Schulden auf nicht begünstigtes Vermögen	<u>./. 150 000 EUR</u>
Erbfallkostenpauschbetrag	<u>./. 10 300 EUR</u>

	29 839 700 EUR	
davon 50%		14 919 850 EUR
eigenes Vermögen		
Grundstück	2 000 000 EUR	
davon 50 %		+ 1 000 000 EUR
		<u>15 919 850 EUR</u>
Steuer auf das begünstigte Vermögen		26 173 598 EUR
verfügbares Vermögen		<u>./. 15 919 850 EUR</u>
zu erlassende Steuer		10 253 748 EUR

Hinweise

H E 29

Änderung der Steuerfestsetzung für frühere Schenkungen an den überlebenden Ehegatten beim güterrechtlichen Zugewinnausgleich

> R E 5.1 Absatz 6

Zahlung des Beschenkten zur Abwendung des Herausgabeanspruchs des Pflichtteilsberechtigten

> BFH vom 8.10.2003 II R 46/01, BStBl 2004 II S. 234

Hinweise

H E 31

Gemeinsame Steuererklärung bei Vorhandensein mehrerer Erben und weiterer Erwerber

Eine gemeinsame Steuererklärung im Sinne des § 31 Absatz 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 Absatz 4 ErbStG enthält für die Abgabe der gemeinsamen Steuererklärung - im Gegensatz zu § 31 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 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 II B 101/98, BStBl II S. 529, vom 7.12.1999 II B 79/99, BStBl 2000 II S. 233 und vom 11.6.2013 II R 10/11, BStBl II S. 924

Hinweise

H E 32

Bekanntgabe des Steuerbescheids bei Testamentsvollstreckung, Nachlassverwaltung und Nachlasspflegschaft

> AEAO in der jeweils anzuwendenden Fassung, zu § 122 AO

Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung in Fällen der Testamentsvollstreckung

Inhaltsadressaten des Erbschaftsteuerbescheids bleiben die Erben (vgl. Nummer 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 II R 144/78, 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.

Hinweise

HE 33

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 Absatz 2 Nummer 1 Satz 2 AO). Das Treuhandverhältnis und der Name des Treugebers sind der verwahrenden Bank bekannt. Damit ist sie gem. § 33 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 3 ErbStG besteht eine Anzeigepflicht auch bei einer verbundenen Lebensversicherung von Eheleuten und anderen Vertragspartnern.

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 Absatz 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 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG, bei Auszahlung aus Anlass des Todes des Versicherungsnehmers nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG steuerpflichtig.

Der Besteuerungstatbestand des § 3 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG und die Anzeigepflicht nach § 33 Absatz 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 Absatz 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.

Anzeigepflicht eines inländischen Kreditinstituts mit Zweigniederlassung im Ausland

> BFH vom 16.11.2016 II R 29/13, BStBl 2017 II S. 413

Leistungen aus Rentenversicherungen

Die Billigkeitsregelung des § 3 Absatz 3 Satz 2 ErbStDV ist auch bei Leistungen aus Rentenversicherungen anzuwenden, wenn der Kapitalwert der voraussichtlichen Rentenleistungen oder die Kapitalleistung 5.000 Euro nicht übersteigt.

Übertragung oder Auszahlung von Treuhandvermögen im Rahmen eines CTAs

Bei der Übertragung oder Auszahlung von Treuhandvermögen im Rahmen eines CTAs ist eine Anzeige nach § 33 Absatz 3 ErbStG entbehrlich.

Übertragung oder Auszahlung von verpfändetem Vermögen bei Wertguthabenvereinbarungen (§ 7b SGB IV)

Bei der Übertragung oder Auszahlung von verpfändetem Vermögen bei Wertguthabenvereinbarungen (§ 7b SGB IV) ist eine Anzeige nach § 33 Absatz 3 ErbStG entbehrlich.

Hinweise

HE 37

Anwendung des Gesetzes

- Bekanntmachung der Neufassung des ErbStG vom 27.2.1997 (BGBl. I S. 378, BStBl I S. 298)
- **§ 13a Absatz 4 Nummer 2 und § 19a Absatz 2 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 2 Nummer 1, § 7 Absatz 1 Nummer 8 und 9 und Absatz 7, § 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe c, § 15 Absatz 2 Satz 2 sowie § 20 Absatz 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 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1 Satz 1 Nummer 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 Absatz 1 Satz 5 und Absatz 5 Nummer 3 Satz 2, § 13 Absatz 1 Nummer 1, 6 und 9, § 13a Absatz 1 und Absatz 5 Nummer 3, § 16, § 17 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1, § 18, § 19 Absatz 1, § 19a Absatz 5 Nummer 3 Satz 1, § 20 Absatz 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 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1, § 33 Absatz 1 Satz 1, Absatz 2 und 3 sowie § 34 Absatz 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.
- **§ 13a Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 sowie § 19a Absatz 4 Satz 3 ErbStG** i. d. F. des Artikels 13 des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29.12.2003 (BGBl. I S. 3076, BStBl I 2005 S. 120)
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2003 entstanden ist.
- **§ 29 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG** i. d. F. des Artikels 8 des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl. I S. 2332, BStBl I S. 815)
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2006 entstanden ist.
- **§ 3 Absatz 1 Nummer 1, Absatz 2 Nummer 4 und 7, § 4 Absatz 1, § 5 Absatz 1 und 2, § 6 Absatz 4, § 7 Absatz 1 Nummer 4, 6 und 9 und Absatz 7, § 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b, § 10 Absatz 1 und 5 Nummer 1, Absatz 6 und 10, § 12, § 13 Absatz 1 Nummer 1, 2, 4a, 4b, 4c, 7, 8, 9 und 18, § 13a, § 13b, § 13c, § 14, § 15 Absatz 2 und 3, § 16, § 17 Absatz 1, § 19 Absatz 1 und 3, § 19a, § 20 Absatz 2, § 24 Satz 2, § 25, § 26, § 27 Absatz 1 und 3, § 28 Absatz 3, § 29 Absatz 1 Nummer 3 und 4, § 30 Absatz 3, § 31 Absatz 3 sowie § 35 Absatz 3 ErbStG** i. d. F. des Artikels 1 des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018, BStBl I 2009 S. 140)
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entstanden ist.
- **§ 13a Absatz 1, 5 und 8, § 19a Absatz 5 ErbStG** i. d. F. des Artikels 6 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009 (BGBl. I S. 3950, BStBl 2010 I S. 2)
Anwendung auf Erwerbe für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entstanden ist.
- **§ 19 Absatz 1 und § 19a Absatz 3 ErbStG** i. d. F. des Artikels 6 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009 (BGBl. I S. 3950, BStBl 2010 I S. 2)
Anwendung auf Erwerbe für die die Steuer nach dem 31.12.2009 entstanden ist.
- **§ 13 Absatz 1 Nummer 1, § 13b Absatz 2, § 15 Absatz 1, § 16 Absatz 1 und § 17 Absatz 1 ErbStG** i. d. F. des Artikels 14 des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8.12.2010 (BGBl. I S. 1768, BStBl I S. 1394)
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2010 entstanden ist.
- **§ § 15 Absatz 1, § 16 Absatz 1 und § 17 Absatz 1 ErbStG** i. d. F. des Artikels 14 des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8.12.2010 (BGBl. I S. 1768, BStBl I S. 1394)
Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 5 ErbStG i. d. F. des Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010 (BGBl. I S. 1768) auf Erwerbe von Lebenspartnern i. S. d. Lebenspartnerschaftsgesetzes, für die die Steuer nach dem 31.7.2001 bzw. nach dem 31.12.2001 entstanden ist.
- **§ 13a Absatz 1a und § 13b Absatz 2a ErbStG** i. d. F. des Artikels 8 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1.11.2011 (BGBl. I S. 2131, BStBl I S. 986)
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2011 entstanden ist.

- **§ 2 Absatz 1 Nummer 1 und 3 und Absatz 3, § 7 Absatz 8, § 15 Absatz 4, § 16 Absatz 1 und 2, § 19 Absatz 2, § 21 Absatz 1 und § 35 Absatz 4 ErbStG** i. d. F. des Artikels 11 des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7.12.2011 (BGBl. I S. 2592, BStBl I S. 1296)
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entstanden ist.
- § 2 Absatz 1 Nummer 1 und 3 und Absatz 3, § 16 Absatz 1 und 2, § 19 Absatz 2, § 21 Absatz 1 und § 35 Absatz 4 ErbStG** i. d. F. des Artikels 11 des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7.12.2011 (BGBl. I S. 2592, BStBl I S. 1296)
Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 7 ErbStG i. d. F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7.12.2011 (BGBl. I S. 2592, BStBl I S. 1296) auf Antrag auch auf Erwerbe, für die die Steuer vor dem 14.12.2011 entstanden ist.
- § 5 Absatz 3 ErbStG** i. d. F. des Artikels 5 des Gesetzes zu dem Abkommen vom 4. Februar 2010 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik über den Güterstand der Wahl-Zugewinnngemeinschaft vom 15.3.2012 (BGBl. II S. 178), in Kraft getreten am 1.5.2013
Anwendung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.4.2013 entstanden ist.
- § 13a Absatz 1 Satz 4, Absatz 4 Satz 5, § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 4a, Satz 3 und Satz 7 ErbStG** i. d. F. des Artikels 30 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.6.2013 (BGBl. I S. 1809, BStBl I S. 802)
Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 8 ErbStG i. d. F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.6.2013 (BGBl. I S. 1809, BStBl I S. 802) auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entstanden ist.
- § 34 Absatz 2 Nummer 2 ErbStG** i. d. F. des Artikels 17 des Gesetzes zum Internationalen Erbrecht und zur Änderung von Vorschriften zum Erbschein sowie zur Änderung sonstiger Vorschriften vom 29.6.2015 (BGBl. I S. 1042)
Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 9 ErbStG i. d. F. des Gesetz zum Internationalen Erbrecht und zur Änderung von Vorschriften zum Erbschein sowie zur Änderung sonstiger Vorschriften vom 29.6.2015 (BGBl. I S. 1042) auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 16.8.2015 entstanden ist.
- § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchst. b und Buchst. c und § 30 Absatz 4 Nummer 1 ErbStG** i. d. F. des Artikels 10 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2.11.2015 (BGBl. I S. 1834)
Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 10 ErbStG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2.11.2015 (BGBl. I S. 1834) auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 5.11.2015 entstanden ist bzw. auf alle offenen Fälle.
- § 13 Absatz 1 Nummer 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb ErbStG** i. d. F. des Artikels 8 des Gesetzes zur Neuregelung des Kulturgutschutzrechts vom 31.7.2016 (BGBl. I S. 1914)
Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 11 ErbStG i. d. F. des Gesetz zur Neuregelung des Kulturgutschutzrechts vom 31.7.2016 (BGBl. I S. 1914) auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 5.8.2016 entstanden ist.
- § 10 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 6 Sätze 4 und 5, § 13a, § 13b, § 13c, § 13d, § 19a Absatz 2, 3 und 5, § 28 Absatz 1 und 3, § 28a ErbStG** i. d. F. des Artikels 1 des Gesetzes zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG vom 4.11.2016 (BGBl. I S. 2464)
Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 12 ErbStG i. d. F. des Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG vom 4.11.2016 (BGBl. I S. 2464) auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entstanden ist.
- § 2 Absatz 1 Nummer 3, § 3 Absatz 2 Nummer 4, § 9 Absatz 1 Nummer 1 Buchst. f, § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchst. c Satz 2, § 16 Absatz 1 und 2, § 17 Absatz 1 Satz 1, Absatz 2 Satz 1 und Absatz 3, § 19 Absatz 2, § 21 Absatz 1 Satz 1, § 35 Absatz 4 ErbStG** i. d. F. des Artikels 4 des Steuerumgebungsbekämpfungsgesetzes vom 23.6.2017 (BGBl. I S. 1682)
Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 14 ErbStG i. d. F. des Steuerumgebungsbekämpfungsgesetzes vom 23.6.2017 (BGBl. I S. 1682) auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 24.06.2017 entstanden ist, bzw. § 17 nach Maßgabe des § 37 Absatz 13 ErbStG i. d. F. des Steuerumgebungsbekämpfungsgesetzes vom 23.6.2017 (BGBl. I S. 1682) auf alle offenen Fälle.

§ 13 Absatz 1 Nummer 18 Buchst. a ErbStG i. d. F. des Artikels 6 des Gesetzes zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteienfinanzierung vom 18.7.2017 (BGBl. I S. 2730)

Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 15 ErbStG i. d. F. des Gesetzes zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteienfinanzierung vom 18.7.2017 (BGBl. I S. 2730) auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 29.7.2017 entstanden ist.

- **§§ 19a, 28, 28a ErbStG** i. d. F. des Artikels 18 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl. I S. 2338)

Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 16 ErbStG i. d. F. des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl. I S. 2338) auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 14.12.2018 entstanden ist bzw. auf Erwerbe, für die ein Erlass erstmals nach dem 14.12.2018 ausgesprochen wurde.

- **ErbStG in Bezug auf einen Mitgliedstaat der Europäischen Union**

Anwendung nach Maßgabe des § 37 Absatz 17 ErbStG i. d. F. des Brexit-Steuerbegleitgesetzes vom 25.3.2019 (BGBl. I S. 357) auf Erwerbe, für die die Steuer vor dem Zeitpunkt entstanden ist, ab dem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist.

Hinweise

HB 4

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 III 121/58 S, BStBl III S. 315, und vom 14.7.1967 III R 74/66, BStBl III S. 770.

Optionsrecht

> BFH vom 5.3.1971 III R 130/68, BStBl II S. 481

Rücktrittsrecht

> BFH vom 27.10.1967 III R 43/67, BStBl 1968 II S. 116

Hinweise

HB 9.1

Gewöhnlicher Geschäftsverkehr

> BFH vom 14.10.1966 III 281/63, BStBl 1967 III S. 82, vom 14.2.1969 III 88/65, BStBl II S. 395, vom 6.5.1977 III R 17/75, BStBl II S. 626, und vom 28.11.1980 III R 86/78, BStBl II S. 353

Hinweise

HB 9.2

Verfügungsbeschränkungen

BFH vom 12.7.2005 II R 8/04, BStBl II S. 845

Verfügungsbeschränkungen bei Anteilen an Kapitalgesellschaften

> R B 11.3

Vorwegabschlag bei Familienunternehmen

> R E 13a.20

Hinweise

HB 9.3

Anspruch auf Übertragung von Grundbesitz aus gegenseitigen Verträgen

> BFH vom 10.4.1991 II R 118/86, BStBI II S. 620, vom 26.6.1991 II R 117/87, BStBI II S. 749, und vom 15.10.1997 II R 68/95, BStBI II S. 820

Hinweise

HB 9.4

Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes

Für 2017 beträgt der Basiszins 0,59 Prozent; daraus ergibt sich ein Kapitalisierungszinssatz von 5,09 Prozent. Für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2018 kann auf den Basiszins abgestellt werden, den das Bundesministerium der Finanzen nach § 18 Absatz 4 InvStG 2018 jährlich im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Hinweise

HB 9.5

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.

Hinweise

HB 11.1

Maßgebende Kurse

> BFH vom 21.2.1990 II R 78/86, BStBI II S. 490

Wertpapiere im Freiverkehr

> BFH vom 6.5.1977 III R 17/75, BStBI II S. 626

Unterschiedliche Ausstattung

> BFH vom 9.3.1994 II R 39/90, BStBI II S. 394

Hinweise

HB 11.2

Ausgabe neuer Geschäftsanteile

> BFH vom 5.2.1992 II R 185/87, BStBI 1993 II S. 266

Verkäufe nach dem Bewertungsstichtag

> BFH vom 2.11.1988 II R 52/85, BStBI 1989 II S. 80

Zwerganteile

> BFH vom 7.12.1979 III R 45/77, BStBI 1980 II S. 234, und vom 5.3.1986 II R 232/82, BStBI II S. 591

Hinweise

HB 11.3

Verfügungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag

> BFH vom 12.7.2005 II R 8/04, BStBI II S. 845

Hinweise

HB 11.4

Anteile an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft

> gleich lautende Ländererlasse vom 9.10.2013, BStBl I S. 1362

Hinweise

HB 11.5

Berücksichtigung einer zukünftigen Steuerbelastung

> BFH vom 27.9.2017 II R 15/15, BStBl. 2018 II S. 281

Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes

Für 2017 beträgt der Basiszins 0,59 Prozent; daraus ergibt sich ein Kapitalisierungszinssatz von 5,09 Prozent. Für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2018 kann auf den Basiszins abgestellt werden, den das Bundesministerium der Finanzen nach § 18 Absatz 4 InvStG 2018 jährlich im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Hinweise

HB 11.6

Aufwendungen auf betrieblichen Grundbesitz

Beispiel 1

In der Gewinnermittlung des zu bewertenden Betriebs sind Aufwendungen enthalten, die auf eine Erneuerung des Asphaltbelags des betrieblichen Kundenparkplatzes entfallen.

Die Aufwendungen sind dem Gewinn hinzuzurechnen, weil sie bereits mit dem Wertansatz des Parkplatzes abgegolten sind. Dies gilt auch dann, wenn sich, wie im vorliegenden Fall, die Aufwendungen im Rahmen der geltenden Bewertungsverfahren der Höhe nach nicht auf den Grundbesitzwert auswirken.

Beispiel 2

Ein Unternehmen wendet Kosten für die erstmalige Herstellung eines Parkplatzes auf, die ertragsteuerrechtlich als Herstellungskosten zu qualifizieren sind und sich über die Absetzungen für Abnutzung in der Gewinnermittlung auswirken.

Obwohl die Herstellungskosten für den Parkplatz regelmäßig nicht den Grundbesitzwert erhöhen, ist der Wert des Parkplatzes mit dem Ansatz des Grundbesitzwertes abgegolten. Der Grundbesitzwert umfasst dem Grund nach auch die wesentlichen Bestandteile (Außenanlagen), obwohl bei der Grundbesitzbewertung der Höhe nach (regelmäßig) kein gesonderter Wertansatz für Außenanlagen vorgesehen ist.

Für die Ableitung des Werts des Vermögens der Kapitalgesellschaft vom Ausgangswert ist der Gewinn um diese Aufwendungen (Absetzungen für Abnutzung) zu korrigieren.

Beispiel 3

Für ein Gebäude sind Erhaltungsaufwendungen angefallen, z. B. für den Anstrich von Fenstern oder Kosten für die Erneuerung von Türen oder einer Heizungsanlage.

Im Rahmen der geltenden Bewertungsverfahren führen solche Aufwendungen regelmäßig nicht zu einer Erhöhung des Grundbesitzwerts, es sei denn, es läge eine überwiegende oder umfassende Modernisierung vor, so dass ein fiktives Baujahr zu ermitteln wäre. Dennoch sind die Erhaltungsaufwendungen mit dem Ansatz des Grundbesitzwerts abgegolten.

Für die Ableitung des Werts des Vermögens der Kapitalgesellschaft vom Ausgangswert ist der Gewinn um diese Aufwendungen zu korrigieren.

Hinweise

HB 12.1

Bewertung von Kapitalforderungen und -schulden

Wegen der Berechnung des Gegenwartswerts von nach § 12 Absatz 1 und 3 BewG zu bewertenden Kapitalforderungen und Schulden mit fehlender, niedriger oder hoher Verzinsung > gleich lautende Ländererlasse vom 10.10.2010, BStBl. I S. 810.

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 II R 134/88, BStBl II S. 521).

Verjährte Kapitalforderungen

> BFH vom 2.3.1971 II 64/65, BStBl II S. 533

Vermögenslosigkeit des Schuldners

> BFH vom 26.2.2003 II R 19/01, BStBl II S. 561

Hinweise

HB 12.2

Bewertung von Diskontpapieren

Beispiel:

A hatte am 2.1.00 Diskontpapiere zum Ausgabewert von 14 381 EUR gekauft. Er ist am 20.10.01 verstorben.

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

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

$$= 14\,381 \times 1,0400 \times 1,032$$
$$= 15\,434 \text{ EUR.}$$

Hinweise

HB 12.4

Einlage des typischen stillen Gesellschafters

Beispiel:

Nennwert der Einlage	40 000 EUR
Durchschnittsertrag	7 000 EUR

$$\text{„Verzinsung der Einlage“} = \frac{7\,000 \text{ EUR}}{40\,000 \text{ EUR}} = 17,5\%$$

Wert der stillen Beteiligung:

$$100 \% + 5 \times (17,5 \% - 9 \%) = 142,5 \%$$

$$\text{Bezogen auf den Nennwert der Einlage von 40 000 EUR} = 57\,000 \text{ EUR}$$

Hinweise

HB 13

Bewertung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen

Wegen der Berechnung des Kapitalwerts von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen > gleich lautende Ländererlasse vom 10.10.2010, BStBl I S. 810.

Laufende Bezugsberechtigung

> BFH vom 31.10.1969 III R 45/66, 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 vom 2.12.1971 II 82/65, BStBl 1972 II S. 473).

Nießbrauch an einer Beteiligung an einer Personengesellschaft

> R B 97.3

Umstände nach dem Besteuerungszeitpunkt

> BFH vom 9.9.1960 III 277/57 U, BStBl 1961 III S. 18

Wertsicherungsklausel

> BFH vom 14.11.1967 II 166/63, BStBl 1968 II S. 43

Hinweise

H B 95

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 7.5.2008 (BStBl I S. 588).

Forderungen an eine Kassenärztliche Vereinigung

> BFH vom 14.5.1965 III 197/60 U, BStBl III S. 438

Gewillkürtes Betriebsvermögen

> R 4.2 Absatz 1 EStR; H 4.2 (1) „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStH

Steuererstattungsansprüche

> BFH vom 15.3.2000 II R 15/98, BStBl II S. 588

Hinweise

H B 97.1

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.

Geht der Anteil eines Gesellschafters an der Personengesellschaft von Todes wegen über oder überträgt dieser den Anteil 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.

Beispiel:

Gemeiner Wert des Betriebsvermögens der
Personengesellschaft zum Bewertungsstichtag

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 veranlassetes 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
Gemeiner Wert des Betriebsvermögens	7 100 000 EUR		
abzgl. Kapitalkonten lt.			
Gesamthandsbilanz	<u>5 000 000 EUR</u>	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		<u>2 200 000 EUR</u>	<u>4 900 000 EUR</u>

Im Erbfall ist im Nachlass des A neben dem Anteil am Wert des Betriebsvermögens die anteilige Darlehensforderung in Höhe von (300 000 EUR x 1/3 =) 100 000 EUR und eine Nachlassverbindlichkeit in Höhe von 300 000 EUR zu berücksichtigen.

Im Schenkungsfall ist neben dem Anteil am Wert des Betriebsvermögens die anteilige Darlehensforderung in Höhe von (300 000 EUR x 1/3 =) 100 000 EUR erworben. Muss der Erwerber die Darlehensverbindlichkeit in Höhe von 300 000 EUR übernehmen, ist sie im Rahmen einer gemischten Schenkung als Gegenleistung zu berücksichtigen.

Grundstück, das ausschließlich oder fast ausschließlich privater Lebensführung dient
> H 4.2 (11) EStH

Hinterbliebenenbezüge bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft
> H E 3.5 „Hinterbliebenenbezüge bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft“

Hinweise

H B 97.3

Ermittlung des begünstigten Vermögens
> R E 13b.9, R E 13b.30 Absatz 6

Hinweise

H B 97.4

Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens

Beispiel 1:

Wert des Gesamthandsvermögens der A, B & C KG zum Bewertungsstichtag 12 000 000 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

Der Gesellschafter A verpachtet an die Personengesellschaft ein Grundstück mit einem gemeinen Wert von 1 500 000 EUR.

Zu bewerten ist der Anteil des Gesellschafters A, der von Todes wegen in vollem Umfang auf seinen Sohn S als Alleinerben übergegangen ist.

Gesellschafter		A	B/C
Wert des Gesamthandsvermögens	12 000 000 EUR		
abzgl. Kapitalkonten lt.			
Gesamthandsbilanz	<u>9 000 000 EUR</u>	5 000 000 EUR	4 000 000 EUR

Unterschiedsbetrag	<u>3 000 000 EUR</u>	<u>+ 1 000 000 EUR</u>	<u>+ 2 000 000 EUR</u>
Anteil am Wert des Gesamthandsvermögens		6 000 000 EUR	6 000 000 EUR
Wert des Sonderbetriebsvermögens		<u>+ 1 500 000 EUR</u>	
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		<u>7 500 000 EUR</u>	

Beispiel 2:

Wert des Gesamthandsvermögens der D & E KG zum Bewertungsstichtag 10 000 000 EUR
 Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz der KG 5 900 000 EUR
 Davon entfallen auf D 3 100 000 EUR (Kapitalkonto I 100 000 EUR, Kapitalkonto II 3 000 000 EUR) und auf E 2 800 000 EUR.
 Gewinn- und Verlustverteilung D und E je 1/2

Der Gesellschafter D verpachtet an die Personengesellschaft ein Grundstück mit einem gemeinen Wert von 1 000 000 EUR.

Zu bewerten ist der Anteil des Gesellschafters D, den dieser seiner Tochter T geschenkt hat, wobei er das Kapitalkonto II zurückbehielt. Das Sonderbetriebsvermögen hat er in vollem Umfang mit übertragen.

Gesellschafter		D	E
Wert des Gesamthandsvermögens	10 000 000 EUR		
abzgl. Kapitalkonten (ohne Kapitalkonto II des D) lt. Gesamthandsbilanz	<u>2 900 000 EUR</u>	100 000 EUR	2 800 000 EUR
Unterschiedsbetrag	<u>7 100 000 EUR</u>	<u>+ 3 550 000 EUR</u>	<u>+ 3 550 000 EUR</u>
Anteil am Wert des Gesamthandsvermögens		3 650 000 EUR	6 350 000 EUR
Wert des Sonderbetriebsvermögens		<u>+ 1 000 000 EUR</u>	
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		<u>4 650 000 EUR</u>	

Erworbene Beteiligung der T

Kapitalkonto I (100 %)	100 000 EUR
Unterschiedsbetrag (100 %)	+ 3 550 000 EUR
Sonderbetriebsvermögen	<u>+ 1 000 000 EUR</u>
Gemeiner Wert der Beteiligung	<u>4 650 000 EUR</u>

Beispiel 3:

Wert des Gesamthandsvermögens der F & G OHG zum Bewertungsstichtag 12 000 000 EUR
 Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz der OHG 4 000 000 EUR
 Davon entfallen auf F 3 000 000 EUR (Kapitalkonto I 1 000 000 EUR, Kapitalkonto II 2 000 000 EUR) und auf G 1 000 000 EUR.
 Gewinn- und Verlustverteilung F und G je 1/2

Der Gesellschafter F verpachtet an die Personengesellschaft ein Grundstück mit einem gemeinen Wert von 500 000 EUR.

Zu bewerten ist der Anteil des Gesellschafters F, den dieser seinem Sohn S zur Hälfte geschenkt hat, wobei er das Kapitalkonto II zurückbehielt. Das Sonderbetriebsvermögen hat er in vollem Umfang mit übertragen.

Gesellschafter		F	G
Wert des Gesamthandsvermögens	12 000 000 EUR		
abzgl. Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz	<u>4 000 000 EUR</u>	3 000 000 EUR	1 000 000 EUR
Unterschiedsbetrag	<u>8 000 000 EUR</u>	<u>+ 4 000 000 EUR</u>	<u>+ 4 000 000 EUR</u>
Anteil am Wert des Gesamthandsvermögens		7 000 000 EUR	5 000 000 EUR
Wert des Sonderbetriebsvermögens		<u>+ 500 000 EUR</u>	
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		<u>7 500 000 EUR</u>	

Erworbene Beteiligung des S

Kapitalkonto I (50 % von 1 000 000 EUR)	500 000 EUR
Unterschiedsbetrag (50 % von 4 000 000 EUR)	+ 2 000 000 EUR
Sonderbetriebsvermögen (100 % von 500 000 EUR)	+ 500 000 EUR
Gemeiner Wert der Beteiligung	<u>3 000 000 EUR</u>

Hinweise

H B 97.6

Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft

Beispiel 1 (abweichender Gewinnverteilungsschlüssel):

Gesellschafter der X-GmbH sind A zu 40 % und B zu 60 %. Die Anteile am Nennkapital gelten auch für die Verteilung eines späteren Liquidationserlöses. Vertraglich wurde abweichend vom Anteil am Nennkapital eine Gewinnverteilung für A zu 75 % und B zu 25 % vereinbart.

Der Ertragswert des Betriebsvermögens der GmbH wurde i. H. v. 4 000 000 EUR und der Substanzwert i. H. v. 2 500 000 EUR ermittelt. Somit ist der Wert des Betriebsvermögens der GmbH mit 4 000 000 EUR anzusetzen.

a) A verstirbt im Jahr 01. Erbe ist K.

Grundsatz: Bei einer Aufteilung nach dem Anteil am Nennkapital ergibt sich ein Wert des Anteils des A von (40 % von 4 000 000 EUR =) 1 600 000 EUR.

Bei Vorliegen eines abweichenden Gewinnverteilungsschlüssels ist dieser für die Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens nicht allein maßgebend. Zunächst ist der Substanzwert nach dem Anteil am Nennkapital aufzuteilen. Übersteigt der im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelte gemeine Wert den Substanzwert, ist die Differenz nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen.

Der ermittelte Substanzwert ist nach dem Anteil am Nennkapital aufzuteilen:

40 % von 2 500 000 EUR 1 000 000 EUR

Der den Substanzwert übersteigende Betrag des ermittelten Ertragswerts

i. H. v. (4 000 000 EUR - 2 500 000 EUR =) 1 500 000 EUR

wird nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt:

75 % von 1 500 000 EUR + 1 125 000 EUR

Wert des Anteils des A 2 125 000 EUR

Unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarungen ist nach § 97 Abs. 1b BewG der gemeine Wert des Anteils des A mit 2 125 000 EUR festzustellen.

Hinweis: Die beschriebene Aufteilung entfällt, wenn der Substanzwert zum Ansatz kommt. Die Aufteilung erfolgt dann nach dem Anteil am Nennkapital.

b) B verstirbt im Jahr 02. Erbe ist K.

Grundsatz: Bei einer Aufteilung nach dem Anteil am Nennkapital ergibt sich ein Wert des Anteils des B von (60 % von 4 000 000 EUR =) 2 400 000 EUR.

Bei Vorliegen eines abweichenden Gewinnverteilungsschlüssels ist dieser für die Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens nicht allein maßgebend. Zunächst ist der Substanzwert nach dem Anteil am Nennkapital aufzuteilen. Übersteigt der im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelte gemeine Wert den Substanzwert, ist die Differenz nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen.

Der ermittelte Substanzwert ist nach dem Anteil am Nennkapital aufzuteilen:

60 % von 2 500 000 EUR 1 500 000 EUR

Der den Substanzwert übersteigende Betrag des ermittelten Ertragswerts

i. H. v. (4 000 000 EUR - 2 500 000 EUR =) 1 500 000 EUR

wird nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt:

25 % von 1 500 000 EUR + 375 000 EUR

Wert des Anteils des B 1 875 000 EUR

Unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarungen ist nach § 97 Absatz 1b BewG der gemeine Wert des Anteils des B mit 1 875 000 EUR festzustellen.

Hinweis: Die beschriebene Aufteilung entfällt, wenn der Substanzwert zum Ansatz kommt. Die Aufteilung erfolgt dann nach dem Anteil am Nennkapital.

Beispiel 2 (abweichende Beteiligung am Liquidationserlös):

Gesellschafter der X-GmbH sind A zu 30 % und B zu 70 %. Diese Verteilung gilt auch für auszuschüttende Gewinne.

Vertraglich wurde abweichend zum Anteil am Nennkapital eine Beteiligung am Liquidationserlös für A zu 75 % und B zu 25 % vereinbart.

Der Ertragswert des Betriebsvermögens der GmbH wurde i. H. v. 4 000 000 EUR und der Substanzwert i. H. v. 2 500 000 EUR ermittelt. Somit ist der Wert des Betriebsvermögens der GmbH i. H. v. 4 000 000 EUR anzusetzen.

a) A verstirbt im Jahr 01. Erbe ist K.

Grundsatz: Bei einer Aufteilung nach dem Anteil am Nennkapital ergibt sich ein Wert des Anteils des A von (30 % von 4 000 000 EUR =) 1 200 000 EUR.

Bei Vorliegen einer abweichenden Beteiligung am Liquidationserlös ist diese für die Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens nicht allein maßgebend. Zunächst ist der Substanzwert nach der Beteiligung am Liquidationserlös aufzuteilen. Übersteigt der im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelte gemeine Wert den Substanzwert, ist die Differenz nach dem Anteil am Nennkapital aufzuteilen.

Der ermittelte Substanzwert ist nach der Beteiligung am Liquidationserlös aufzuteilen:

75 % von 2 500 000 EUR 1 875 000 EUR

Der den Substanzwert übersteigende Betrag des ermittelten Ertragswerts

i. H. v. (4 000 000 EUR - 2 500 000 EUR =) 1 500 000 EUR

wird nach dem Anteil am Nennkapital aufgeteilt:

30 % von 1 500 000 EUR

+ 450 000 EUR

Wert des Anteils des A

2 325 000 EUR

Unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarungen ist nach § 97 Abs. 1b BewG der gemeine Wert des Anteils des A mit 2 325 000 EUR festzustellen.

Hinweis: Die beschriebene Aufteilung entfällt, wenn der Substanzwert zum Ansatz kommt. Die Aufteilung erfolgt dann nach der Beteiligung am Liquidationserlös.

b) B verstirbt im Jahr 02. Erbe ist K.

Grundsatz: Bei einer Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens nach dem Anteil am Nennkapital ergibt sich ein Wert des Anteils des B von (70 % von 4 000 000 EUR =) 2 800 000 EUR.

Bei Vorliegen einer abweichenden Beteiligung am Liquidationserlös ist diese für die Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens nicht allein maßgebend. Zunächst ist der Substanzwert nach der Beteiligung am Liquidationserlös aufzuteilen. Übersteigt der gemeine Wert den Substanzwert, ist die Differenz nach dem Anteil am Nennkapital aufzuteilen.

Der ermittelte Substanzwert ist nach der Beteiligung am Liquidationserlös aufzuteilen:

25 % von 2 500 000 EUR 625 000 EUR

Der den Substanzwert übersteigende Betrag des ermittelten Ertragswerts

i. H. v. (4 000 000 EUR - 2 500 000 EUR =) 1 500 000 EUR

wird nach dem Anteil am Nennkapital aufgeteilt:

70 % von 1 500 000 EUR

+ 1 050 000 EUR

Wert des Anteils des B

1 675 000 EUR

Unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarungen ist nach § 97 Abs. 1b BewG der gemeine Wert des Anteils des B mit 1 675 000 EUR festzustellen.

Hinweis: Die beschriebene Aufteilung entfällt, wenn der Substanzwert zum Ansatz kommt. Die Aufteilung erfolgt dann nach der Beteiligung am Liquidationserlös.

Ermittlung des gemeinen Werts von Geschäftsanteilen an einer GmbH im Einziehungsfall bei ausstehender Angleichung der Summe der Geschäftsanteile an das Stammkapital

Werden Geschäftsanteile an einer GmbH eingezogen (§ 34 GmbHG), erlöschen diese. Dies führt dazu, dass die Summe der Nennbeträge der Geschäftsanteile der GmbH nicht mehr dem Betrag des Stammkapitals der GmbH entspricht. Diese Divergenz kann durch eine Kapitalherabsetzung, einen Aufstockungsbeschluss oder durch Neubildung eines Geschäftsanteils beseitigt werden.

Der gemeine Wert eines Geschäftsanteils an einer GmbH bestimmt sich grundsätzlich nach dem Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Stammkapital) der GmbH zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der GmbH zum Bewertungsstichtag. Steht zum Bewertungsstichtag bei einer GmbH, bei der Geschäftsanteile eingezogen wurden, die Angleichung der Summe der Geschäftsanteile an das Stammkapital noch aus, ist das Nennkapital der GmbH um den Nennbetrag der eingezogenen Anteile zu mindern.

Hinweise

HB 99

Grundbesitzwert bei Betriebsgrundstücken

Gehört nur ein Teil des Grundstücks zum Betriebsvermögen und ist der Grundbesitzwert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG festzustellen, ist er für das gesamte Grundstück festzustellen. Dieser ist nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen vom Betriebsfinanzamt (§ 152 Nummer 2 BewG) aufzuteilen. Ein hiernach dem Grundvermögen zuzuordnender Anteil ist vom Betriebsfinanzamt dem zuständigen Erbschaft- und Schenkungsteuerfinanzamt nachrichtlich mitzuteilen.

> R B 151.9

Hinweise

HB 103.1

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 II R 15/98, BStBl II S. 588).

Hinweise

HB 103.2

Darlehen unter Angehörigen

> BMF-Schreiben vom 23.12.2010 (BStBl I 2011 S. 37), geändert durch BMF-Schreiben vom 29.4.2014 (BStBl I S. 809)

Sachleistungsansprüche auf Grundbesitz

> BFH vom 10.4.1991 II R 118/86, BStBl II S. 620, vom 26.6.1991 II R 117/87, BStBl II S. 749, und vom 15.10.1997 II R 68/95, BStBl II S. 820

> H E 12.2

Wirtschaftlicher Zusammenhang mit Betriebsvermögen

> BFH vom 18.12.1990 VIII R 1/88, BStBl 1991 II S. 911

Zuordnung einer Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen

> R 4.2 Absatz 15 EStR

Hinweise

HB 151.2

Aufteilung des Grundbesitzwerts bei nicht ausschließlich betrieblicher Nutzung

Wird ein Grundstück nicht nur zu betrieblichen Zwecken genutzt, kann das Erbschaftsteuerfinanzamt ebenso wie das Betriebsfinanzamt einen Grundbesitzwert anfordern. Das Lagefinanzamt übersendet eine Mitteilung über den insgesamt festgestellten Grundbesitzwert sowohl an das anfordernde Betriebsfinanzamt als auch an das Erbschaftsteuerfinanzamt. Das Betriebsfinanzamt teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit, in welchem Umfang das Grundstück zum Grundvermögen gehört. Zu diesem Zweck haben die Betriebsfinanzämter bei jeder Anforderung zur Feststellung eines Grundbesitzwerts das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt zu benennen (> R B 151.3).

Nachrichtliche Angaben

In der Mitteilung des Lagefinanzamts an das für die Berücksichtigung in einem Folgebescheid zuständige Finanzamt sind nachrichtlich auch folgende Angaben aufzunehmen:

Gesamte Wohn- und Nutzfläche der Gebäude/des Gebäudes	Die Angabe wird als Ausgangsgröße zur Berechnung des Flächenverhältnisses benötigt.
Wohnfläche einer bisher vom Rechtsvorgänger selbst genutzten Wohnung	Die Angabe wird zur Anwendung des § 13 Absatz 1 Nummer 4a bis 4c ErbStG (Familienheim) benötigt (> R E 13.3 Absatz 2).
Gesamte Wohnfläche der zu Wohnzwecken vermieteten Gebäude oder Gebäudeteile	Die Angabe wird zur Anwendung des § 13d ErbStG benötigt (> R E 13d Absatz 6).
Gesamte zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen des Rechtsvorgängers gehörende Wohn- und Nutzfläche der Gebäude/des Gebäudes	Die Angaben werden - zur Bestimmung des dem Betriebsvermögen zuzurechnenden Anteils des Grundbesitzwerts und - zur Bestimmung des Verwaltungsvermögens i. S. d. § 13b Absatz 4 ErbStG benötigt.
Gesamte der vom Rechtsvorgänger zu eigenen betrieblichen Zwecken genutzten Wohn- und Nutzfläche der Gebäude/des Gebäudes	
Art und Höhe einer im Rahmen des nachgewiesenen gemeinen Werts des Grundstücks (§ 198 BewG) abgezogenen Belastung (Wohnrecht, Nießbrauchsrecht)	Die Angabe wird zur Vermeidung der Doppelberücksichtigung der Belastung benötigt (§ 10 Absatz 6 Satz 6 ErbStG).
Verbindlichkeiten i. S. d. § 158 Absatz 5 BewG, die im Rahmen der Ermittlung des Werts des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (unter Zuordnung zum Wirtschaftsteil, zum Wohnteil oder zum Teil der Betriebswohnungen) berücksichtigt wurden	Die Angabe wird zur Vermeidung der Doppelberücksichtigung der Belastung benötigt (§ 10 Absatz 5 Nummer 1, Absatz 6 Satz 6 ErbStG).
Nutzungsrechte, die im Rahmen der Öffnungsklausel nach § 165 Absatz 3, § 167 Absatz 4 BewG berücksichtigt wurden	Die Angabe wird zur Vermeidung der Doppelberücksichtigung der Belastung benötigt (§ 10 Absatz 6 Satz 6 ErbStG).

Nachträgliche Feststellung zum Zweck der Zusammenrechnung

> BFH vom 25.11.2008 II R 11/07, BStBl 2009 II S. 287

Treuhandverhältnis

Im Fall eines Treuhandverhältnisses, bei dem der Herausgabeanspruch des Treugebers auf ein Grundstück gerichtet ist, ist eine gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts durchzuführen.

Hinweise

HB 151.4

Atypische stille Beteiligung oder Unterbeteiligung

Im Fall einer atypischen stillen Beteiligung oder Unterbeteiligung, bei der der stille Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, ist eine gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen durchzuführen.

Treuhandverhältnis

Im Fall eines Treuhandverhältnisses, bei dem der Herausgabeanspruch des Treugebers auf Betriebsvermögen gerichtet ist, ist eine gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen durchzuführen.

Hinweise

HB 151.5

Treuhandverhältnis

Im Fall eines Treuhandverhältnisses, bei dem der Herausgabeanspruch des Treugebers auf nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften gerichtet ist, ist eine gesonderte Feststellung des Werts nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften durchzuführen.

Hinweise

HB 151.7

Treuhandverhältnis

Im Fall eines Treuhandverhältnisses, bei dem der Herausgabeanspruch des Treugebers auf einen Anteil an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft gerichtet ist, ist eine gesonderte Feststellung des Anteils am Wert der Vermögensgegenstände und Schulden der Gesellschaft durchzuführen.

Vermögensverwaltende Gemeinschaft/Gesellschaften

Gehören zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Gemeinschaft/Gesellschaft inländischer Grundbesitz, inländisches Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, teilt das Verwaltungsfinanzamt dies unter Bezeichnung der wirtschaftlichen Einheit und der Lage bzw. des Sitzes dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit. Dieses fordert die erforderlichen gesonderten Feststellungen bei dem jeweiligen Lagefinanzamt (§ 152 Nummer 1 BewG) bzw. Betriebsfinanzamt (§ 152 Nummer 2 oder 3 BewG) an. Das Verwaltungsfinanzamt (§ 152 Nummer 4 BewG) fordert die erforderliche Erklärung zur Feststellung des übrigen Vermögens einschließlich des Auslandsvermögens und der Schulden (§ 152 Nummer 4 BewG) von der Gemeinschaft/Gesellschaft an.

Beispiel:

Der Erblasser A war zu 50 % an der A&B GbR beteiligt. Das Vermögen der GbR umfasst ein vermietetes Grundstück in C, zwei vermietete Grundstücke in D, ein Bankkonto und ein vermietetes Grundstück in Italien. Zur Anschaffung des Grundstücks in Italien hat die GbR bei einer Bank in Deutschland einen Kredit aufgenommen, der am Todestag noch nicht vollständig getilgt war.

Bei der GbR handelt es sich um eine vermögensverwaltende Gesellschaft i. S. d. § 10 Absatz 1 Satz 4 ErbStG, so dass die Wirtschaftsgüter der GbR anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen sind.

Das für das Grundstück in C zuständige Lagefinanzamt stellt dessen Wert auf Anforderung des Erbschaftsteuerfinanzamts gesondert fest (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 i. V. m. § 152 Nummer 1 BewG). Das für die Grundstücke in D zuständige Lagefinanzamt stellt deren Wert auf Anforderung des Erbschaftsteuerfinanzamts gesondert fest (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 i. V. m. § 152 Nummer 1 BewG). Das für die GbR zuständige Verwaltungsfinanzamt stellt den Wert des Anteils des A am Bankkonto und den Schulden der GbR auf Anforderung des Erbschaftsteuerfinanzamts gesondert fest (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 i. V. m. § 152 Nummer 4 BewG). Der Wert des Grundstücks in Italien wird nicht gesondert festgestellt, weil es sich um Auslandsvermögen handelt (> R B 151.1 Absatz 2). Das für die GbR zuständige Verwaltungsfinanzamt hat den Wert des Grundstücks in Italien zu ermitteln (> R B 152) und in die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 BewG zu übernehmen.

Hinweise

HB 151.9

Nachrichtliche Angaben

Zusätzlich zu den in § 151 Absatz 1 BewG genannten Feststellungen teilt das Betriebsfinanzamt dem Erbschaftsteuerfinanzamt folgende Angaben nachrichtlich mit:

1. Bei Feststellungen für Einzelunternehmen

a) Umfang der betrieblichen Nutzung bei gemischt genutzten Grundstücken:

Wird ein Grundstück nicht nur zu betrieblichen Zwecken genutzt, ist der nicht betriebliche Teil bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer als zusätzliches Vermögen anzusetzen. Das Feststellungsfinanzamt teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit, in welchem Umfang das Grundstück zum Grundvermögen gehört.

b) Umfang und Wert von ausländischem Vermögen

Im Feststellungsbescheid sind der Umfang und der Wert des ausländischen Vermögens auszuweisen, das im festgestellten Wert des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens enthalten ist, aber einer Betriebstätte in einem Drittland dient.

c) Hauptzweck des Unternehmens i. S. d. § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

Im Feststellungsbescheid ist nachrichtlich mitzuteilen, ob das Unternehmen nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG).

2. Bei Feststellungen für Personengesellschaften

a) Umfang der betrieblichen Nutzung bei gemischt genutzten Grundstücken

Wird ein Grundstück nicht nur zu betrieblichen Zwecken genutzt, ist der nicht betriebliche Teil bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer als zusätzliches Vermögen anzusetzen. Das Feststellungsfinanzamt teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit, in welchem Umfang das Grundstück zum Grundvermögen gehört.

b) Umfang und Wert von ausländischem Vermögen

Im Feststellungsbescheid sind der Umfang und der Wert des ausländischen Vermögens auszuweisen, das im festgestellten Wert des Betriebsvermögens der Personengesellschaft enthalten ist, aber einer Betriebstätte in einem Drittland dient.

c) Hauptzweck des Unternehmens i. S. d. § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

Im Feststellungsbescheid ist nachrichtlich mitzuteilen, ob das Unternehmen nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG).

d) Vorwegabschlag i. S. d. § 13a Absatz 9 ErbStG

Im Feststellungsbescheid ist nachrichtlich mitzuteilen, ob und in welcher Höhe ein Vorwegabschlag zu gewähren ist. Soweit erforderlich sind auch die Werte des Gesamthandsvermögens mitzuteilen. Satz 1 und 2 gelten bei mehrstufigen Feststellungsverfahren nur auf der ersten Stufe.

3. Bei Feststellungen für Anteile an Kapitalgesellschaften

a) Hauptzweck des Unternehmens i. S. d. § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

Im Feststellungsbescheid ist nachrichtlich mitzuteilen, ob das Unternehmen nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG).

b) Vorwegabschlag i. S. d. § 13a Absatz 9 ErbStG

Im Feststellungsbescheid ist nachrichtlich mitzuteilen, ob und in welcher Höhe ein Vorwegabschlag zu gewähren ist. Dies gilt bei mehrstufigen Feststellungsverfahren nur auf der ersten Stufe.

Das Feststellungsfinanzamt hat die nachrichtlichen Angaben auch dann mitzuteilen, wenn hierfür zusätzliche Ermittlungen durch das Feststellungsfinanzamt erforderlich sind.

Hinweise

H B 151.10

Angaben im Zusammenhang mit der Überwachung der Voraussetzungen der Steuerbegünstigungen nach §§ 13a, 13c, 19a und 28a ErbStG

1. Das Betriebsfinanzamt teilt auf Anforderung dem Erbschaftsteuerfinanzamt nach Ablauf der Behaltensfrist den Umfang der Entnahmen mit (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 ErbStG).
2. Das Betriebsfinanzamt teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit, ob innerhalb der Behaltensfrist (§ 13a Absatz 6 Satz 1 ErbStG bzw. § 13a Absatz 10 Satz 1 Nummer 6 ErbStG)

a) wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert, ins Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt wurden oder der Betrieb aufgegeben oder veräußert wurde (schädliche Verfügung nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 und 4 ErbStG).

In diesem Zusammenhang ist auch mitzuteilen, ob

- eine dieser wesentlichen Betriebsgrundlagen zum jungen Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG) oder zum jungen Betriebsvermögen (§ 200 Absatz 4 BewG) gehörte,

- in diesen Fällen eine Reinvestition vorgenommen wurde (§ 13a Absatz 6 Satz 3 ErbStG).

b) andere Verfügungen getätigt wurden, die nach § 13a Absatz 6 ErbStG zu einem Wegfall der Verschonungen führen.

3. Das Betriebsfinanzamt teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt mit, ob innerhalb der zwanzigjährigen Frist des § 13a Absatz 9 Satz 5 ErbStG die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag nicht mehr vorliegen.

Die Mitteilungen nach Nummer 2 oder 3 sind zu fertigen, sobald das zuständige Betriebsfinanzamt von einer schädlichen Verfügung bzw. dem Verstoß Kenntnis erlangt. Dies gilt auch, wenn die Behaltensfrist oder die Frist von 20 Jahren noch nicht abgelaufen ist.

Hinweise

H B 152

Zeitpunkt der Festlegung der örtlichen Zuständigkeit für gesonderte Feststellungen im Sinne des § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bis 4 BewG

Örtlich zuständig für die gesonderten Feststellungen im Sinne des § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bis 4 BewG ist das Betriebs- oder Verwaltungsfinanzamt, in dessen Bezirk im Zeitpunkt der Durchführung der gesonderten Feststellungen die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind. Nach dem Bewertungsstichtag erfolgte örtliche Änderungen des Sitzes der Geschäftsleitung des Gewerbebetriebs oder der Kapitalgesellschaft, der vorwiegenden Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit bzw. der Verwaltung des Vermögens in den Bezirk eines anderen Finanzamts führen zu einem Wechsel der örtlichen Zuständigkeit für die gesonderten Feststellungen, wenn sie bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht durchgeführt wurden.

Hinweise

H B 154

Feststellungsbeteiligte und Bekanntgabe der Feststellungsbescheide

1. Auf der ersten Stufe (Erbschaftsteuerfinanzamt - ErbStFA fordert Feststellung bei Feststellungsfinanzamt - FestFA 1 an)

Zuwendungs-/Feststellungsgegenstand kann sein:

1. Grundbesitz (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG),
2. Einzelunternehmen (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG),

3. Beteiligung an einer Personengesellschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG),
4. Anteil an einer Kapitalgesellschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG) oder
5. Anteil an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft/Gemeinschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG).

- Der Steuerschuldner ist Beteiligter (§ 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG):
 - a) Erbfall

<u>Alleinerbe</u>	<u>Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3 BewG</u>
<u>Erbengemeinschaft</u>	<u>Erbengemeinschaft Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG;</u> <u>Miterben sind Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG</u>

- b) Schenkung

<u>Beschenker</u>	<u>Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 3 BewG</u>
<u>Schenker</u>	<u>Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG</u>

- Personengesellschaft: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, wenn sie zur Abgabe der Feststellungserklärung aufgefordert wurde.
- Kapitalgesellschaft: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, da diese zur Abgabe der Feststellungserklärung aufzufordern ist.
- Vermögensverwaltende Gesellschaft/Gemeinschaft: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, wenn sie zur Abgabe der Feststellungserklärung aufgefordert wurde.

2. Auf der zweiten Stufe (FestFA 1 fordert Feststellung bei FestFA 2 an) Zuwendungs-/Feststellungsgegenstand kann sein:

1. Grundbesitz/Betriebsgrundstück (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG)
2. Beteiligung an einer Personengesellschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG),
3. Anteil an einer Kapitalgesellschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG) oder
4. Anteil an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft/Gemeinschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG)

- Der Steuerschuldner ist Beteiligter (§ 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG):
 - a) Erbfall

<u>Alleinerbe</u>	<u>Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG</u>
<u>Erbengemeinschaft</u>	<u>Erbengemeinschaft Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG;</u> <u>Miterben sind Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG</u>

- b) Schenkung

<u>Beschenker</u>	<u>Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG</u>
<u>Schenker</u>	<u>Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG</u>

Grundbesitz/Betriebsgrundstück (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG)

- Personengesellschaft: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 BewG.
- Kapitalgesellschaft: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 BewG.

Beteiligung an einer Personengesellschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG)

- Personengesellschaft erste Stufe: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG. Hinweis: Auch wenn es sich hierbei um eine Kapitalgesellschaft handeln würde, wäre diese Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG.
- Personengesellschaft zweite Stufe: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, wenn diese zur Abgabe der Feststellungserklärung aufgefordert wurde.

Anteil an einer Kapitalgesellschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG)

- Personengesellschaft erste Stufe: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG .
Hinweis: Auch wenn es sich hierbei um eine Kapitalgesellschaft handeln würde, wäre diese Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG.
- Kapitalgesellschaft zweite Stufe: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, da diese zur Abgabe der Feststellungserklärung aufzufordern ist.

Anteil an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft/Gemeinschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG)

- Personengesellschaft erste Stufe: Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG.
Hinweis: Auch wenn es sich hierbei um eine Kapitalgesellschaft handeln würde, wäre diese Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG.
- Vermögensverwaltende Gesellschaft/Gemeinschaft: wie Personengesellschaft zweite Stufe Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, wenn diese zur Abgabe der Feststellungserklärung aufgefordert wurde.

3. Dritte und weitere Stufen (FestFA 3)

Zuwendungs-/Feststellungsgegenstand kann sein:

1. Grundbesitz/Betriebsgrundstück (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG),
 2. Beteiligung an einer Personengesellschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG),
 3. Anteil an einer Kapitalgesellschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG) oder
 4. Anteil an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft/Gemeinschaft (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG)
- Der Steuerschuldner ist Beteiligter (§ 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG):

a) Erbfall

Alleinerbe	Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG
Erbengemeinschaft	Erbengemeinschaft Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 151 Abs. 2 Nr. 2 BewG; Miterben sind Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG

b) Schenkung

Beschenker	Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG
Schenker	Beteiligter nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG

- Stufe 1 Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft ist keine Beteiligte i. S. d. § 154 BewG.
- Stufe 2 unabhängig von der Gesellschaftsform Beteiligte i. S. d. § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG.
- Stufe 3
 - Grundbesitz/Betriebsgrundstück
Personengesellschaft (Stufe 2): Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 BewG.
Kapitalgesellschaft (Stufe 2): Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 BewG.
 - Beteiligung an einer Personengesellschaft
Personengesellschaft (Stufe 3) Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, wenn sie zur Abgabe der Feststellungserklärung aufgefordert wurde.
 - Anteil an einer Kapitalgesellschaft
Kapitalgesellschaft (Stufe 3) Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, da diese zur Abgabe der Feststellungserklärung aufzufordern ist.
 - Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft/Gemeinschaft
Gesellschaft/Gemeinschaft (Stufe 3) Beteiligte nach § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, wenn sie zur Abgabe der Feststellungserklärung aufgefordert wurde.

Gesonderte oder gesonderte und einheitliche Feststellung

Eine gesonderte Feststellung ist nur in den folgenden Fällen durchzuführen:

- a) Alleinerbe mit Erwerb eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft
- b) Alleinerbe mit Erwerb eines Grundstücks oder Erwerb eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück

c) *Alleinerbe mit Erwerb eines Einzelunternehmens*
Zum Erwerb durch einen Vermächtnisnehmer > R B 151.2 Absatz 2 Nummer 4.

In allen anderen Fällen erfolgt eine gesonderte und einheitliche Feststellung.

Hinweise

H B 158.1 (1)

Betriebsverpachtung im Ganzen

Beispiel:

V hat seinen Betrieb mit 100 Hektar landwirtschaftlicher und 50 Hektar forstwirtschaftlich genutzter Fläche nebst Besatzkapital seit zwei Jahren im Ganzen verpachtet. V möchte seinen Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf sein Kind K übertragen, das sich noch für drei Jahre in Berufsausbildung befindet. K tritt in den bestehenden Pachtvertrag ein, der noch für drei Jahre abgeschlossen ist.

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind. Da alle wesentlichen Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsverpachtung im Ganzen weiterhin land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen, ist die Verpachtung als Fortsetzung der bisherigen Tätigkeit auf andere Art und Weise anzusehen. Auch die Voraussetzung, dass die Wirtschaftsgüter dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt sind, ist erfüllt, da die Überlassung aus betriebswirtschaftlichen oder betriebstechnischen Gründen am Bewertungsstichtag für weniger als 15 Jahre erfolgt.

Hinweise

H B 158.1 (2)

Abgrenzung Bewertungsrecht und Ertragsteuerrecht

Beispiel:

Vater V schenkt ein land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück seinem Kind K. Das Grundstück stellt ertragsteuerrechtlich Privatvermögen dar.

Das Grundstück ist ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft i. S. d. R B 158.1 Absatz 2. Zwar beurteilen das Bewertungsrecht und das Ertragsteuerrecht die Land- und Forstwirtschaft tätigkeitsbezogen nach gleichen Kriterien. Eine wirtschaftliche Einheit Betrieb der Land- und Forstwirtschaft setzt jedoch nicht die Zugehörigkeit des Grundbesitzes und des Besatzkapitals zum ertragsteuerrechtlichen Betriebsvermögen voraus.

Hinweise

H B 158.2

Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Land- und Forstwirtschaft

> R 15.5 EStR

> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15.12.2011 (BStBl I S. 1213, 1217)

Hinweise

H B 159

Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Grundvermögen

> BFH vom 13.8.2003 II R 48/01, BStBl II S. 908.

Abgrenzung zwischen Hof- und Gebäudeflächen und anderen Flächen

> BFH vom 9.10.1985 II R 247/81, BStBl 1986 II S. 13.

Andere als landwirtschaftliche Nutzung

> BFH vom 4.8.1972 III R 47/72, BStBl II S. 849.

Aufstellen eines Flächennutzungsplans

> BFH vom 27.1.1978 III R 101/75, BStBI II S. 292.

Entfernung zwischen Hofstelle und landwirtschaftlich genutzten Flächen

> BFH vom 2.5.1980 III R 15/78, BStBI II S. 490.

Existenzgrundlage

> BFH vom 28.6.1974 III R 43/73, BStBI II S. 702.

Wille des Eigentümers

> BFH vom 28.7.1961 III 219/60 U, BStBI III S. 420.

Hinweise

H B 160.1

Pensionsvieh

> BFH vom 20.1.1956 III 244/55, BStBI III S. 202.

Hinweise

H B 160.2

Standarddeckungsbeiträge

> BMF-Schreiben vom 18.3.2009 (BStBI I S. 479) und Anlage 2

Hinweise

H B 160.20

Bodenschätzung

> Gesetz zur Schätzung des landwirtschaftlichen Kulturbodens vom 20.12.2007 (BGBl. I S. 3150 ff).

Hinweise

H B 160.22 (3)

Mehr als nur gelegentliche Tätigkeit

> BFH vom 28.3.1990 II R 125/87, BStBI II S. 727.

Hinweise

H B 160.22 (4)

Nebenerwerbsstellen

> BFH vom 26.1.1973 III R 122/71, BStBI II S. 282.

Hinweise

H B 160.22 (5)

Lage der Wohnung

> BFH vom 9.5.1990 II R 19/88, BStBI II S. 729.

Hinweise

H B 160.22 (6)

Zur Wohnung gehörender Grund und Boden

> BMF-Schreiben vom 4.6.1997 (BStBI I S. 630), vom 13.1.1998 (BStBI I S. 129) und vom 2.4.2004 (BStBI I S. 442)

Hinweise

H B 162

Bewertung in Fällen der Nutzungsüberlassung

> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4.12.2014 (BStBl I S. 1577)

Hinweise

H B 163 (1)

Abrundung/Aufrundung

Ergeben sich bei der Ermittlung eines Wirtschaftswerts Euro-Beträge mit Nachkommastellen, sind diese kaufmännisch auf volle Euro-Beträge auf- bzw. abzurunden.

Flächenangaben

Die zur Berechnung eines Wirtschaftswerts erforderlichen Flächenangaben sind in Hektar, Ar und Quadratmeter anzugeben.

Hinweise

H B 163 (3)

Wirtschaftswert der landwirtschaftlichen Nutzung

Beispiel:

Ermittlung des Wirtschaftswerts für einen Landwirtschaftsbetrieb in Oberbayern mit folgenden Betriebsverhältnissen:

Ackerbau 50 ha Eigentum und 55,0020 ha Zupachtflächen, betriebliche Verbindlichkeiten 57 000 EUR.

1. Ermittlung des Gesamtstandarddeckungsbeitrags für die landwirtschaftliche Nutzung

Standarddeckungsbeitrag/ha für		Anbauflächen			Betrag in EUR
		ha	a	m ²	
Weichweizen	598 EUR	30	00	00	17 940,00
Kartoffeln	2 327 EUR	40	00	00	+ 93 080,00
Raps	584 EUR	30	00	00	+ 17 520,00
Gerste	516 EUR	2	50	10	+ 1 290,52
Roggen	402 EUR	2	50	10	+ 1 005,40
Summe					130 835,92
Gesamtstandarddeckungsbeitrag des Betriebs (gerundet)					130 836

2. Ermittlung der Nutzungsart bzw. Betriebsform für die landwirtschaftliche Nutzung

Da die Standarddeckungsbeiträge der pflanzlichen Nutzung entsprechend R B 163 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Satz 3 i. V. m. Anlage 1 alle dem Ackerbau zuzuordnen sind, ist das Klassifizierungsmerkmal > 2/3 erfüllt. Es liegt ein reiner Ackerbaubetrieb vor.

3. Ermittlung der Betriebsgröße für die landwirtschaftliche Nutzung

Gesamtstandarddeckungsbeitrag 130 836 EUR : 1 200 = 109,03 EGE

Die Betriebsgröße liegt über 100 EGE = Großbetrieb.

4. Bewertungsparameter Anlage 14 zum BewG

Reingewinn/ha - Oberbayern, Großbetrieb, Ackerbau

109 EUR

5. Bewertung des Betriebs

Reingewinnverfahren

Nutzungsart	Wert EUR/ha	Kapitalisierungsfaktor	jeweilige Eigentumsfläche			Wirtschaftswert in EUR
			ha	a	m ²	
Ackerbau über 100 EGE	109	18,6	50	00	00	101 370,00

Wirtschaftswert der landwirtschaftlichen Nutzung

101 370

Die betrieblichen Verbindlichkeiten sind mit dem Ansatz des Reingewinns von 109 EUR/ha berücksichtigt.

Wirtschaftswert der landwirtschaftlichen Nutzung bei Betrieben mit Vieh

Ist Weidevieh vorhanden, sind die Standarddeckungsbeiträge der Futterflächen mit dem Ansatz der Standarddeckungsbeiträge des Weideviehs abgegolten, da von einem ausgeglichenen Futtersaldo ausgegangen wird. Das bedeutet, dass in diesem Fall die Standarddeckungsbeiträge der Futterflächen nicht in den Standarddeckungsbeitrag des jeweiligen Produktionszweigs (Ackerbau bzw. Futterbau) einbezogen werden. Futterflächen sind Futterhackfrüchte (ohne Saatgut), Ackerwiesen und -weiden, Grünmais (Silagemais), sonstige Futterpflanzen, Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden, ungepflegtes Weideland.

Hinweise

H B 163 (4)

Wirtschaftswert der forstwirtschaftlichen Nutzung

Beispiel:

Ermittlung des Wirtschaftswerts für einen Forstbetrieb mit folgendem Altersklassenwald:

Fichte - EKL I	3,51 ha
Kiefer - EKL I	3,12 ha
Eiche - EKL I	4,17 ha
Verbindlichkeiten Holzaufarbeitungskosten	3 500 EUR

Reingewinnverfahren

Nutzungsart	Wert EUR/ha	Kapitalisie- rungsfaktor	jeweilige Eigentumsfläche			Wirtschaftswert in EUR
			ha	a	m ²	
Fichte - I. Ertragsklasse	105	18,6	3	51	00	6 855,03
Kiefer - I. Ertragsklasse	26	18,6	3	12	00	+ 1 508,83
Eiche - I. Ertragsklasse	90	18,6	4	17	00	+ 6 980,58
Summe						15 344,44
Wirtschaftswert der forstwirtschaftlichen Nutzung (gerundet)						15 344

Die betrieblichen Verbindlichkeiten sind mit dem Ansatz des jeweiligen Reingewinns berücksichtigt.

Hinweise

H B 163 (5)

Wirtschaftswert der weinbaulichen Nutzung

Beispiel:

Ermittlung des Wirtschaftswerts für einen Weinbaubetrieb mit folgenden Betriebsverhältnissen:

9 ha Eigentum und 7 ha Zupachtflächen

Die nachhaltige Erntemenge der letzten fünf Jahre beträgt 168 000 Liter, davon wurden

an die Winzergenossenschaft als Trauben geliefert	21 000 l
als Fasswein verkauft	42 000 l
als Flaschenwein verkauft	105 000 l

Verwertungs- form	Nachhaltige Ern- temenge in Liter Wein	Ermittelte Anteile der Ver- wertungsformen	Entsprechende Flächenanteile in		
			ha	a	m ²
Traubenerzeugung	21 000	12,50 %	1	12	50
Fassweinerzeugung	42 000	25,00 %	2	25	00
Flaschenweinerzeugung	105 000	62,50 %	5	62	50
Summe	168 000	100,00 %	9	00	00

Reingewinnverfahren

Nutzungsart	Wert EUR/ha	Kapitalisie- rungsfaktor	jeweilige Eigentumsfläche			Wirtschaftswert in EUR
			ha	a	m ²	
Flaschenwein	-193	18,6	5	62	50	-20 192,63
Fasswein	-759	18,6	2	25	00	-31 764,15
Traubenerzeugung	-1 252	18,6	1	12	50	-26 198,10
Summe						-78 154,88
Wirtschaftswert der weinbaulichen Nutzung (gerundet)						-78 155

Hinweise

H B 163 (6)

Wirtschaftswert der gärtnerischen Nutzung

Beispiel:

Ermittlung des Wirtschaftswerts für einen Gartenbaubetrieb mit folgenden Betriebsverhältnissen:

Nutzungsteil	ha	a	m ²
Gemüsebau - Freiland	1	00	00
Gemüsebau - Flächen unter Glas und Kunststoffen	1	00	00
Blumen- und Zierpflanzenbau - Freiland	2	00	00
Blumen- und Zierpflanzenbau - Flächen unter Glas und Kunststoffen	0	50	00
Obstbau	1	00	00
Baumschulen	3	00	00

Verbindlichkeiten 301 000 EUR

Reingewinnverfahren

Nutzungsart	Wert EUR/ha	Kapitalisie- rungsfaktor	jeweilige Eigentumsfläche			Wirtschaftswert in EUR
			ha	a	m ²	
Gemüsebau - Freiland	-1 365	18,6	1	00	00	-25 389,00
Gemüsebau - Flächen unter Glas und Kunststoffen	6 098	18,6	1	00	00	113 422,80
Blumen- und Zierpflanzenbau - Freiland	-108	18,6	2	00	00	-4 017,60
Blumen- und Zierpflanzenbau - Flächen unter Glas und Kunststoffen	-6 640	18,6	0	50	00	-61 752,00
Obstbau	-379	18,6	1	00	00	-7 049,40
Baumschulen	894	18,6	3	00	00	49 885,20
Summe						65 100,00
Wirtschaftswert der gärtnerischen Nutzung (gerundet)						65 100

Die betrieblichen Verbindlichkeiten sind mit dem Ansatz des jeweiligen Reingewinns berücksichtigt.

Hinweise

H B 163 (7)

Wirtschaftswert der Sondernutzungen

Beispiel:

Ermittlung des Wirtschaftswerts für die Sondernutzung Spargelbaubetrieb von 10,1050 ha.

Reingewinnverfahren

Nutzungsart	Wert	Kapitalisie-	jeweilige	Wirtschaftswert
-------------	------	--------------	-----------	-----------------

	EUR/ha	rungsfaktor	Eigentumsfläche			in EUR
			ha	a	m ²	
Spargel	-1 365	18,6	10	10	50	-256 555,85
Wirtschaftswert der Sondernutzung Spargel (gerundet)						-256 556

Hinweise

H B 163 (8)

Nachhaltig erzielbarer Reingewinn im Einzelertragswertverfahren

Der Reingewinn ist möglichst aus den Ergebnissen der letzten fünf vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre wie folgt herzuleiten:

	Erlöse
abzüglich	Aufwendungen
=	Gewinn/Verlust
abzüglich	Zeitraumfremde Erträge, Zulagen und außerordentlichen Erträgen
zuzüglich	Zeitraumfremde Aufwendungen und außerordentliche Aufwendungen
=	Ordentliches Ergebnis
abzüglich	Lohnansatz für nicht entlohnte Arbeitskräfte und den Betriebsinhaber
=	Reingewinn

Hinweise

H B 164 (1)

Mindestwert

1. Mindestwert der landwirtschaftlichen Nutzung

Beispiel:

Landwirtschaftsbetrieb in Oberbayern mit folgenden Betriebsverhältnissen:

Ackerbau 50 ha Eigentum und 55,0020 ha Zupachtflächen, betriebliche Verbindlichkeiten 57 000 EUR.

a) Ermittlung des Gesamtstandarddeckungsbeitrags für die landwirtschaftliche Nutzung

Standarddeckungsbeitrag/ha für	Anbauflächen			Betrag in EUR
	ha	a	m ²	
Weichweizen	598 EUR	30	00	17 940,00
Kartoffeln	2 327 EUR	40	00	+ 93 080,00
Raps	584 EUR	30	00	+ 17 520,00
Gerste	516 EUR	2	50	+ 1 290,52
Roggen	402 EUR	2	50	+ 1 005,40
Summe				130 835,92
Gesamtstandarddeckungsbeitrag des Betriebs (gerundet)				130 836

b) Ermittlung der Nutzungsart bzw. Betriebsform für die landwirtschaftliche Nutzung

Da die Standarddeckungsbeiträge der pflanzlichen Nutzung alle dem Ackerbau zuzuordnen sind, ist das Klassifizierungsmerkmal > 2/3 erfüllt. Es liegt ein reiner Ackerbaubetrieb vor.

c) Ermittlung der Betriebsgröße für die landwirtschaftliche Nutzung

Gesamtstandarddeckungsbeitrag 130 836 EUR : 1 200 = 109,03 EGE

Die Betriebsgröße liegt über 100 EGE = Großbetrieb.

d) Bewertungsparameter Anlage 14 zum BewG

Pachtpreis/ha - Oberbayern, Großbetrieb, Ackerbau

312 EUR

Besatzkapital/ha - Oberbayern, Großbetrieb, Ackerbau

68 EUR

e) Bewertung des Betriebs

Mindestwertverfahren

Nutzungsart	Wert EUR/ha	jeweilige Fläche			Kapitalisie- rungsfaktor	Mindestwert in EUR
		ha	a	m ²		
Grund und Boden Ackerbau > 100 EGE	312	50	00	00	18,6	290 160,00
Besatzkapital Ackerbau > 100 EGE	68	105	00	20	18,6	+ 132 806,53
Verbindlichkeiten						<u>./. 57 000,00</u>
Summe						365 966,53
Mindestwert der landwirtschaftlichen Nutzung (gerundet)						365.967

2. Mindestwert der forstwirtschaftlichen Nutzung

Beispiel:

Ermittlung des Wirtschaftswerts für einen Forstbetrieb mit folgendem Altersklassenwald:

Fichte bis 60 Jahre - EKL I	3,51 ha
Kiefer bis 60 Jahre - EKL I	3,12 ha
Eiche bis 60 Jahre - EKL I	4,17 ha
Verbindlichkeiten Holzaufarbeitungskosten	3 500 EUR

Mindestwertverfahren

Nutzungsart	Wert EUR/ha	jeweilige Fläche			Kapitalisie- rungsfaktor	Mindestwert in EUR
		ha	a	m ²		
Grund und Boden	5,40	10	80	00	18,6	1 084,75
Besatzkapital Fichte - I. EKL 41 bis 60 Jahre	112,50	3	51	00	18,6	+ 7 344,68
Besatzkapital Kiefer - I. EKL 41 bis 60 Jahre	15,20	3	12	00	18,6	+ 882,09
Besatzkapital Eiche - I. EKL 41 bis 60 Jahre	45,90	4	17	00	18,6	+ 3 560,10
Verbindlichkeiten						<u>./. 3 500,00</u>
						9 371,62
Mindestwert der forstwirtschaftlichen Nutzung (gerundet)						9 372

3. Mindestwert der weinbaulichen Nutzung

Beispiel:

Ermittlung des Wirtschaftswerts für einen Weinbaubetrieb mit folgenden Betriebsverhältnissen:

9 ha Eigentum und 7 ha Zupachtflächen

Die nachhaltige Erntemenge der letzten fünf Jahre beträgt 168 000 Liter, davon wurden

an die Winzergenossenschaft als Trauben geliefert	21 000 l
als Fasswein verkauft	42 000 l
als Flaschenwein verkauft	105 000 l

Verwertungs- form	Nachhaltige Erntemenge in Liter Wein	Ermittelte Anteile der Verwertungs- formen	Entsprechende Flächenanteile der Eigentumsfläche in			Entsprechende Flächenanteile selbst bewirtschaftete Fläche		
			ha	a	m ²	ha	a	m ²
Traubener- zeugung	21 000	12,50 %	1	12	50	2	00	00
Fasswein- erzeugung	42 000	25,00 %	2	25	00	4	00	00
Flaschenwein- erzeugung	105 000	62,50 %	5	62	50	10	00	00

Verwertungsform	Nachhaltige Erntemenge in Liter Wein	Ermittelte Anteile der Verwertungsformen	Entsprechende Flächenanteile der Eigentumsfläche in			Entsprechende Flächenanteile selbst bewirtschaftete Fläche		
			ha	a	m ²	ha	a	m ²
Summe	168 000	100 %	9	00	00	16	00	00

Mindestwertverfahren

Nutzungsart	Wert EUR/ha	jeweilige Fläche			Kapitalisierungsfaktor	Mindestwert in EUR
		ha	a	m ²		
Grund und Boden						
Flaschenwein	970	5	62	50	18,6	101 486,25
Besatzkapital Flaschenwein	1 522	10	00	00	18,6	283 092,00
Grund und Boden Fasswein	589	2	25	00	18,6	24 649,65
Besatzkapital Fasswein	588	4	00	00	18,6	43 747,20
Grund und Boden						
Traubenerzeugung	859	1	12	50	18,6	17 974,58
Besatzkapital						
Traubenerzeugung	509	2	00	00	18,6	18 934,80
Verbindlichkeiten						./.
						0,00
						489 884,48
Mindestwert der weinbaulichen Nutzung (gerundet)						489.884

4. Mindestwert der gärtnerischen Nutzung

Beispiel:

Ermittlung des Mindestwerts für einen Gartenbaubetrieb mit folgenden Betriebsverhältnissen:

Nutzungsteil	ha	a	m ²
Gemüsebau - Freiland	1	00	00
Gemüsebau - Flächen unter Glas und Kunststoffen	1	00	00
Blumen- und Zierpflanzenbau - Freiland	2	00	00
Blumen- und Zierpflanzenbau - Flächen unter Glas und Kunststoffen	0	50	00
Obstbau	1	00	00
Baumschulen	3	00	00

Verbindlichkeiten 301.000 EUR

Mindestwertverfahren

Nutzungsart	Wert EUR/ha	jeweilige Fläche			Kapitalisierungsfaktor	Mindestwert in EUR
		ha	a	m ²		
Grund und Boden						
Gemüse Freiland	657	1	00	00	18,6	12 220,20
Besatzkapital						
Gemüse Freiland	484	1	00	00	18,6	+ 9 002,40
Grund und Boden						
Gemüse unter Glas und Kunststoffen	2 414	1	00	00	18,6	+ 44 900,40
Besatzkapital						
Gemüse unter Glas und Kunststoffen	2 750	1	00	00	18,6	+ 51 150,00
Grund und Boden						
Blumen Freiland	1 044	2	00	00	18,6	+ 38 836,80
Besatzkapital						
Blumen Freiland	1 393	2	00	00	18,6	+ 51 819,60

Grund und Boden							
Blumen unter Glas und Kunststoffen	5 516	0	50	00	18,6	+	51 298,80
Besatzkapital							
Blumen unter Glas und Kunststoffen	6 895	0	50	00	18,6	+	64 123,50
Grund und Boden							
Obstbau	325	1	00	00	18,6	+	6 045,00
Besatzkapital							
Obstbau	426	1	00	00	18,6	+	7 923,60
Grund und Boden							
Baumschule	223	3	00	00	18,6	+	12 443,40
Besatzkapital							
Baumschule	2 359	3	00	00	18,6	+	131 632,20
Verbindlichkeiten							<u>./. 301 000,00</u>
							180 395,90
Mindestwert der gärtnerischen Nutzung (gerundet)							180 396

Hinweise

H B 164 (3)

Ermittlung des Besatzkapitals (selbst bewirtschaftete Fläche)

Beispiel Zupacht:

Landwirt (L) betreibt einen landwirtschaftlichen Betrieb mit 30 Hektar Eigentumsfläche und 200 Hektar Pachtfläche. Am 1.3.2018 verstirbt L. Alleinerbe ist Sohn S.

Der Erwerb des Betriebs am 1.3.2018 erfolgt von Todes wegen (§ 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). Der festzustellende Grundbesitzwert berechnet sich im Falle des Mindestwerts durch Kapitalisierung des regionalen Pachtpreises mit 18,6 für die 30 Hektar Grund und Boden (Eigentumsfläche) und durch Kapitalisierung des Besatzkapitals mit dem Faktor 18,6 für 230 Hektar (selbst bewirtschaftete Fläche).

Beispiel Pachtbetrieb:

Landwirt (L) betreibt mit eigenem Besatzkapital einen landwirtschaftlichen Betrieb ausschließlich auf Pachtflächen von 230 Hektar. Am 1.3.2018 verstirbt L. Alleinerbe ist Sohn S, der den Betrieb mit eigenen Flächen fortführt.

Der Erwerb des Betriebs am 1.3.2018 erfolgt von Todes wegen (§ 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). Der festzustellende Grundbesitzwert berechnet sich im Falle des Mindestwerts durch Kapitalisierung des Besatzkapitals mit dem Faktor 18,6 für 230 Hektar selbst bewirtschafteter Fläche.

Beispiel Schenkung von Besatzkapital:

Landwirt (L) betreibt einen landwirtschaftlichen Betrieb (30 Hektar) und überträgt am 1.7.2018 das gesamte Besatzkapital im Wege der gleitenden Hofnachfolge an seinen Sohn (S). Den Grund und Boden behält er zurück und verpachtet diese Flächen an S. Am 1.3.2019 verstirbt L. S erbt den Grund und Boden.

Der Erwerb des Besatzkapitals am 1.7.2018 ist eine freigebige Zuwendung (§ 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). Der festzustellende Grundbesitzwert berechnet sich im Falle des Mindestwerts durch Kapitalisierung des auf die 30 Hektar entfallenden Besatzkapitals mit dem Faktor 18,6 (> R B 164 Absatz 6 Satz 4).

Der Erwerb des Grund und Bodens am 1.3.2019 erfolgt von Todes wegen (§ 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). Der festzustellende Grundbesitzwert berechnet sich durch Kapitalisierung des regionalen Pachtpreises mit dem Faktor 18,6. Da L die Flächen nicht mehr selbst bewirtschaftet hat, ist kein Besatzkapital zu berücksichtigen.

Beispiel Übertragung von Besatzkapital von Todes wegen:

Landwirt (L) betreibt einen landwirtschaftlichen Betrieb (30 Hektar) und überträgt am 1.7.2018 den gesamten Grund und Boden an seinen Sohn (S), der diesen an seinen Vater verpachtet. L behält das gesamte Besatzkapital zurück. Am 1.3.2019 verstirbt L. S erbt das gesamte Besatzkapital.

Der Erwerb des Grund und Bodens am 1.7.2018 ist eine freigebige Zuwendung (§ 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). Der festzustellende Grundbesitzwert berechnet sich im Falle des Mindestwerts durch Kapitalisierung des regionalen Pachtpreises mit dem Faktor 18,6. Da das Besatzkapital nicht übertragen wurde, erfolgt hierfür kein Wertansatz nach § 164 Absatz 4 BewG.

Der Erwerb des Besatzkapitals am 1.3.2019 erfolgt von Todes wegen (§ 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). Der festzustellende Grundbesitzwert berechnet sich im Falle des Mindestwerts durch Kapitalisierung des auf die 30 Hektar entfallenden Besatzkapitals mit dem Faktor 18,6, da die nach § 164 Absatz 4 Satz 3 BewG erforderliche Selbstbewirtschaftung der Flächen durch L vorlag.

Beispiel Bestimmung des Besatzkapitals

Landwirt (L) betreibt einen gemischten Betrieb (12 Hektar Landwirtschaft und 8 Hektar Obstbau). Er spezialisiert sich auf den Obstbau und überträgt den landwirtschaftlich genutzten Grund und Boden von 12 Hektar am 1.7.2018 an seinen Sohn (S), der diesen im Rahmen seines eigenen Betriebs der Land- und Forstwirtschaft bewirtschaftet. L behält das gesamte Besatzkapital zurück, das er zur Bewirtschaftung der verbliebenen Flächen verwendet, und pachtet noch 15 Hektar Obstbauflächen zu. Am 1.3.2019 verstirbt L. S erbt die Fläche von 8 Hektar und das gesamte Besatzkapital.

Der Erwerb des Grund und Bodens von 12 Hektar am 1.7.2018 ist eine freigebige Zuwendung (§ 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). Der festzustellende Grundbesitzwert berechnet sich im Falle des Mindestwerts durch Kapitalisierung des regionalen Pachtpreises mit dem Faktor 18,6. Da das Besatzkapital nicht übertragen wurde, erfolgt hierfür kein Wertansatz nach § 164 Absatz 4 BewG.

Der Erwerb des Grund und Bodens von 8 Hektar sowie des gesamten Besatzkapitals am 1.3.2019 erfolgt von Todes wegen (§ 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). Der festzustellende Grundbesitzwert berechnet sich für den Grund und Boden durch Kapitalisierung des regionalen Pachtpreises für 8 Hektar. Der Wert des gesamten Besatzkapitals berechnet sich durch Kapitalisierung des auf die 23 Hektar entfallenden Werts mit dem Faktor 18,6, da die nach § 164 Absatz 4 Satz 3 BewG erforderliche Selbstbewirtschaftung der Flächen durch L am Bewertungsstichtag in diesem Umfang vorlag.

Hinweise

H B 164 (9)

Stückländerei

Beispiel:

Ein Landwirt in Rheinland-Pfalz gibt seinen Betrieb auf und verpachtet seine Eigentumsflächen für 20 Jahre wie folgt:

Pächter 1	5,0 ha	Klassifizierung Gartenland
Pächter 2	2,5 ha	Klassifizierung Grünland
Pächter 3	20,0 ha	Klassifizierung Ackerland
Pächter 4	3,0 ha	Klassifizierung Weinbau
Pächter 5	2,5 ha	Klassifizierung Obstplantage

Es liegt ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft - Stückländerei vor, da die Voraussetzungen des § 160 Absatz 7 BewG erfüllt sind. Soweit die den Ertragswert bildenden Faktoren nicht ermittelt werden können, ist der Betrieb in einem vereinfachten Verfahren wie folgt zu bewerten:

1. Ermittlung des Gesamtstandarddeckungsbeitrags für die landwirtschaftliche Nutzung

Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag der landwirtschaftlichen Nutzung:

Rheinland-Pfalz 606 EUR

Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung:

22,5000 ha x 606 EUR = 13 635 EUR

2. Ermittlung der Nutzungsart bzw. Betriebsform für die landwirtschaftliche Nutzung

Die Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung (22,5000 ha) sind zu mehr als 2/3 Ackerland.

3. Ermittlung der Betriebsgröße für die landwirtschaftliche Nutzung

Gesamtstandarddeckungsbeitrag
13 635 EUR : 1 200 = 11,36 EGE
Die Betriebsgröße liegt unter 40 EGE = Kleinbetrieb.

4. Bewertungsparameter Anlage 14 zum BewG

Pachtpreis/ha:
Rheinland-Pfalz, Kleinbetrieb, Ackerbau 208 EUR

5. Bewertung des Betriebs

Mindestwertverfahren

Nutzungsart	Wert EUR/ha	ha	jeweilige Fläche a	m ²	Kapitalisie- rungsfaktor	Mindestwert in EUR
Grund und Boden Acker- land 0 bis 40 EGE	208	22	50	00	18,6	87 048,00
Grund und Boden Weinbau	589	3	00	00	18,6	+ 32 866,20
Grund und Boden Garten- land	657	5	00	00	18,6	+ 61 101,00
Grund und Boden Obst- plantage	325	2	50	00	18,6	+ 15 112,50
Verbindlichkeiten						<u>./. 0,00</u>
Summe						196 127,70
Mindestwert						196.128

Hinweise

H B 165

Wert des Wirtschaftsteils

Beispiel:

Land- und Forstwirtschaftlicher Betrieb mit folgenden Betriebsverhältnissen:

Wirtschaftswert der landwirtschaftlichen Nutzung	101 370 EUR
Wirtschaftswert der forstwirtschaftlichen Nutzung	15 344 EUR
Wert des Wirtschaftsteils = Summe der Wirtschaftswerte	116 714 EUR
Mindestwert	
der landwirtschaftlichen Nutzung	365 967 EUR
der forstwirtschaftlichen Nutzung	+ 9 372 EUR
Wert des Wirtschaftsteils	<u>375 339 EUR</u>

Der Wert des Wirtschaftsteils beträgt 375 339 EUR, da der Wert des Wirtschaftsteils nicht geringer sein darf als der ermittelte Mindestwert.

Hinweise

H B 166 (2)

Ermittlung des Liquidationswerts für einen Betrieb

Beispiel:

Ein im Wege der Schenkung am 1.7.2013 übertragener Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (100 ha) wird im Jahr 2019 für 3 000 000 EUR im Ganzen veräußert. Im Jahr 2015 wurde der bisherige Betrieb komplett umstrukturiert und die Verbindlichkeiten für den Bau des Wirtschaftsgebäudes von 154 720 EUR abgelöst.

Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ist rückwirkend nach den tatsächlichen Verhältnissen und den Wertverhältnissen am Bewertungsstichtag 1.7.2013 zu bewerten. Die nach dem Bewertungsstichtag eingetretene Umstrukturierung innerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und die Tilgung der Schuld im Jahr 2015 sind unerheblich.

1. Liquidationswerte des Grund und Bodens und der übrigen Wirtschaftsgüter am Bewertungsstichtag 1.7.2013

Bodenwert nach § 166 Absatz 2 Nummer 1 BewG	
Eigentumsfläche 100 ha	
Bodenrichtwert 12 000 EUR/ha x 100 ha	1 200 000 EUR
Abschlag für Liquidationskosten 10 %	./. 120 000 EUR
Verbindlichkeiten	./. 0 EUR
Liquidationswert Grund und Boden	<u>1 080 000 EUR</u>
Wert der übrigen Wirtschaftsgüter nach § 166 Absatz 2 Nummer 2 BewG	
Wert der Wirtschaftsgebäude	200 000 EUR
Wert der Maschinen	+ 112 000 EUR
Wert der Betriebsvorrichtung	+ 28 000 EUR
Wert des Umlaufvermögens	+ 20 800 EUR
Summe der Werte für das Besatzkapital	<u>360 800 EUR</u>
Abschlag für Liquidationskosten 10 %	./. 36 080 EUR
Verbindlichkeiten	./. 154 720 EUR
Liquidationswert Besatzkapital	<u>170 000 EUR</u>

2. Ermittlung des Werts des Wirtschaftsteils

Der Wert des Wirtschaftsteils setzt sich aus den beiden Liquidationswerten zusammen und beträgt demnach 1 250 000 EUR.

Verkehrswertnachweis bei Liquidationswert

> BFH vom 30.1.2019 II R 9/16, BStBl II S. 599

Hinweise

H B 166 (3)

Ermittlung des Liquidationswerts für einzelne Wirtschaftsgüter

Beispiel:

Ein im Wege der Schenkung am 1.7.2018 übertragener Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in Schleswig-Holstein wird zum 1.7.2021 verkleinert, da die Ehefrau nicht mehr im Betrieb mitarbeiten kann. Hierzu werden 10 Hektar Ackerland und der gesamte Milchviehbestand verkauft. 30 Hektar Grünland werden für 10 Jahre verpachtet.

Der Bodenrichtwert für Ackerland beträgt am Bewertungsstichtag 1.7.2018 1,20 EUR/m². Die Veräußerung des Milchviehbestandes am 1.7.2021 hat einen Erlös von 50 000 EUR erbracht. Der Buchwert des Milchviehbestandes beträgt 8 000 EUR, der Buchwert aller übrigen Wirtschaftsgüter (ohne Grund und Boden) beträgt 127 500 EUR. Die Veräußerungskosten belaufen sich auf 2 500 EUR. Verbindlichkeiten sind mit den veräußerten Wirtschaftsgütern nicht verbunden.

Der Betrieb war bisher im Mindestwertverfahren wie folgt bewertet:

Grund und Boden 100 ha x 338 x 18,6 =	628 680 EUR
Besatzkapital 100 ha x 78 x 18,6 =	+ 145 080 EUR
Verbindlichkeiten	./. 53 760 EUR
Wert des Wirtschaftsteils	<u>720 000 EUR</u>

Die Veräußerung wesentlicher Wirtschaftsgüter ohne Reinvestition zum 1.7.2021 löst den Nachbewertungsvorbehalt nach § 162 Absatz 4 i. V. m. § 166 BewG aus. Der Milchviehbestand gehört zu den stehenden Betriebsmitteln und weist am Bewertungsstichtag einen Wert von mindestens 50 000 EUR auf (> R B 162 Absatz 5 Satz 2). Der Betrieb ist rückwirkend zum Bewertungsstichtag so zu bewerten, als seien die einzelnen Wirtschaftsgüter zu diesem Zeitpunkt veräußert worden:

1. Ermittlung des Liquidationswerts

Bodenwert nach § 166 Absatz 2 Nummer 1 BewG	
Liquidationswert 10 Hektar x (1,20 EUR/m ² x 10 000 m ²)	120 000 EUR
Abschlag für Liquidationskosten 10 %	./. 12 000 EUR
Verbindlichkeiten	./. 0 EUR
Liquidationswert Grund und Boden	<u>108 000 EUR</u>
Wert der übrigen Wirtschaftsgüter nach § 166 Absatz 2 Nummer 2 BewG	
Wert der Betriebsmittel	50 000 EUR
Abschlag für Liquidationskosten 10 %	./. 5 000 EUR
Verbindlichkeiten	./. 0 EUR
Liquidationswert Besatzkapital	<u>45 000 EUR</u>
Summe der Liquidationswerte (108 000 EUR + 45 000 EUR =)	153.000 EUR

2. Berechnung der Korrekturbeträge

Ausscheidender Grund und Boden 10 ha	
zu 100 ha Eigentumsfläche	10,00 %
Ausscheidender Milchviehbestand Buchwert 8 000 EUR	
zur Summe der Buchwerte aller Wirtschaftsgüter 127 500 EUR	6,27 %

3. Berechnung des Werts des Wirtschaftsteils

Wert des Wirtschaftsteils bisher:	720 000 EUR
Grund und Boden 100 ha x 338 EUR x 18,6 x 10,00 %	./. 62 868 EUR
Besatzkapital 100 ha x 78 EUR x 18,6 x 6,27 %	./. 9 097 EUR
Liquidationswert	+ 153 000 EUR
Neuer Wert des Wirtschaftsteils	<u>801 035 EUR</u>

Der neue Wert des Wirtschaftsteils beträgt 801 035 EUR.

Hinweise

H B 167.1 (1)

Häusliches 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 II R 61/87, BStBl 1989 II S. 135).

Hinweise

H B 167.1 (2)

Abgrenzung des Grund und Bodens vom Wirtschaftsteil

Beispiel:

Ein vom Betriebsleiter genutztes freistehendes Einfamilienhaus mittleren Ausstattungsstandards (Standardstufe 3) befindet sich auf einer 10 000 m² großen Hofstelle. Das Haus (Baujahr 2002) verfügt über einen Keller und ein ausgebautes Dachgeschoss. Die Brutto-Grundfläche beträgt 100 m² je Geschoss. Der zuletzt vor dem Bewertungsstichtag ermittelte Bodenrichtwert beträgt für das maßgebliche Grundstück 175 EUR/m². Zum 31.12.1998 wurden das Haus und der Hausgarten mit insgesamt 1 140 m² steuerfrei aus dem ertragsteuerlichen Betriebsvermögen entnommen.

Für die Arbeitnehmer des Betriebs wurde ebenfalls im Jahre 2002 ein freistehendes Zweifamilienhaus mittleren Ausstattungsstandards (Standardstufe 3) errichtet. Das voll unterkellerte Haus verfügt über zwei übereinander liegende Wohnungen und ein nicht ausgebautes Dachgeschoss, das jedoch nutzbar ist. Die Brutto-Grundfläche beträgt für jedes Geschoss 100 m². Zum Zweifamilienhaus gehören eine Umgriffsfläche von 150 m² und zwei Parkplätze zu je 15 m².

Vom Gutachterausschuss stehen weder geeignete Vergleichswerte bzw. Vergleichsfaktoren noch örtliche Sachwertfaktoren zur Verfügung.

Der Besteuerungsfall tritt am 3.1.2018 ein.

I. Wohnteil

Das Einfamilienhaus des Betriebsleiters gehört zum Wohnteil des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft. Zur Abgrenzung des Wohnteils vom Wirtschaftsteil ist die Verkehrsanschauung heranzuziehen. Der Flächenansatz ist auf das Fünffache der bebauten Fläche zu begrenzen (§ 167 Absatz 2 BewG).

1. Berechnung der maßgeblichen Fläche des Wohnteils

Prüfung der Höchstgrenze

1. Bebaute Fläche des Grundstücks lt. Kataster		100 m ²
2. Hausgarten	+	1 040 m ²
Summe		<u>1 140 m²</u>
Maximal das Fünffache der bebauten Fläche		500 m ²

2. Berechnung des Sachwerts des Wohnteils

a) Bodenwert inkl. Außenanlagen (§§ 179, 189 Absatz 2 BewG)

Bodenrichtwert	175 EUR/m ²	
maßgebliche Grundstücksfläche	x 500 m ²	
Bodenwert		87 500 EUR

b) Gebäudesachwert (§ 190 Absatz 1 und 2 BewG)

Gebäuderegelerstellungswert lt. Anlage 24		
Gebäudeart 1.01 – Standardstufe 3	835 EUR/m ²	
Baupreisindex 116,8/100	975 EUR/m ²	
Brutto-Grundfläche: (KG, EG, DG je 100 m ²)	x 300 m ²	292 500 EUR
Davon		
Alterswertminderung (§ 190 Abs. 4 i. V. m. Anlage 22 BewG)		
Verhältnis des Gebäudealters am Bewertungsstichtag		
zur Gesamtnutzungsdauer = Jahre 16 : 70 Jahre	22,86 %	<u>./.</u> 66 866 EUR
Gebäudesachwert		225 634 EUR

c) Vorläufiger Sachwert (§ 189 Absatz 3 BewG)

Bodenwert		87.500 EUR
Gebäudesachwert	+	225.634 EUR
Vorläufiger Sachwert		<u>313.134 EUR</u>

d) Sachwert

Vorläufiger Sachwert		313.134 EUR
Wertzahl lt. Anlage 25 zum BewG		x 0,8
Sachwert		250.507 EUR

II. Betriebswohnungen

Das Zweifamilienhaus für die Arbeitnehmer des Betriebs gehört zu den Betriebswohnungen des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft. Zur Abgrenzung der Betriebswohnungen vom Wirtschaftsteil ist ebenfalls die Verkehrsanschauung heranzuziehen (§ 167 Absatz 2 BewG).

1. Berechnung der maßgeblichen Fläche für die Betriebswohnungen

Prüfung der Höchstgrenze

1. Bebaute Fläche des Grundstücks lt. Kataster		100 m ²
2. Umgriffsfläche	+	150 m ²
3. Nebenfläche (Parkplätze)	+	30 m ²
Summe		<u>280 m²</u>

Maximal das Fünffache der bebauten Fläche

500 m²

2. Berechnung des Sachwerts der Betriebswohnungen

a) Bodenwert inkl. Außenanlagen (§§ 179, 189 Absatz 2 BewG)			
Bodenrichtwert	175 EUR/m ²		
maßgebliche Grundstücksfläche	x 280 m ²		
Bodenwert			49 000 EUR
b) Gebäudesachwert (§ 190 Absatz 1 und 2 BewG)			
Gebäuderegelerstellungswert lt. Anlage 24	767 EUR/m ²		
– Gebäudeart 1.121- Standardstufe 3			
Baupreisindex 116,8/100	89 EUR/m ²		
Brutto-Grundfläche (KG, EG, OG, DG je 100 m ²)	x 400 m ²		358 000 EUR
Davon			
Alterswertminderung lt. Anlage 22			
Verhältnis der tatsächlichen Nutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer lt. Anlage 22 = 16 Jahre : 70 Jahre	22,86 %	./.	81 839 EUR
Gebäudesachwert			276 161 EUR
c) Vorläufiger Sachwert (§ 189 Absatz 3 BewG)			
Bodenwert			49 000 EUR
Gebäudesachwert		+	276 161 EUR
Vorläufiger Sachwert			325 161 EUR
d) Sachwert			
Vorläufiger Sachwert			325.470 EUR
Wertzahl lt. Anlage 25 zum BewG			x 0,8
Sachwert			260.128 EUR

III. Verbleibende Hofstelle

Die beim Wohnteil und den Betriebswohnungen nicht erfasste restliche Hoffläche wird beim Wirtschaftsteil erfasst.

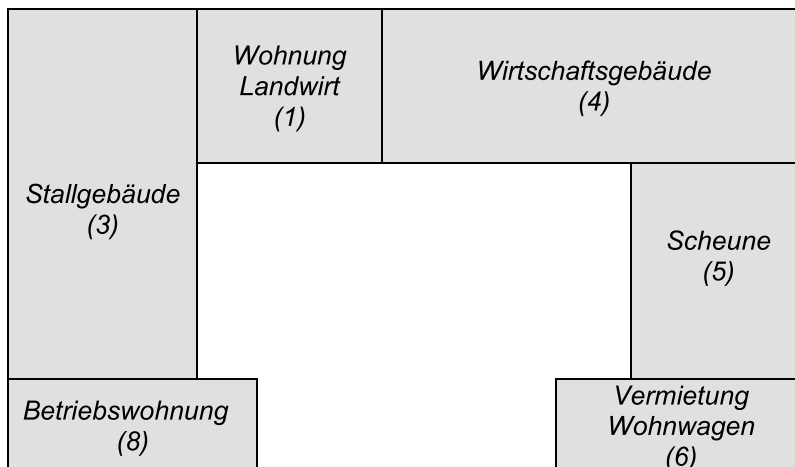
Hinweise

HB 167.1 (3)

Bewertung von Gebäuden innerhalb eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

Beispiel:

Eine landwirtschaftliche Hofstelle besteht aus einer geschlossenen Hofanlage und weiteren Gebäuden, die wie folgt genutzt werden:



Wohnung
Altenteiler
(2)

Fremde
Wohnzwecke
(7)

Zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehören:

- a) Wirtschaftsteil
Die Gebäude/-teile (3), (4), (5)
- b) Betriebswohnungen
Der Gebäudeteil (8)
- c) Wohnteil
Die Gebäude/-teile (1), (2).

Die Bewertung der Gebäude bzw. Gebäudeteile erfolgt wie beim Grundvermögen. Beim Gebäudeteil (1) und (8) handelt es sich um eine Wohnung innerhalb eines räumlichen Verbunds mit anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen. Hierfür sind die Grundsätze für die Bewertung von Wohnungseigentum (§ 182 Absatz 2 Nummer 1 i. V. m. Absatz 4 Nummer 1 BewG) maßgebend. Für Gebäude (2) als freistehendes Bauwerk erfolgt die Wertermittlung als Einfamilienhaus.

Dagegen gehören das Gebäude (7) und der Gebäudeteil (6) jeweils als eigenständige wirtschaftliche Einheit grundsätzlich zum Grundvermögen.

Hinweise

HB 167.2

Ermäßigungen für Besonderheiten (Ermäßigung von 15 Prozent)

Beispiel:

Fortsetzung des Beispiels zu HB 167.1 (2). Der Wohnteil liegt auf der Hofstelle und grenzt unmittelbar an die Wirtschaftsgebäude. Für die Betriebswohnungen soll keine enge räumliche Verbindung zur Hofstelle bestehen.

I. Wohnteil

e) Anzusetzender Sachwert			
Sachwert			250 507 EUR
Abschlag wegen enger räumlicher Verbindung	15 %	./.	37 577 EUR
Anzusetzender Sachwert			<u>212 930 EUR</u>

II. Betriebswohnungen

e) Anzusetzender Sachwert			
Sachwert			260 128 EUR
Kein Abschlag wegen enger räumlicher Verbindung		./.	0 EUR
Anzusetzender Sachwert			<u>260 128 EUR</u>

Hinweise

HB 167.3

Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch Sachverständigengutachten

> BFH vom 10.11.2004 II R 69/01, BStBl 2005 II S. 259 und vom 3.12.2008 II R 19/08, BStBl 2009 II S. 403

> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.2.2014 (BStBl I S. 808)

Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch zeitnahen Kaufpreis

> BFH vom 2.7.2004 II R 55/01, BStBl II S. 703.

Nießbrauchs- und andere Nutzungsrechte, die sich auf den Grundbesitzwert ausgewirkt haben
Ist nach § 167 Absatz 4 BewG ein nachgewiesener gemeiner Wert, der auf Grund von Grundstücksbelastungen durch Nutzungsrechte, wie z. B. Nießbrauch oder Wohnrecht, gemindert wurde, als Grundbesitzwert festgestellt worden, hat das Lagefinanzamt das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt (ErbSt-FA) hierauf hinzuweisen (vgl. § 10 Absatz 6 Satz 6 ErbStG)

Vorschriften auf der Grundlage des § 199 Absatz 1 BauGB

> Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung - ImmoWertV) vom 19.5.2010 (BGBl I S. 639)

> Richtlinie zur Ermittlung von Bodenrichtwerten (Bodenrichtwertrichtlinie - BRW-RL) vom 11.1.2011 (BAnz AT 11.2.2011 Nr. 24 S. 597)

> Richtlinie zur Ermittlung des Sachwerts (Sachwertrichtlinie – SW-RL) vom 5.9.2012 (BAnz AT 18.10.2012 B1)

> Richtlinie zur Ermittlung des Vergleichswerts und des Bodenwerts (Vergleichswertrichtlinie – VW-RL) vom 20.3.2014 (BAnz AT 11.4.2014 B3)

> Richtlinie zur Ermittlung des Ertragswerts (Ertragswertrichtlinie – EW-RL) vom 12.11.2015 (BAnz AT 4.12.2015 B4)

Beispiel:

Fortsetzung des Beispiels zu H B 167.1 (2) und H B 167.2. Der Steuerpflichtige weist durch ein entsprechendes Wertgutachten eines Sachverständigen nach, dass der gemeine Wert für den Wohnteil 150 000 EUR beträgt.

Der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts wurde zulässiger Weise nur für den Wohnteil geführt (§ 167 Absatz 4 BewG). Da der Nachweis durch ein Sachverständigengutachten nach den Grundsätzen der Verkehrswertermittlung erfolgt, sind die Gründe für die besondere Ermäßigung i. S. d. § 167 Absatz 3 BewG entfallen. Der Wohnteil ist auf Grund des Gutachtens mit 150 000 EUR anzusetzen.

Hinweise

H B 168

Personengesellschaften/Gemeinschaften (Aufteilung des festzustellenden Grundbesitzwerts)

Beispiel Übergang eines Anteils im Erbfall

V und X gründen eine Gesellschaft, die land- und forstwirtschaftlich tätig wird. V stellt 10 ha Fläche und die Wirtschaftsgebäude, X die Maschinen. Die V+X GbR erwirbt noch 10 ha Fläche dazu und pachtet zusätzlich 10 ha Fläche an. Beide sind zu je 1/2 am Gesamthandsvermögen beteiligt. Es tritt der Besteuerungsfall ein.

Die Flächen des V haben einen Buchwert von 280 000 EUR, das Wirtschaftsgebäude einen Buchwert von 20 000 EUR. Die Wirtschaftsgüter des X haben einen Buchwert von 180 000 EUR. Die Flächen der Gesellschaft haben einen Buchwert von 300 000 EUR. Die Verbindlichkeiten für den Kauf der Fläche betragen am Bewertungsstichtag noch 24 000 EUR und für die Anschaffung der Maschinen durch X noch 10 000 EUR.

Die wirtschaftliche Einheit Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ist im Ganzen zu bewerten. Der für den Besteuerungsfall notwendige Anteil an der Gesellschaft ist nach § 168 Absatz 3 BewG durch Aufteilung zu ermitteln.

1. Ermittlung des Grundbesitzwerts

Bodenwert	20 ha x 250 EUR x 18,6	93 000 EUR
Besatzkapital	30 ha x 150 EUR x 18,6	+ 83 700 EUR
Verbindlichkeiten		<u>./.</u> 34 000 EUR
Wert des Wirtschaftsteils		142 700 EUR

2. Aufteilung des Grundbesitzwerts:

	Gesamt	V	X
Grundstücke nach Eigentumsverhältnissen:	93 000 EUR		
davon 10/20 auf V und X zu je 1/2	46 500 EUR	23 250 EUR	23 250 EUR
davon 10/20 auf V	46 500 EUR	46 500 EUR	
Besatzkapital nach den zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgütern von 200 000 EUR:	83 700 EUR		
davon V			
Wirtschaftsgebäude 20 000 = 10 %	8 370 EUR	8 370 EUR	
davon X			
Maschinen 180 000 = 90 %	75 330 EUR		75 330 EUR
Verbindlichkeiten nach Eigentumsverhältnissen:	34 000 EUR		
davon 24.000 EUR			
auf V und X zu je 1/2	24 000 EUR	12 000 EUR	12 000 EUR
davon 10 000 EUR auf X	10 000 EUR		10 000 EUR
Summe		66 120 EUR	76 580 EUR

Soweit der Besteuerungsfall für V eintritt ist ein Anteil von 66 120 EUR, bei Eintritt für X ist ein Anteil von 76 580 EUR als Grundbesitzwert festzustellen.

Beispiel Übergang eines Anteils und von Sonderbetriebsvermögen im Wege der Schenkung

A und B bewirtschaften einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft in der Rechtsform einer GbR, an der sie jeweils zu 50 % beteiligt sind. Zum Sonderbetriebsvermögen des A gehört ein Mähdrescher und zum Sonderbetriebsvermögen des B ein Traktor.

B überträgt zum 1.7.2018 im Wege der Schenkung die Hälfte seines Anteils auf S. Den zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörenden Traktor überträgt er in vollem Umfang.

1. Ermittlung des Grundbesitzwerts

Wirtschaftsteil	1 000 000 EUR
davon Grund und Boden	750 000 EUR
davon Besatzkapital	250 000 EUR
Betriebswohnungen	600 000 EUR
Wohnteil	400 000 EUR

2. Ermittlung des zur Verfügung gestellten Besatzkapitals

Sonderbetriebsvermögen A - Mähdrescher	Buchwert	300 000 EUR
Sonderbetriebsvermögen B - Traktor	Buchwert	+ 200 000 EUR
Gesamthandsvermögen - Maschinen und Gebäude GbR	Buchwert	+ 650 000 EUR
Buchwerte insgesamt		1 150 000 EUR

	in EUR	A 50 % in EUR	B 50 % in EUR	davon über- tragener Anteil	Erwerber S in EUR
Wirtschaftsteil					
Grund und Boden	750 000	375 000	375 000	50 %	187 500
Besatzkapital	250 000				
Aufteilungsverhältnis	141 304	70 652	70 652	50 %	+

650 000 EUR : 1 150 000 EUR					35 326
Sonderbetriebsvermögen A					
300 000 EUR : 1 150 000 EUR	65 217	65 217			
Sonderbetriebsvermögen B					+
200.000 EUR : 1 150 000 EUR	43 478		43 478	100 %	43 478
					+
Betriebswohnungen	600 000	300 000	300 000	50 %	150 000
					+
Wohnteil	400 000	200 000	200 000	50 %	100 000
Wert des übertragenen Anteils am Grundbesitzwert					<u>516 304</u>

Nach R B 151.2 Absatz 2 Nummer 5 ist der Grundbesitzwert des übertragenen Anteils des B mit einem Betrag von 516 304 EUR festzustellen.

Hinweise

H B 176.1

Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen

> Gleich lautende Ländererlasse vom 5.6.2013 (BStBl I S. 734)

Aufteilung des Grundbesitzwerts bei nicht ausschließlich betrieblicher Nutzung

Gehört nur ein Teil des Grundstücks zum Betriebsvermögen, ist der Grundbesitzwert für das gesamte Grundstück nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG festzustellen. Dieser ist nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen vom Betriebsfinanzamt (§ 152 Nummer 2 BewG) aufzuteilen (> R B 151.2 Absatz 1).

Hinweise

H B 176.2

Verpachtete Teilfläche

> BFH vom 6.10.1978 III R 23/75, BStBl 1979 II S. 37

Wirtschaftliche Einheit bei offener Bauweise

> BFH vom 16.2.1979 III R 67/76, BStBl II S. 279

Hinweise

H B 177

Abrundung/Aufrundung

Ergeben sich bei der Ermittlung des Grundbesitzwerts Euro-Beträge mit Nachkommastellen, sind diese grundsätzlich jeweils in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Weise auf volle Euro-Beträge auf- bzw. abzurunden. Hinsichtlich der Ermittlung und des Ansatzes des Bodenwerts > R B 179.3.

Gemeiner Wert = Verkehrswert

> BFH vom 2.2.1990 III R 173/86, BStBl II S. 497

Hinweise

H B 178 (1)

Gebäudebegriff

> Gleich lautende Ländererlasse vom 5.6.2013 (BStBl I S. 734)

Hinweise

H B 178 (3)

Errichtung in Bauabschnitten (Unterbrechung)

> BFH vom 29.4.1987 II R 262/83, BStBl II S. 594

Bezugsfertigkeit eines zur Vermietung vorgesehenen Bürogebäudes

Ein neu errichtetes Bürogebäude, das nach seiner Funktion zur Vermietung einzelner, entsprechend den individuellen Bedürfnissen der Mieter gestalteter Räume dienen soll, ist bezugsfertig, wenn die für das Gebäude wesentlichen Bestandteile (z. B. Außenwände, Fenster, tragende Innenwände, Estrichböden, Dach, Treppenhaus) fertiggestellt sind und zumindest ein Teil nutzbar ist.

Hinweise

H B 178 (4)

Anordnung der Bauaufsichtsbehörde

> BFH vom 20.6.1975 III R 87/74, BStBl II S. 803

Entkernung

> BFH vom 24.10.1990 II R 9/88, BStBl 1991 II S. 60

Hinweise

H B 179.1

ImmoWertV

> Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung - ImmoWertV) vom 19.5.2010 (BGBl I S. 639)

Hinweise

H B 179.2

Abweichende planungsrechtlich zulässige Geschossflächenzahl

Definiert der Gutachterausschuss den Bodenrichtwert in Abhängigkeit von einer planungsrechtlich zulässigen Geschossflächenzahl (GFZ) und werden hierfür keine örtlichen Umrechnungskoeffizienten vorgegeben, gelten die Folgenden:

Geschoss- flächenzahl	Umrechnungs- koeffizient	Geschoss- flächenzahl	Umrechnungs- koeffizient
0,4	0,66	1,4	1,19
0,5	0,72	1,5	1,23
0,6	0,78	1,6	1,28
0,7	0,84	1,7	1,32
0,8	0,90	1,8	1,36
0,9	0,95	1,9	1,41
1,0	1,00	2,0	1,45
1,1	1,05	2,1	1,49
1,2	1,10	2,2	1,53
1,3	1,14	2,3	1,57
		2,4	1,61

Die in der Tabelle angegebenen Umrechnungskoeffizienten beziehen sich auf Wohnbauland im erschließungsbeitragsfreien Zustand.

Weichen die Geschossflächenzahlen des Bodenrichtwertgrundstücks oder des zu bewertenden Grundstücks von den in der Tabelle angegebenen Werten ab, sind die Umrechnungskoeffizienten nach folgender Formel zu berechnen (GFZ = Geschossflächenzahl):

$$\text{Umrechnungskoeffizient} = 0,6 \times \sqrt{\text{GFZ}} + 0,2 \times \text{GFZ} + 0,2$$

Beispiel 1:

Der zuletzt ermittelte Bodenrichtwert eines Grundstücks beträgt 150 EUR/m² bei einer Geschossflächenzahl von 0,8. Das zu bewertende Grundstück hat eine zulässige Geschossflächenzahl von 0,6. Der Bodenwert/m² beträgt:

$$\frac{0,78 \text{ (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 0,6)}}{0,90 \text{ (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 0,8)}} \times 150,00 \text{ EUR/m}^2 = 130,00 \text{ EUR/m}^2$$

Beispiel 2:

Der zuletzt ermittelte Bodenrichtwert eines Grundstücks beträgt 150,00 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:

$$\frac{1,10 \text{ (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 1,2)}}{0,90 \text{ (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 0,8)}} \times 150,00 \text{ EUR/m}^2 = 183,33 \text{ EUR/m}^2$$

Beispiel 3:

Der zuletzt ermittelte Bodenrichtwert eines Grundstücks beträgt 215 EUR/m² (erschließungsbeitragspflichtig / noch zu leistende Erschließungsbeiträge: 40 EUR/m²; GFZ = 1,2). Das zu bewertende Grundstück ist 800 m² groß und erschließungsbeitragsfrei (GFZ 1,6).

Bodenrichtwert (erschließungsbeitragspflichtig)	215,00 EUR/m ²
Erschließungsbeiträge	+ 40,00 EUR/m ²
Bodenrichtwert (erschließungsbeitragsfrei)	255,00 EUR/m ²

Anpassung wegen abweichender Geschossflächenzahl

Umrechnungsfaktor:

$$\frac{1,28 \text{ (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 1,6)}}{1,10 \text{ (Umrechnungskoeffizient bei einer Geschossflächenzahl von 1,2)}} \times 255,00 \text{ EUR/m}^2 = 296,72 \text{ EUR/m}^2$$

Wert des Grund und Bodens

800 m² x 296,72 EUR/m² 237 376,00 EUR

Abweichende Grundstücksgröße

Definiert der Gutachterausschuss den Bodenrichtwert in Abhängigkeit von der Grundstücksgröße, erfolgt innerhalb des typisierten Regelbewertungsverfahrens eine Umrechnung nach Maßgabe des Gutachterausschusses.

Stellt der Gutachterausschuss keine Umrechnungskoeffizienten zur Berücksichtigung abweichender Grundstücksgrößen beim Bodenwert von Ein- und Zweifamilienhausgrundstücken zur Verfügung, sind ersatzweise folgende Umrechnungskoeffizienten aus der Anlage 2 der Vergleichswertrichtlinie (VW-RL) vom 20.3.2014 (BAnz AT 11.4.2014 B3) heranzuziehen:

	Grundstücksfläche in m ²							
	500	600	700	800	900	1.000	1.100	1.200
Umrechnungskoeffizienten	1,03	1,02	1,00	0,99	0,98	0,97	0,96	0,96

Die Umrechnungskoeffizienten können nur innerhalb einer Bodenrichtwertspanne von 30 bis 300 EUR/m² verwendet werden. Für Grundstücksflächen zwischen den angegebenen Intervallen können die Umrechnungskoeffizienten durch lineare Interpolation ermittelt werden. Über den tabellarisch aufgeführten Gültigkeitsbereich hinaus ist eine Extrapolation der Umrechnungskoeffizienten nicht sachgerecht.

Hierzu folgendes Anwendungsbeispiel:

Gegeben	Bodenrichtwert: 150 EUR/m ² bei einer Grundstücksgröße von 900 m ² Grundstücksgröße des Bewertungsobjekts: 600 m ²
Gesucht	an die Grundstücksgröße des Bewertungsobjekts angepasster Bodenwert
Lösung	UK für Grundstücksgröße 900 m ² = 0,98 UK für Grundstücksgröße 600 m ² = 1,02 150 EUR/m ² x 1,02/0,98 = rd. 156 EUR/m ²

Abweichende wertrelevante Geschossflächenzahl

Definiert der Gutachterausschuss den Bodenrichtwert in Abhängigkeit von einer wertrelevanten Geschossflächenzahl (WGFZ), erfolgt innerhalb des typisierten Regelbewertungsverfahrens eine Umrechnung nach Maßgabe des Gutachterausschusses.

Stellt der Gutachterausschuss keine Umrechnungskoeffizienten zur Berücksichtigung abweichender wertrelevanter Geschossflächenzahlen beim Bodenwert von Mehrfamilienhausgrundstücken (Mietwohngrundstücken) zur Verfügung, sind ersatzweise folgende Umrechnungskoeffizienten aus der Anlage 1 der Vergleichswertrichtlinie (VW-RL) vom 20.3.2014 (BAAnz AT 11.4.2014 B3) heranzuziehen:

Bodenrichtwert (EUR/m ²)	wertrelevante Geschossflächenzahl (WGFZ)													
	0,4	0,6	0,8	1,0	1,2	1,4	1,6	1,8	2,0	2,2	2,4	2,6	2,8	3,0
200	0,88	0,93	0,97	1,00	1,03	1,05	1,07	1,08	1,10	1,11				
250	0,79	0,88	0,94	1,00	1,05	1,09	1,13	1,17	1,20	1,23	1,26			
300	0,71	0,83	0,92	1,00	1,07	1,13	1,19	1,24	1,29	1,34	1,38	1,43		
350		0,80	0,91	1,00	1,08	1,16	1,23	1,30	1,36	1,42	1,47	1,52	1,58	
400		0,77	0,89	1,00	1,10	1,18	1,27	1,35	1,42	1,49	1,56	1,62	1,68	
450			0,88	1,00	1,11	1,21	1,31	1,40	1,48	1,57	1,64	1,72	1,79	1,86
500			0,87	1,00	1,12	1,24	1,34	1,45	1,55	1,64	1,73	1,82	1,90	1,98

Für Bodenrichtwerte zwischen den Bodenrichtwertintervallen können die Umrechnungskoeffizienten durch lineare Interpolation ermittelt werden. Über den tabellarisch aufgeführten Gültigkeitsbereich hinaus ist eine Extrapolation der Umrechnungskoeffizienten nicht sachgerecht.

Hierzu folgendes Anwendungsbeispiel:

Gegeben	Bodenrichtwert: 380 EUR/m ² bei einer WGFZ von 1,2 WGFZ des Bewertungsobjekts: 1,6
Gesucht	an die WGFZ des Bewertungsobjekts angepasster Bodenwert
Lösung	UK für WGFZ 1,2 = 1,09 UK für WGFZ 1,6 = 1,25 380 EUR/m ² x 1,25/1,09 = rd. 436 EUR/m ²

Anzusetzender Bodenrichtwert

Zum 3.1.2018 wird ein unbebautes Grundstück verschenkt. Der Gutachterausschuss hat zuletzt zum 31.12.2015 einen Bodenrichtwert von 200 EUR/m² ermittelt. In seiner Sitzung im April 2018 ermittelt der Gutachterausschuss zum 31.12.2017 einen Bodenrichtwert von 230 EUR/m². Der Gutachterausschuss teilt den Bodenrichtwert dem Finanzamt erst im Mai 2018 mit. Bei der Bewertung des unbebauten Grundstücks muss das Finanzamt von einem Bodenrichtwert von 230 EUR/m² ausgehen. Dies ist der turnusmäßig zuletzt vor dem Bewertungsstichtag vom Gutachterausschuss zu ermittelnde Wert.

Bodenrichtwertrichtlinie - BRW-RL

> Richtlinie zur Ermittlung von Bodenrichtwerten (Bodenrichtwertrichtlinie - BRW-RL) vom 11.1.2011 (BAnz. Nummer 24 S. 597)

Erschließungsbeitragsrechtlicher Zustand des Grundstücks

> BFH vom 18.8.2005 II R 62/03, BStBl 2006 II S. 5

Grundstücksmerkmale

> § 4 Absatz 2 ImmoWertV

Lagetypische Bodenrichtwerte

Lagetypische Bodenrichtwerte können zugrunde gelegt werden, wenn der Gutachterausschuss keine zonalen Bodenrichtwerte gebildet hat.

Umrechnungskoeffizienten für Geschossflächenzahl

> BFH vom 12.7.2006 II R 1/04, BStBl II S. 742

Umrechnungskoeffizienten für Grundstücksgröße

> BFH vom 11.5.2005 II R 21/02, BStBl II S. 686

Vergleichswertrichtlinie - VW-RL

> Richtlinie zur Ermittlung des Vergleichswerts und des Bodenwerts (Vergleichswertrichtlinie - VW-RL) vom 20.3.2014 (BAnz AT 11.4.2014 B3)

Wertrelevante Geschossflächenzahl

> Definition: Nummer 6 Absatz 6 Bodenrichtwertrichtlinie (BRW-RL) vom 11.1.2011 (BAnz. Nummer 24 S. 597)

Innerhalb des typisierten Regelbewertungsverfahrens erfolgt die Ermittlung der wertrelevanten Geschossflächenzahl (WGFZ) für das zu bewertende Grundstück nach den Modellparametern des örtlich zuständigen Gutachterausschusses.

Hinweise

H B 179.3 (2)

Keine Bodenrichtwerte

Hat der Gutachterausschuss - gleich aus welchen Gründen - keinen Bodenrichtwert ermittelt, ist der Bodenwert aus den Bodenrichtwerten vergleichbarer Flächen abzuleiten (> § 179 Satz 4 BewG). Für Bauerwartungsland und Rohbauland gelten in diesen Fällen aus Vereinfachungsgründen regelmäßig folgende Wertansätze:

1. Bauerwartungsland 25 %,
2. Bruttonohbauland 50 % und
3. Nettonohbauland 75 %

des Bodenrichtwerts für vergleichbares erschließungsbeitragsfreies Bauland, sofern hierzu keine Angaben der Gutachterausschüsse vorliegen.

Hinweise

H B 180

Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen

> Gleich lautende Ländererlasse vom 5.6.2013 (BStBl I S. 734)

Gebäudebegriff

> Gleich lautende Ländererlasse vom 5.6.2013 (BStBl I S. 734)

Hinweise

H B 181.1

Abgrenzung der Grundstücksart nach dem Verhältnis von Wohn- und Nutzfläche

Beispiel:

Auf einem Grundstück befindet sich ein mehrgeschossiges Gebäude, in dem sich insgesamt 400 m² Wohnfläche und 200 m² Nutzfläche befinden. Die Nutzfläche entfällt zu jeweils 50 % auf die Kellerräume der Wohnungsmieter des Gebäudes sowie auf betrieblich genutzte Flächen. Das Grundstück ist der Grundstücksart gemischt genutztes Grundstück zuzuordnen, da nur 80 % von insgesamt 500 m² Wohn- und Nutzfläche der Wohnungsnutzung dienen. Die im Nutzungszusammenhang mit den Wohnflächen stehenden Kellerräume der Mieter (Nutzfläche 100 m²) sind hierbei nicht zu berücksichtigen.

Wohn-/Nutzfläche nach WoFIV

> Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche vom 25.11.2003 (BGBl I S. 2346)

Hinweise

H B 181.2

Wohnungen als wirtschaftliche Einheit

> BFH vom 1.4.1987 II R 79/86, BStBl II S. 840 und vom 1.8.1990 II R 46/88, BStBl II S. 1016

Hinweise

H B 182 (4)

Betriebsaufspaltung / Konzernverbund

Beispiel:

Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlässt das Besitzunternehmen einem Betriebsunternehmen ein Geschäftsgrundstück. Eine ortsübliche Mierte ist nicht ermittelbar. Das Grundstück ist daher nicht im Ertragswertverfahren, sondern im Sachwertverfahren zu bewerten.

Hinweise

H B 183 (2)

Anzahl der Vergleichspreise

Voraussetzung für die Anwendung des Vergleichswertverfahrens ist eine ausreichende Anzahl geeigneter Vergleichspreise; ausnahmsweise kann auch ein Vergleichspreis genügen.

Auszüge aus der Kaufpreissammlung

Bloße Auszüge aus der Kaufpreissammlung und deren schematische Mittelwertbildung stellen keine geeigneten Vergleichspreise dar.

Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück als Vergleichspreis

Als ein Vergleichspreis kann auch der für die zu bewertende wirtschaftliche Einheit tatsächlich innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag unter fremden Dritten erzielte Kaufpreis gelten, sofern zwischenzeitlich keine Änderungen der Wertverhältnisse eingetreten sind und dem Verkauf keine ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse zu Grunde gelegen haben.

Hinweise

H B 183 (3)

Vergleichsfaktoren

Anwendungsvoraussetzungen bei Wohnungseigentum:

Bei Vergleichsfaktoren für Wohnungseigentum sollten regelmäßig mindestens folgende Klassifizierungsmerkmale vorliegen: Baujahrsklasse, Wohnungsgröße der Vergleichswohnung oder eine Wohnungsgrößenspanne und die Wohnlage.

Beispiel (Einfamilienhäuser):

Hat der Gutachterausschuss nur einen Vergleichsfaktor für ein Reihenhaus ermittelt, kann dieser nur dann als Vergleichsfaktor für ein freistehendes Einfamilienhaus benutzt werden, wenn vom Gutachterausschuss zusätzlich entsprechende Korrekturfaktoren vorliegen.

Vergleichsfaktoren in Spannen:

Hat der örtliche Gutachterausschuss Vergleichsfaktoren in Spannen veröffentlicht und dabei Differenzierungsmerkmale ausgewiesen, ist der entsprechend differenzierte Wert aus der Spanne zugrunde zu legen. Andernfalls ist regelmäßig nicht der Mittelwert, sondern der unterste Wert der Spanne anzusetzen.

Kein Vergleichsfaktor in Spannen liegt vor, wenn der Gutachterausschuss den Vergleichsfaktor als festen Wert vorgibt und zusätzlich nach oben und nach unten eine Standardabweichung benennt. In diesem Fall ist als Vergleichsfaktor der vorgegebene Wert anzusetzen.

Hinweise

H B 183 (4)

Vergleichsfaktoren (Abweichungen)

Stehen vom örtlichen Gutachterausschuss zur Berücksichtigung der Abweichungen zwischen den Grundstücksmerkmalen der Vergleichsgrundstücke bzw. der den Vergleichsfaktoren zugrunde liegenden Grundstücke und den Grundstücksmerkmalen des zu bewertenden Grundstücks keine Anpassungsfaktoren (z. B. Indexreihen oder Umrechnungskoeffizienten) zur Verfügung, kann eine hinreichende Übereinstimmung noch unterstellt werden, wenn die Grundstücksmerkmale des zu bewertenden Grundstücks, wie z. B. die Wohn-/Nutzfläche des Gebäudes, die Grundstücksgröße oder das Alter des Gebäudes, um höchstens jeweils 20 % vom Vergleichsgrundstück abweichen.

Beispiel:

Der Grundstücksmarktbericht des örtlichen Gutachterausschusses für Grundstückswerte enthält im Zusammenhang mit der Darstellung von Vergleichsfaktoren für Wohnungseigentum u.a. folgende Angaben:

1. Definition der Musterwohnung:

- Größe (Wohnfläche): 80 m²
- Geschosslage: 1. OG
- Ausstattung: durchschnittlich (mittel)
- Unterhaltungszustand: baujahrtypisch
- Vermietung: unvermietet
- Garage / Stellplatz: nicht enthalten

2. Vergleichsfaktoren je Quadratmeter Wohnfläche

Die Werte sind umgerechnet auf die definierte Musterwohnung.		Baujahrsklasse	
		1920 bis 1944	1945 bis 1960
Stadtbezirk	Wohnlage	EUR/m ² Wohnfläche	
A	gut	1 700	1 800

	<i>mittel</i>	1 500	1 650
	<i>einfach</i>	1 350	1 500
<i>B</i>	<i>gut</i>	1 900	1 850
	<i>mittel</i>	1 700	1 650
	<i>einfach</i>	1 500	1 550
<i>Garagen und Stellplätze sind bei diesen Werten nicht berücksichtigt.</i>			

3. Anwendung der Vergleichsfaktoren

Liegt z. B. eine im Jahr 1950 errichtete Eigentumswohnung (Wohnungseigentum) mit einer Wohnfläche von 70 m² im Stadtbezirk A in guter Wohnlage, weicht sie hinsichtlich der Wohnfläche im Vergleich zur Musterwohnung mit einer Differenz von 10 m² geringfügig ab (Abweichung nicht mehr als 20 % von 80 m²). Deshalb kann der Vergleichswert (Grundbesitzwert) unmittelbar durch Anwendung des Vergleichsfaktors ermittelt werden:

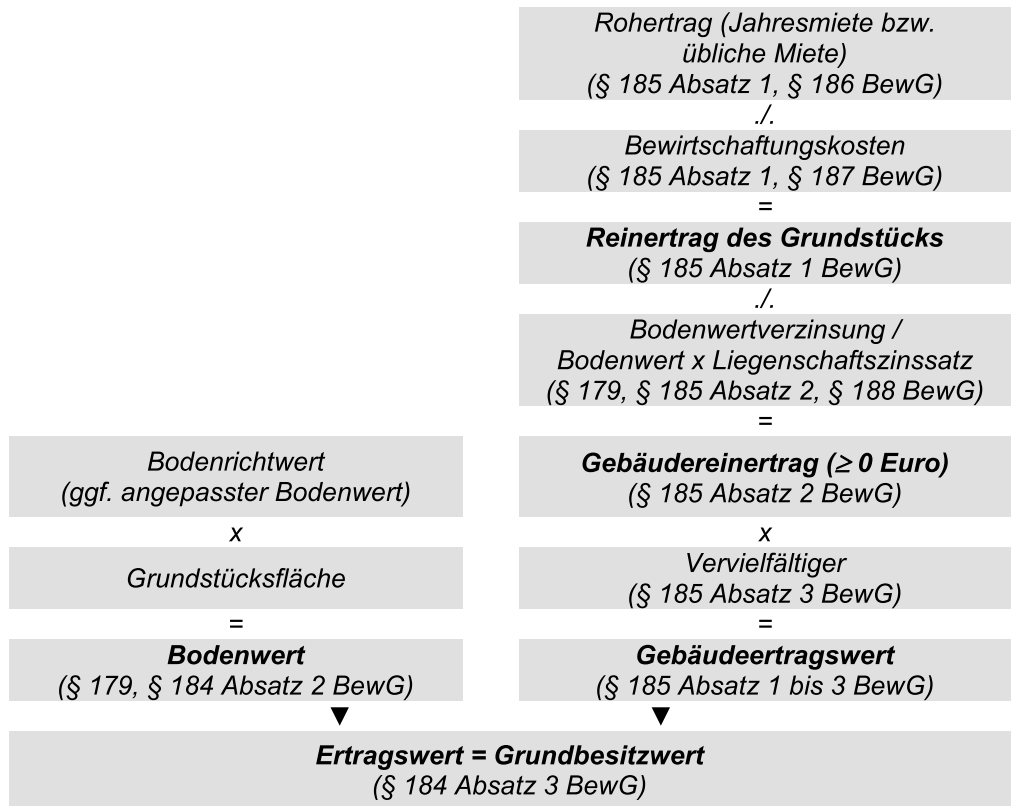
$$70 \text{ m}^2 \text{ Wohnfläche} \times 1 800 \text{ EUR/m}^2 = 126 000 \text{ EUR}$$

Würde die Wohnfläche der zu bewertenden Eigentumswohnung (Wohnungseigentum) nur 60 m² betragen (Abweichung im Vergleich zur Musterwohnung über 20 % von 80 m²) wäre eine Anwendung des Vergleichsfaktors nur möglich, wenn der Gutachterausschuss zusätzlich entsprechende Umrechnungskoeffizienten hinsichtlich unterschiedlicher Wohnflächen ermittelt und mitgeteilt hat.

Hinweise

H B 184

Überblick über das Verfahren (Schema)

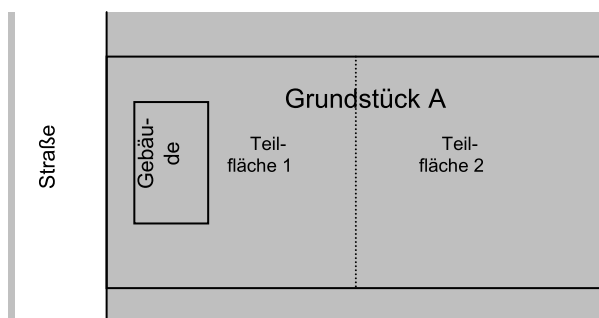


Hinweise

H B 185.1 (3)

Selbstständig verwertbare Teilfläche

Beispiel:



Für das Ertragswertobjekt auf dem Grundstück A ist lediglich die Teilfläche 1 für den zu erzielenden Ertrag notwendig. Die Teilfläche 2 ist selbstständig nutzbar. Eine sofortige Parzellierung der beiden Teilflächen ist nicht möglich, so dass das Grundstück A eine wirtschaftliche Einheit bildet. Bei der Berechnung des Betrags der Bodenwertverzinsung ist ausschließlich die Teilfläche 1 zu berücksichtigen. Bei der Bodenwertermittlung sind dagegen beide Teilflächen anzusetzen.

Hinweise

Formel zur Ermittlung der gewogenen Restnutzungsdauer

$$RND_{\text{gewogen}} = \frac{RoG_1 \times RND_1 + RoG_n \times RND_n}{RoG_1 + RoG_n}$$

RND = Restnutzungsdauer

RoG = Rohertrag des Gebäudes / Gebäudeteils

Formel zur Ermittlung der gewichteten Restnutzungsdauer

$$RND_{\text{gewichtet}} = \frac{WF/NF_1 \times RND_1 + WF/NF_n \times RND_n}{WF/NF_1 + WF/NF_n}$$

RND = Restnutzungsdauer

WF/NF = Wohn- bzw. Nutzfläche des Gebäudes / Gebäudeteils

Gebäudemix

Beispiel 1 (gewogene Restnutzungsdauer):

Der Grundbesitzwert (Ertragswert) für ein Geschäftsgrundstück (Bodenwert: 300 000 EUR), bebaut mit einem Verwaltungsgebäude (jährlicher Rohertrag: 100 000 EUR, Baujahr 1999) und einem Industriegebäude (jährlicher Rohertrag: 40 000 EUR, Baujahr 1999), ermittelt sich am Bewertungsstichtag (1.2.2018) wie folgt:

1. Ermittlung der gewogenen Restnutzungsdauer:

Verwaltungsgebäude:	wirtsch. Gesamtnutzungsdauer (Anlage 22 zum BewG)	60 Jahre
	abzüglich Alter am Bewertungsstichtag	<u>./. 19 Jahre</u>
	Restnutzungsdauer	41 Jahre
Industriegebäude:	wirtsch. Gesamtnutzungsdauer (Anlage 22 zum BewG)	40 Jahre
	abzüglich Alter am Bewertungsstichtag	<u>./. 19 Jahre</u>
	Restnutzungsdauer	21 Jahre

(Mindest-Restnutzungsdauer nach § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG jeweils überschritten)

$$RND_{\text{gewogen}} = \frac{RoG_1 (100\,000\text{ EUR}) \times RND_1 (41\text{ Jahre}) + RoG_2 (40\,000\text{ EUR}) \times RND_2 (21\text{ Jahre})}{RoG_1 (100\,000\text{ EUR}) + RoG_2 (40\,000\text{ EUR})}$$

$$RND_{\text{gewogen}} = 35,29 = \text{rd. } 35\text{ Jahre}$$

2. Grundbesitzwert:

Rohertrag (100 000 EUR + 40 000 EUR =)	140 000 EUR
abzüglich Bewirtschaftungskosten 22 %	<u>./. 30 800 EUR</u>
(Anlage 23 zum BewG: Geschäftsgrundstück, 35 Jahre RND)	
Reinertrag des Grundstücks	109 200 EUR
abzüglich Bodenwertverzinsung	<u>./. 19 500 EUR</u>
(§ 188 Abs. 2 Satz 2 Nummer 4 BewG:	
Liegenschaftszinssatz 6,5 % x 300 000 EUR Bodenwert)	
Gebäudereinertrag	89 700 EUR
Vervielfältiger 13,69	x 13,69
(Anlage 21 zum BewG: RND _{gewogen} 35 Jahre, Liegenschaftszinssatz 6,5 %)	
Gebäudeertragswert	1 227 993 EUR
Bodenwert (300 000 EUR)	+ 300 000 EUR
Ertragswert/Grundbesitzwert	<u>1 527 993 EUR</u>

Beispiel 2 (gewichtete Restnutzungsdauer):

Das Geschäftsgrundstück nach Beispiel 1 wurde zu einem jährlichen Gesamtentgelt in Höhe von 140 000 EUR vermietet. Das Verwaltungsgebäude hat eine Nutzfläche von 1 000 m² und das Industriegebäude eine Nutzfläche von 800 m².

1. Ermittlung der gewichteten Restnutzungsdauer:

Verwaltungsgebäude:	wirtsch. Gesamtnutzungsdauer (Anlage zum 22 BewG)	60 Jahre
	abzüglich Alter am Bewertungsstichtag	<u>./. 19 Jahre</u>
	Restnutzungsdauer	41 Jahre
Industriegebäude:	wirtsch. Gesamtnutzungsdauer (Anlage 22 zum BewG)	40 Jahre
	abzüglich Alter am Bewertungsstichtag	<u>./. 19 Jahre</u>
	Restnutzungsdauer	21 Jahre

(Mindest-Restnutzungsdauer nach § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG jeweils überschritten)

$$RND_{\text{gewichtet}} = \frac{NF_1 (1\,000\,m^2) \times RND_1 (41\,Jahre) + NF_2 (800\,m^2) \times RND_2 (21\,Jahre)}{NF_1 (1\,000\,m^2) + NF_2 (800\,m^2)}$$

$$RND_{\text{gewichtet}} = 32,11 = \text{rd. } 32 \text{ Jahre}$$

2. Grundbesitzwert:

Rohertrag (140 000 EUR)	140 000 EUR
abzüglich Bewirtschaftungskosten 22 % (Anlage 23 zum BewG: Geschäftsgrundstück, 32 Jahre RND)	<u>./. 30 800 EUR</u>
Reinertrag des Grundstücks	109 200 EUR
abzüglich Bodenwertverzinsung (§ 188 Abs. 2 Satz 2 Nummer 4 BewG: Liegenschaftszinssatz 6,5 % x 300 000 EUR Bodenwert)	<u>./. 19 500 EUR</u>
Gebäudereinertrag	89 700 EUR
Vervielfältiger 13,33 (Anlage 21 zum BewG: RND _{gewichtet} 32 Jahre, Liegenschaftszinssatz 6,5 %)	x 13,33
Gebäudeertragswert	1 195 701 EUR
Bodenwert (300 000 EUR)	<u>+ 300 000 EUR</u>
Ertragswert/Grundbesitzwert	1 495 701 EUR

Hinweise

HB 186.1

Betriebsaufspaltung

Beispiel:

U vermietet als Eigentümer ein Geschäftsgrundstück an die U-GmbH zur Ausübung ihrer gewerblichen Tätigkeit (tatsächliche Miete 20 EUR/m² Nutzfläche). U ist Alleingesellschafter der U-GmbH. Auf Grund der personellen und sachlichen Verflechtung liegt eine Betriebsaufspaltung vor. Am 15.1.2018 stirbt U, Erbe ist S. Die übliche Miete beträgt 14 EUR/m².

Da die zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen vereinbarte Miete um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweicht (Abweichung rd. 43 %), ist die übliche Miete nach § 186 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 BewG zum Bewertungsstichtag anzusetzen.

Gestaffelte Mietänderung

Beispiel:

V vermietete als Eigentümer ab dem 1.6.2016 langfristig ein Laborgebäude mit einer Nutzfläche von 120 m². Die vereinbarte monatliche Nettokaltmiete betrug 800 EUR. Zum jeweils 1.6. eines Jahres sieht der Mietvertrag eine Steigerung der vereinbarten Nettokaltmiete in Höhe von 0,20 EUR je m² Wohnfläche vor. Am 31.1.2018 verstarb V.

Das vereinbarte Entgelt zum Bewertungsstichtag am 31.1.2018 ermittelt sich wie folgt:

vereinbarte monatliche Miete (800 EUR x 12)	9 600 EUR
Mietsteigerung zum 1.6.2017 (0,20 EUR/m ² x 120 m ² x 12)	+ 288 EUR
Entgelt nach § 186 Absatz 1 BewG	<u>9 888 EUR</u>

Mehrstöckige Mietverhältnisse

Beispiel:

A (Eigentümer) hat an B (Hauptmieter/Untervermieter) langfristig ein Gewerbegrundstück vermietet. B ging mit Zustimmung des A ein Untermietverhältnis mit C (Untermieter) ein. Die Miete aus dem Untermietvertrag ist höher als die zwischen Eigentümer und Hauptmieter vereinbarte. Sie betrug im Bewertungsstichtag monatlich 7 200 EUR (zuzüglich der USt). Die Miete aus dem Hauptmietvertrag belief sich auf 3 400 EUR monatlich. Ausweislich eines Nachtrags zum Hauptmietvertrag steht dem Eigentümer die Hälfte aus dem Untervermietungsgewinn zu. Der Rohertrag im Sinne des § 186 BewG ist wie folgt zu berechnen:

Mietzins des Untermieters	7 200 EUR
Mietzins des Hauptmieters	<u>./.</u> 3 400 EUR
Überschuss aus Weitervermietung	3 800 EUR
davon 50 %	1 900 EUR
Miete aus dem Hauptmietvertrag	3 400 EUR
50 % aus dem Überschuss der Weitervermietung	<u>+</u> 1 900 EUR
Mietertrag des Eigentümers im Monat	5 300 EUR
Entgelt (5 300 EUR x 12 =)	63 600 EUR

Mietvorauszahlungen

Beispiel:

V vermietet als Eigentümer langfristig ein Geschäftsgrundstück. Zwecks Finanzierung notwendiger Modernisierungsmaßnahmen vereinbaren die Vertragsparteien neben der Zahlung der monatlichen Miete in Höhe von 2 000 EUR für den Zeitraum von 5 Jahren (60 Monaten) ab dem 1.2.2018 zusätzlich eine Vorauszahlung auf die erhöhte Miete. Diese beträgt nach Ablauf des Vorauszahlungszeitraums (1.2.2022) 2 500 EUR. Am 1.3.2018 verschenkt V dieses Grundstück.

Das vereinbarte Entgelt zum Bewertungsstichtag am 1.3.2018 ermittelt sich wie folgt:

vereinbarte monatliche Miete (2.000 EUR x 12 =)	24 000 EUR
vereinbarte Mietvorauszahlung (30.000 EUR : 60 x 12 =)	<u>+</u> 6 000 EUR
Entgelt nach § 186 Absatz 1 BewG	30 000 EUR

Hinweise

H B 186.2

Betriebskosten

Aufstellung der Betriebskosten > Anlage 3 zu § 27 Absatz 1 II. BV und § 2 BetrKV

Hinweise

H B 186.5

Bekanntgabe der Vergleichsgrundstücke

> BFH vom 18.11.1998 II R 79/96, BStBl 1999 II S. 10

Ermittlung der üblichen Miete in einem Mietwohngrundstück

Beispiel:

In einem Mietwohngrundstück befinden sich vier vergleichbare Wohnungen. Drei Wohnungen sind vermietet, zu 5, 7 und 10 EUR/m² Wohnfläche. Eine Wohnung ist selbstgenutzt. Die übliche Miete für vergleichbare Wohnungen beträgt nach dem Mietspiegel 11 EUR/m².

Wohnung	Vereinbarte Nettokaltmiete	Abweichung zur üblichen Miete von 11 EUR	Anzusetzende Miete
WE 1	5 EUR	54 %	11 EUR
WE 2	7 EUR	36 %	11 EUR
WE 3	10 EUR	9 %	10 EUR
WE 4	- (eigengenutzt)		11 EUR

Mietermittlung in den Fällen der vorübergehenden Gebrauchsüberlassung

Beispiel:

V besitzt eine Ferienwohnung, die zum vorübergehenden Gebrauch dauernd wechselnden Mietern überlassen wird.

Zeitraum	Miete pro Woche	Anzahl der Wochen der jeweiligen Saison	Durchschnittliche Auslastung des Objektes (einschließlich Zeiten der Selbstnutzung und des anteiligen Leerstandes)	Übliche Miete (Spalte 2 x Spalte 3 x Spalte 4)
1	2	3	4	5
Vor-/Nachsaison	230 EUR	12	40%	1 104 EUR
Hauptsaison	300 EUR	12	80%	+ 2 880 EUR
Nebensaison	200 EUR	28	20%	+ 1 120 EUR
Summe		52		5 104 EUR

Als übliche Miete im Bewertungsstichtag für den Zeitraum von 12 Monaten ist ein Betrag von 5 104 EUR anzusetzen.

Mietspiegel

In Mietspiegeln wird häufig der um Ausreißer bereinigte Durchschnitt aller erhobenen Mietwerte in Form des Mittelwertes veröffentlicht. Zusätzlich werden Mietspannen angegeben, um den Besonderheiten des Einzelfalls besser Rechnung tragen zu können. Grundsätzlich ist der im Mietspiegel ausgewiesene gewichtete Mittelwert anzusetzen. Bei ausreichenden Anhaltspunkten für einen konkreten niedrigeren oder höheren Wert ist dieser Wert anzusetzen. Für die Überprüfung der Ortsüblichkeit von tatsächlich erzielten Mieten ist auf den jeweils unteren Wert oder den jeweils oberen Wert der Spanne abzustellen. D. h. eine Miete, die mehr als 20 % niedriger ist als der untere Wert der Spanne bzw. die mehr als 20 % höher ist als der obere Wert der Spanne, ist nicht mehr ortsüblich.

Zuordnung der Leerstandszeiten bei Ferienwohnungen

> BFH vom 6.11. 2001 IX R 97/00, BStBl 2002 II S. 726

Hinweise

H B 187 (2)

Bewirtschaftungskosten nach der II. BV

Die Bewirtschaftungskosten nach der II. BV können als geeignete Erfahrungssätze angesehen werden, wenn deren Anwendung bei der Ableitung der Liegenschaftszinssätze durch den Gutachterausschuss im Grundstücksmarktbericht mit dem örtlichen Marktgeschehen begründet wird. Ein alleiniger Hinweis auf die Ansätze der II. BV im Modell zur Ableitung des Liegenschaftszinssatzes genügt nicht. Die Spannenangaben der II. BV müssen darüber hinaus nachvollziehbar konkretisiert sein (z. B. Ansatz der Höchstwerte nach der II. BV, Verzicht auf die Zu- und Abschläge zu den Instandhaltungskosten, Festwerte bzw. andere nachvollziehbare feste Modellannahmen).

Hinweise

H B 188 (2)

Liegenschaftszinssatz in Spannen

Sind von den Gutachterausschüssen Liegenschaftszinssätze ausschließlich in Wertspannen veröffentlicht worden, bestehen keine Bedenken, folgende Vereinfachungsregeln anzuwenden:

1. Liegt der gesetzliche Liegenschaftszinssatz nach § 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 bis 4 BewG innerhalb der vom Gutachterausschuss angegebenen Spanne, ist der gesetzliche Liegenschaftszinssatz der Grundbesitzbewertung zu Grunde zu legen.
2. Liegt der gesetzliche Zinssatz außerhalb der Spanne, ist der Liegenschaftszinssatz innerhalb der Spanne zu wählen, der dem gesetzlichen Liegenschaftszinssatz am nächsten liegt. Dies ist der obere oder untere Grenzwert der Spanne.

Kein Liegenschaftszinssatz in Spannen liegt beispielsweise vor, wenn der Gutachterausschuss den Liegenschaftszinssatz als festen Wert vorgibt und zusätzlich nach oben und nach unten eine Standardabweichung benennt. In diesem Fall ist als Liegenschaftszinssatz der vorgegebene Wert anzusetzen. Entsprechendes gilt, wenn der Liegenschaftszinssatz aus grafischen Darstellungen oder Tabellen im Grundstücksmarktbericht spezifiziert werden kann.

Liegenschaftszinssatz (maßgebende Grundstücksart)

Bei der Bestimmung des zutreffenden Liegenschaftszinssatzes ist zunächst von der Grundstücksart auszugehen, die nach dem Bewertungsgesetz maßgebend ist. Sofern der Gutachterausschuss bei der Veröffentlichung der Liegenschaftszinssätze eine von den Grundstücksarten des Bewertungsgesetzes abweichende Unterteilung der Grundstückstypen vornimmt, ist zu prüfen, ob diese Abweichung beim Ansatz des maßgebenden Liegenschaftszinssatzes berücksichtigt werden kann. Können die vom Gutachterausschuss ermittelten Liegenschaftszinssätze den bewertungsrechtlich maßgebenden Grundstücksarten nicht zugeordnet werden, sind die Liegenschaftszinssätze des § 188 Absatz 2 Satz 2 BewG maßgebend.

Beispiel:

Ein bebautes Grundstück in Geschäftslage verfügt im Erdgeschoss über einen Laden (80 m², 32 000 EUR Rohertrag) und in den darüber liegenden fünf Etagen über Wohnungen (insgesamt 500 m², 36 000 EUR Rohertrag). Bewertungsrechtlich ist das Grundstück ein Mietwohngrundstück, weil nach § 181 Absatz 3 BewG das Flächenverhältnis maßgebend ist. Der Gutachterausschuss hat für derartige Grundstücke jedoch lediglich den Liegenschaftszinssatz für ein „gemischt genutztes Grundstück“ ausgewiesen, weil er bei der Ermittlung der Liegenschaftszinssätze das Verhältnis der Roherträge zugrunde gelegt hat. Bei der Bewertung des Mietwohngrundstücks hat das Finanzamt den Liegenschaftszinssatz anzusetzen, der vom Gutachterausschuss für gemischt genutzte Grundstücke ausgewiesen wurde.

Hinweise

H B 189

Ablauf des Verfahrens (im Regelfall: ohne Außenanlagen und sonstige Anlagen)

	Regelherstellungskosten (§ 190 Abs. 1, Anlage 24 II., III. BewG)
	x
	Baupreisindex (§ 190 Abs. 1 und 2 BewG)
	x
	Brutto-Grundfläche (§ 190 Abs. 1, Anlage 24 I. BewG)
	=
Bodenrichtwert (ggf. angepasster Bodenwert)	Gebäuderegulierungswert (§ 190 Abs. 1 BewG)



Bewertung im Sachwertverfahren

Beispiel:

Ein mit einem freistehenden Einfamilienhaus (Baujahr 2004, Keller- und Erdgeschoss, Dachgeschoss ausgebaut, Gebäudestandard – alle Bauteile Standardstufe 3) bebautes Grundstück ist zum 1.2.2018 (Bewertungsstichtag) zu bewerten. Die Brutto-Grundfläche des Gebäudes beträgt 220 m². An das Haus grenzt eine nicht überdachte Terrasse (Baujahr 2006, Bruchsteinplatten mit Unterbeton) mit einer Fläche von 30 m² an. Auf dem Grundstück befinden sich außerdem eine freistehende Garage in Massivbauweise mit einer Brutto-Grundfläche von 23 m² (Baujahr 2006) und ein Außen-Schwimmbaden (Baujahr 2006, normale Ausführung) mit einer Fläche von 52 m². Das Grundstück hat eine Fläche von 700 m² und der Bodenrichtwert beträgt 200 EUR/m². Vom Gutachterausschuss stehen keine Vergleichspreise, Vergleichsfaktoren und örtlichen Sachwertfaktoren für das Grundstück zur Verfügung.

Bodenwert

Grundstücksfläche x Bodenrichtwert (700 m² x 200 EUR/m²) 140 000 EUR

Gebäudesachwert

1. freistehendes Einfamilienhaus (EFH)

Regelherstellungskosten		975 EUR/m ²	
Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 zum BewG)		835 EUR/m ²	
Gebäudeart	1.01		
Standardstufe (alle Bauteile)	3		
Baupreisindex (§ 190 Abs. 1 und 2 BewG)		x 116,8/100	
Gebäudeart	1.01		
Bewertungsstichtag	2018		
Brutto-Grundfläche		x 220 m ²	
Gebäuderegelerstellungswert			214 500 EUR
Alterswertminderung	20,00 % (14 J. : 70 J.)		<u>./ 42 900 EUR</u>
Gebäudeart	1.01		
Bezugsfertigkeit des Gebäudes	2004		
Alter des Gebäudes	14 Jahre		
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (aus Anlage zum 22 BewG)	70 Jahre		
Gebäudesachwert (Einfamilienhaus)			171 600 EUR

Mindestwertansatz nach § 190 Abs. 4 Satz 5 BewG ist überschritten
(30 % des Gebäuderegelerstellungswerts in Höhe von 214 500 EUR = 64 350 EUR)

2. Garage

Regelherstellungskosten		569 EUR/m ²	
Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 zum BewG)		485 EUR/m ²	
Gebäudeart (Einzelgarage)	14.1		
Standardstufe (Garage in Massivbauweise)	4		
Baupreisindex (§ 190 Abs. 1 und 2 BewG)		x 117,4/100	
Gebäudeart	14.1		
Bewertungsstichtag	2018		
Brutto-Grundfläche		x 23 m ²	
Regelherstellungswert			13 087 EUR
Alterswertminderung	20,00 % (12 J. : 60 J.)		<u>./ 2 618 EUR</u>
	Garage		
Bezugsfertigkeit der Garage	2006		
Alter der Garage	12 Jahre		
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (aus Anlage 22 zum BewG)	60 Jahre		
Gebäudesachwert (Garage)			10 469 EUR

Mindestwertansatz nach § 190 Abs. 4 Satz 5 BewG ist überschritten

(30 % des Regelherstellungswerts in Höhe von 13 087 EUR = 3 926 EUR)

3. Gebäudesachwert am Bewertungsstichtag

Gebäudesachwert (Einfamilienhaus) + Gebäudesachwert (Garage) 182 069

Besonders werthaltige Außenanlagen

1. Terrasse

Regelherstellungskosten		70 EUR/m ²	
Regelherstellungskosten (aus R B 190.5)	60 EUR/m ²		
Wege- und Platzbefestigungen (Bruchsteinplatten mit Unterbeton)			
Baupreisindex (R B 190.4 und 190.5)	x 116,8/100		
Außenanlagen wie Wohngebäude / Gebäudeart	1.01-5.1		
Bewertungsstichtag	2018		
Fläche		x 30 m ²	
Regelherstellungswert			2 100 EUR
Alterswertminderung	30,00 % (12 J. : 40 J.)		<u>/. 630 EUR</u>
	Terrasse		
Fertigstellung	2006		
Alter	12 Jahre		
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (aus R B 190.5)	40 Jahre		
Sachwert (Terrasse)			1 470 EUR

2. Schwimmbecken

Regelherstellungskosten		613 EUR/m ²	
Regelherstellungskosten (aus R B 190.5)	525 EUR/m ²		
Schwimmbecken (normale Ausführung)			
Baupreisindex (R B 190.4 und 190.5)	x 116,8/100		
Außenanlagen wie Wohngebäude / Gebäudeart	1.01-5.1		
Bewertungsstichtag	2018		
Fläche		x 52 m ²	
Regelherstellungswert			31 876 EUR
Alterswertminderung	40,00 % (12 J. : 30 J.)		<u>/. 12 751 EUR</u>
	Schwimmbecken		
Fertigstellung	2006		
Alter	12 Jahre		
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (aus R B 190.5)	30 Jahre		
Sachwert (Schwimmbecken)			19 125 EUR

Sachwert der besonders werthaltigen Außenanlagen
Sachwert (Terrasse) + Sachwert (Schwimmbecken) 20 595 EUR

Der Sachwert übersteigt 10 % des Gebäudesachwerts.
(10 % des Gebäudesachwerts in Höhe von 182 069 EUR = 18 206 EUR)

Vorläufiger Sachwert		342 664 EUR
Bodenwert	140 000 EUR	
Gebäudesachwert	+ 182 069 EUR	
Sachwert Außenanlagen	+ <u>20 595 EUR</u>	
Summe	342 664 EUR	

Grundbesitzwert (Sachwert)

Vorläufiger Sachwert	342 664 EUR
Wertzahl (aus Anlage 25 zum BewG)	x 0,80
Einfamilienhaus	
Vorläufiger Sachwert	342 664 EUR

Bodenrichtwert

200 EUR/m²

Grundbesitzwert

274 131 EUR

Hinweise

H B 190.1 (1)

Umsatzsteuer

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zählt zu den ungewöhnlichen und persönlichen Verhältnissen i. S. d. § 9 Absatz 2 Satz 3 BewG (> BFH vom 30.06.2010 II R 60/08, BStBl II S. 897).

Hinweise

H B 190.2 (1)

Tiefgaragenstellplatz bei Wohnungs- und Teileigentum

Bei Wohnungs- und Teileigentum mit Tiefgaragenstellplatz wird grundsätzlich von einer wirtschaftlichen Einheit ausgegangen. Der Tiefgaragenstellplatz ist hierbei als gesonderter Gebäudeteil unter Anwendung der Regelherstellungskosten der Gebäudeart 14.3. (Tiefgaragen) zu bewerten.

Teileigentum

Bei der Bewertung von Teileigentum ist zur Bestimmung der Gebäudeart grundsätzlich auf die Nutzung des Teileigentums abzustellen. Zur Bewertung eines Teileigentums als Rechtsanwalts-, Notar- oder Arztpraxis in einem mehrgeschossigen Wohnhaus, welches baulich wie ein vergleichbares Wohnungseigentum gestaltet ist, ist es sachgerecht, die Regelherstellungskosten der Gebäudearten 4.1. bis 4.3. heranzuziehen. Befindet sich ein solches Teileigentum z. B. in einem Büro- und Geschäftsgebäude, können die Regelherstellungskosten der Gebäudearten 5.2. bis 6.1. verwandt werden.

Wohnungseigentum

Für Wohnungseigentum in Gebäuden, die wie Ein- und Zweifamilienhäuser gestaltet sind, ist die Gebäudeart für Ein- und Zweifamilienhäuser anzusetzen.

Hinweise

H B 190.2 (2)

Nicht aufgeführte Gebäudearten

Nach Tz. 20 der Anlage 24, Teil II., zum BewG gilt die Auffangklausel, wonach für nicht aufgeführte Gebäudearten (GA) die Regelherstellungskosten sowie die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (GND) aus vergleichbaren Gebäudearten abzuleiten sind. Hierzu folgende Ableitungsbeispiele:

Nicht aufgeführte Gebäudeart	Vergleichbar mit Gebäudeart	GND	GA
Apotheke, Boutique, Laden	Kauf-/Warenhäuser	50 Jahre	13.2
Baumarkt, Discountermarkt, Gartenzentrum	Verbrauchermärkte	30 Jahre	13.1
Gewerblich genutzte freistehende Überdachung	Lagergebäude ohne Mischnutzung, Kalllager	40 Jahre	16.1
Jugendheim, Tagesstätte, Bürgerhaus	Gemeindezentren, Vereinsheime	40 Jahre	7.1
Möbelhaus, eingeschossig	Verbrauchermärkte	30 Jahre	13.1
Möbelhaus, mehrgeschossig	Kauf-/Warenhäuser	50 Jahre	13.2
Pferdestall u.Ä.	Reithallen	30 Jahre	18.1
Restaurant	Beherbergungsstätten / Hotels / Verpflegungseinrichtungen	40 Jahre	11.1

Tankstelle/Waschstraße	Betriebs-/Werkstätten, eingeschossig	40 Jahre	15.1
Therme	Freizeitbäder/Kur- und Heilbäder	40 Jahre	12.4
Wochenendhaus	Ein- und Zweifamilienhäuser	70 Jahre	1.01 – 3.33

Hinweise

HB 190.3

Bestimmung der Regelherstellungskosten (RHK) für ein freistehendes Einfamilienhaus (Gebäudeart 1.01.) bei unterschiedlichen Standardstufen

Beispiel:

Bauteil	Standardstufe					Wägungsanteil %
	1	2	3	4	5	
Außenwände				x		23
Dach					x	15
Fenster und Außentüren			x			11
Innenwände und -türen			x			11
Deckenkonstruktion und Treppen			x			11
Fußböden			x			5
Sanitäreinrichtungen		x				9
Heizung			x			9
Sonstige technische Ausstattung			x			6
RHK in EUR/m² für die Gebäudeart 1.01 nach Anlage 24, Teil II., zum BewG	655	725	835	1 005	1 260	

					EUR/m ² BGF
Außenwände	1 005 EUR/m ²	x	23 %		231
Dach	1 260 EUR/m ²	x	15 %		189
Fenster und Außentüren	835 EUR/m ²	x	11 %		92
Innenwände und -türen	835 EUR/m ²	x	11 %		92
Deckenkonstruktion und Treppen	835 EUR/m ²	x	11 %		92
Fußböden	835 EUR/m ²	x	5 %		42
Sanitäreinrichtungen	725 EUR/m ²	x	9 %		65
Heizung	835 EUR/m ²	x	9 %		75
Sonstige technische Ausstattung	835 EUR/m ²	x	6 %		50
RHK in EUR/m² BGF (gewichtet)					928

In den Fällen von Standardstufen mit Wägungsanteilen ist kaufmännisch auf volle Euro zu runden. H B 177 ErbStH 2011 findet insoweit keine Anwendung.

Bestimmung der Regelherstellungskosten (RHK) für ein neu errichtetes Bürogebäude (Gebäudeart 6.1.), bei dem ein Teil des Gebäudes bereits nutzbar ist, für den überwiegenden Teil des Gebäudes jedoch der Innenausbau, insbesondere die sonstige technische Ausstattung, zur Berücksichtigung der Bedürfnisse potentieller Mieter zurückgestellt wurde.

Beispiel:

Bauteile (Anlage 24, Teil III., zum BewG)	Standardstufe				
	1	2	3	4	5
Außenwände				x	
Dach					x
Fenster und Außentüren			x		
Innenwände und -türen			x		
Deckenkonstruktion und Treppen			x		
Fußböden			x		
Sanitäreinrichtungen		x			
Heizung			x		
Sonstige technische Ausstattung					
RHK in EUR/m ² für die Gebäudeart 6.1 nach Anlage 24, Teil II., zum BewG	735	815	1 040	1 685	1 900

	1	2	3	4
	Anzahl der Bauteile	Standardstufe	Regelherstellungskosten	Spalte 1 x Spalte 3
	1	2	815 EUR/m ²	815 EUR/m ²
	5	3	1 040 EUR/m ²	5 200 EUR/m ²
	1	4	1 685 EUR/m ²	1 685 EUR/m ²
	1	5	1 900 EUR/m ²	1 900 EUR/m ²
Summe	8			9 600 EUR/m ²
RHK (Division durch die 9 Bauteile der Gebäudeart 6.1)				1 066 EUR/m ²

Hinweise

H B 190.4

Indizierung der Regelherstellungskosten (RHK) am Bewertungsstichtag

Beispiel:

Einfamilienhaus (Gebäudeart 1.01)	
Bewertungsstichtag	15. Januar 2018
RHK aus der Anlage 24, Teil II., zum BewG / Gebäudeart 1.01 / alle 9 Bauteile Standardstufe 3 / Basisjahr der RHK = 2010	835 EUR/m ² BGF
Baupreisindex des Statistischen Bundesamtes für das Jahr 2010 für Wohngebäude; Basisjahr = 2010	100,0
Maßgeblicher Baupreisindex des Statistischen Bundesamtes am Bewertungsstichtag für Wohngebäude (Jahresdurchschnitt 2017)	116,8

$$RHK = \frac{116,8}{100,0} \times 835 \text{ EUR/m}^2 = 975,28 \text{ EUR/m}^2 \text{ BGF} \approx 975 \text{ EUR/m}^2$$

Hinweise

H B 190.5

Bewertung von besonders werthaltigen Außenanlagen

> H 189 Bewertung im Sachwertverfahren (Beispiel)

Hinweise

H B 190.6

Tiefgaragenstellplatz bei Wohnungs- und Teileigentum

Bei Wohnungs- und Teileigentum mit Tiefgaragenstellplatz wird grundsätzlich von einer wirtschaftlichen Einheit ausgegangen. Der Tiefgaragenstellplatz ist hierbei als gesonderter Gebäudeteil zu bewerten. Es bestehen keine Bedenken die Brutto-Grundfläche (BGF) des Tiefgaragenstellplatzes aus Vereinfachungsgründen wie folgt zu ermitteln:

BGF = tatsächliche Stellplatzfläche (Länge x Breite) x 1,55.

Hinweise

H B 190.7 (3)

Ermittlung des fiktiv späteren Baujahrs, wenn das Gebäudealter am Bewertungsstichtag die übliche Gesamtnutzungsdauer übersteigt (> R B 190.7 Abs. 3 Satz 5)

Beispiel:

Einfamilienhaus (Gebäudeart 1.01), Baujahr 1900, umfassend modernisiert (18 Punkte)	
Bewertungsstichtag	15. Januar 2018
Verschiebung Baujahr nach Tabelle 1 i.V.m. Tabelle 2 (Gebäudealter > 70 Jahre; Modernisierungsgrad: 18 Punkte)	49 Jahre
Übliche Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22 zum BewG	70 Jahre

2018 (Jahr des Bewertungsstichtags) + 49 Jahre (Verschiebung Baujahr) ./. 70 Jahre (übliche Gesamtnutzungsdauer) = 1997 (fiktiv späteres Baujahr)

Hinweise

H B 190.8 (1)

Geschäftsgrundstück (mehrere selbständige Gebäude/unterschiedliche Gebäudearten)

Beispiel:

Befindet sich auf einem Geschäftsgrundstück neben industriellen Gebäuden ein Mehrfamilienhaus, welches als Wohnunterkunft für die Arbeitnehmer des Betriebs genutzt wird, ist es sachgerecht, für dieses Gebäude die Gesamtnutzungsdauer für Mietwohngrundstücke (70 Jahre nach Anlage 22 zum BewG) und die Regelherstellungskosten für die Gebäudearten 4.1. bis 4.3. (Mehrfamilienhäuser) heranzuziehen.

Hinweise

H B 191 (2)

Sachwertfaktoren

Angabe in Wertspannen:

Sind von den Gutachterausschüssen Sachwertfaktoren ausschließlich in Wertspannen veröffentlicht worden, ist der Faktor anzusetzen, der der typisierten Wertzahl nach Anlage 25 zum BewG weitgehend entspricht.

Hinweise

H B 191 (3)

Wertzahl (Anwendung der Anlage 25 zum BewG)

Bei Anwendung der Wertzahlen nach Anlage 25 zum BewG ist auf den Bodenrichtwert ohne Wertkorrekturen (> R B 179.2 Abs. 2 bis 6) abzustellen. So ist auch bei einer Differenzierung zwischen einem Vorder- und Hinterlandpreis ausschließlich der Bodenrichtwert für das Vorderland anzusetzen.

Hinweise

H B 192.1

Gesetz über das Erbbaurecht (Erbbaurechtsgesetz - ErbbauRG)

> Gesetz über das Erbbaurecht (Erbbaurechtsgesetz - ErbbauRG) vom 15.1.1919 (BGBl III, Gliederungsnummer 403-6) in der jeweils geltenden Fassung

Hinweise

H B 193 (5)

Erbbauzins in einer Summe bei Bestellung des Erbbaurechts (Einmalzahlung)

Beispiel:

Am 1.1.1998 wurde an einem Mietwohngrundstück ein Erbbaurecht mit einer Laufzeit von 50 Jahren bestellt, dessen Grundbesitzwert auf den 2.1.2018 zu ermitteln ist. Der Erbbauberechtigte hat 1998 den gesamten Erbbauzins (jährlich 6 % vom Bodenwert 200 000 EUR) für 50 Jahre im Voraus bezahlt. Der Bodenwert beträgt am Bewertungsstichtag 300 000 EUR. Es wird ein Jahresreinertrag von 100 000 EUR erzielt. Die Restnutzungsdauer des Gebäudes entspricht der Restlaufzeit des Erbbaurechts (30 Jahre). Bei Ablauf des Erbbaurechts ist eine Entschädigungszahlung für das Gebäude in Höhe des Gebäudewerts vorgesehen. Der Gutachterausschuss verfügt über keine Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren. Der Liegenschaftszinssatz beträgt laut Gutachterausschuss 6,0 %.

Ermittlung Bodenwertanteil

Verzinsungsbetrag des Bodenwerts (6,0 % von 300 000 EUR =) 18 000 EUR
Liegenschaftszins (§ 193 Absatz 4 Satz 1 BewG) 6,0 %

vertraglich vereinbarter jährlicher Erbbauzins ./. 0 EUR
kein Ansatz, da Einmalzahlung vor Bewertungsstichtag

Unterschiedsbetrag 18 000 EUR

Vervielfältiger (aus Anlage 21 BewG) x 13,76
Liegenschaftszins (§ 193 Absatz 4 Satz 1 BewG) 6,0 %
Bewertungsstichtag 2.1.2018
Restlaufzeit des Erbbaurechts 30 Jahre

Bodenwertanteil (nach § 193 Absatz 3 i. V. m. Absatz 4 BewG) 247 680 EUR

**Gebäudeertragswert am Bewertungsstichtag
nach § 193 Absatz 5 i. V. m. § 185 BewG**

Grundstücksreinertrag 100 000 EUR
Verzinsungsbetrag des Bodenwerts (6,0 % von 300 000 EUR =) ./. 18 000 EUR
Liegenschaftszins (§ 188 Absatz 2 Satz 1 BewG) 6,0 %

Gebäudereinertrag 82 000 EUR

Vervielfältiger (aus Anlage 21 BewG) x 13,76
Restnutzungsdauer 30 Jahre
Liegenschaftszins (§ 188 Absatz 2 Satz 1 BewG) 6,0 %

Gebäudeertragswert am Bewertungsstichtag 1 128 320 EUR

Grundbesitzwert des Erbbaurechts nach § 193 BewG

Bodenwertanteil nach § 193 Absatz 3 BewG 247.680 EUR
Gebäudewertanteil nach § 193 Absatz 5 BewG + 1 128 320 EUR
Grundbesitzwert 1 376 000 EUR

Gestaffelter Erbbauzins

Beispiel:

Zwecks Bebauung mit einem Einfamilienhaus wurde an einem bisher unbebauten Grundstück ein Erbbaurecht bestellt. Das Grundstück hat eine Fläche von 600 m² und der Bodenrichtwert beträgt 200 EUR/m². Die vertragliche Erbbauzinsvereinbarung sieht vor, dass der am Bewertungsstichtag zu zahlende Erbbauzins in Höhe von 2 400 EUR/Jahr in der verbleibenden Restlaufzeit des Erbbaurechts von 80 Jahren nach Ablauf von jeweils zehn Jahren um 120 EUR/Jahr steigt.

Ermittlung Bodenwertanteil

Verzinsungsbetrag des Bodenwerts

3,0 % von 120 000 EUR (600 m² x 200 EUR/m²) 3 600 EUR

Liegenschaftszins

(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 BewG) 3,0 %

vertraglich vereinbarter jährlicher Erbbauzins ./. 2 820 EUR

am Bewertungsstichtag noch zu leistende Erbbauzinsen:

80 Jahre x 2 400 EUR = 192 000 EUR

70 Jahre x 120 EUR = + 8 400 EUR

60 Jahre x 120 EUR = + 7 200 EUR

50 Jahre x 120 EUR = + 6 000 EUR

40 Jahre x 120 EUR = + 4 800 EUR

30 Jahre x 120 EUR = + 3 600 EUR

20 Jahre x 120 EUR = + 2 400 EUR

10 Jahre x 120 EUR = + 1 200 EUR

Summe: 225 600 EUR

Restlaufzeit am Bewertungsstichtag 80 Jahre

Durchschnitt (225 600 EUR : 80 Jahre) 2 820 EUR/Jahr

Unterschiedsbetrag 780 EUR

Vervielfältiger (aus Anlage 21 BewG) x 30,20

Liegenschaftszins

(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 BewG) 3,0 %

Restlaufzeit des Erbbaurechts 80 Jahre

Bodenwertanteil (nach § 193 Absatz 3 i. V. m. Absatz 4 BewG) = Grundbesitzwert 23 556 EUR

Hinweise

H B 193 (7)

Bewertung der wirtschaftlichen Einheit des Erbbaurechts

Beispiel 1 (Ertragswertverfahren):

Ein Mietwohngrundstück mit einem Rohertrag nach § 186 BewG i.H.v. 45 000 EUR ist in Ausübung eines Erbbaurechts im Jahre 2008 errichtet worden. Das belastete Grundstück hat eine Fläche von 500 m² und der Bodenrichtwert beträgt 300 EUR/m². Der vertraglich vereinbarte jährliche Erbbauzins beträgt zum Bewertungsstichtag am 15.3.2018 3 000 EUR und ist bis zum Ablauf des Erbbaurechts am 1.1.2041 zu zahlen. Eine Entschädigungszahlung für das Gebäude ist nicht vorgesehen. Der Gutachterausschuss verfügt über keine Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren. Liegenschaftszinssätze und Erfahrungssätze für Bewirtschaftungskosten hat der Gutachterausschuss ebenfalls nicht ermittelt.

Ermittlung Bodenwertanteil

Verzinsungsbetrag des Bodenwerts

5,0 % von 150 000 EUR (500 m² x 300 EUR/m²) 7 500 EUR

Liegenschaftszins

(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 BewG) 5,0 %

vertraglich vereinbarter jährlicher Erbbauzins ./. 3 000 EUR

Unterschiedsbetrag 4.500 EUR

Vervielfältiger (aus Anlage 21 BewG) x 13,16
Liegenschaftszins
(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 BewG) 5,0 %
Bewertungsstichtag 15.3.2018
Ablauf des Erbbaurechts 1.1.2041
Restlaufzeit des Erbbaurechts 22 Jahre

Bodenwertanteil (nach § 193 Absatz 3 i. V. m. Absatz 4 BewG) 59 220 EUR

**Gebäudeertragswert am Bewertungsstichtag
nach § 193 Absatz 5 i. V. m. § 185 BewG**

Jahresmiete (Rohertrag nach § 186 BewG) 45 000 EUR
Bewirtschaftungskosten (aus Anlage 23 BewG)
21 % von 45 000 EUR ./. 9 450 EUR

Grundstücksart Mietwohngrundstück
Bezugsfertigkeit des Gebäudes 2008
Alter des Gebäudes 10 Jahre
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer
(aus Anlage 22 BewG) 70 Jahre
Restnutzungsdauer 60 Jahre

Grundstücksreinertrag 35 550 EUR

Verzinsungsbetrag des Bodenwerts
5,0 % von 150 000 EUR ./. 7 500 EUR

Liegenschaftszins
(§ 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 BewG) 5,0 %

Gebäudereinertrag 28 050 EUR
Vervielfältiger (aus Anlage 21 BewG) x 18,93
Restnutzungsdauer 60 Jahre
Liegenschaftszins
(§ 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 BewG) 5,0 %

Gebäudeertragswert am Bewertungsstichtag 530 986 EUR

**Gebäudeertragswert bei Ablauf des Erbbaurechts
nach § 194 Absatz 4 BewG**

Jahresmiete (Rohertrag nach § 186 BewG) 45 000 EUR
Bewirtschaftungskosten (aus Anlage 23 BewG)
23 % von 45 000 EUR ./. 12 150 EUR

Bezugsfertigkeit des Gebäudes 2008
Ablauf des Erbbaurechts 1.1.2041
Alter des Gebäudes bei Ablauf Erbbaurecht 33 Jahre
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer
(aus Anlage 22 BewG) 70 Jahre
Restnutzungsdauer bei Ablauf Erbbaurecht 37 Jahre

Grundstücksreinertrag 32 850 EUR

Verzinsungsbetrag des Bodenwerts 5,0 % von 150.000 EUR ./. 7 500 EUR

Liegenschaftszins
(§ 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 BewG) 5,0 %

Gebäudereinertrag 25 350 EUR
Vervielfältiger (aus Anlage 21 BewG) x 16,71
Restnutzungsdauer bei Ablauf Erbbaurecht 37 Jahre
Liegenschaftszins
(§ 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 BewG) 5,0 %

Gebäudeertragswert bei Ablauf des Erbbaurechts 423 598 EUR

Gebäudewertanteil nach § 193 Absatz 5 i. V. m. § 194 Absatz 4 BewG

Gebäudeertragswert am Bewertungsstichtag		530 986 EUR
abgezinster Gebäudeertragswert bei Ablauf des Erbbaurechts		<u>./.</u> 144 786 EUR
entschädigungsloser Anteil des Gebäudeertragswerts bei Ablauf des Erbbaurechts	423 598 EUR	
(keine Entschädigung)		
Abzinsungsfaktor (aus Anlage 26 BewG)	x 0,3418	
Bewertungsstichtag	15.3.2018	
Ablauf des Erbbaurechts	1.1.2041	
Restlaufzeit des Erbbaurechts	22 Jahre	
Liegenschaftszins		
(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 BewG)	5,0 %	

Gebäudewertanteil 386 200 EUR

Grundbesitzwert des Erbbaurechts nach § 193 BewG

Bodenwertanteil nach § 193 Absatz 3 BewG	59 220 EUR
Gebäudewertanteil nach § 193 Absatz 5 i. V. m. § 194 Absatz 4 BewG	<u>+</u> 386 200 EUR

Grundbesitzwert 445 420 EUR

Beispiel 2 (Sachwertverfahren):

Ein freistehendes Einfamilienhaus (mit Keller, Erdgeschoss und ausgebautem Dachgeschoss – alle Bauteile Standardstufe 3) ist in Ausübung eines Erbbaurechts im Jahre 1959 errichtet worden. Die Brutto-Grundfläche beträgt 230 m². Eine Garage ist nicht vorhanden. Das belastete Grundstück hat eine Fläche von 500 m² und der Bodenrichtwert beträgt 250 EUR/m². Der vertraglich vereinbarte jährliche Erbbauzins beträgt zum Bewertungsstichtag am 6.4.2018 2 800 EUR und ist bis zum Ablauf des Erbbaurechts am 1.4.2058 zu zahlen. Eine Entschädigungszahlung für das Gebäude ist in Höhe von 75 % des Gebäudewerts vorgesehen. Der Gutachterausschuss verfügt über keine Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren. Liegenschaftszinssätze hat der Gutachterausschuss ebenfalls nicht ermittelt.

Ermittlung Bodenwertanteil

Verzinsungsbetrag des Bodenwerts		
3,0 % von 125 000 EUR (500 m ² x 250 EUR/m ²)		3 750 EUR
Liegenschaftszins		
(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 BewG)	3,0 %	

vertraglich vereinbarter jährlicher Erbbauzins	<u>./.</u> 2 800 EUR
Unterschiedsbetrag	950 EUR

Vervielfältiger (aus Anlage 21 zum BewG)	x 22,81
Liegenschaftszins	
(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 BewG)	3,0 %
Ablauf des Erbbaurechts	1.4.2058
Restlaufzeit des Erbbaurechts	39 Jahre

Bodenwertanteil (nach § 193 Absatz 3 i. V. m. Absatz 4 BewG) 21 669 EUR

Gebäudesachwert am Bewertungsstichtag nach § 193 Absatz 5 i. V. m. § 190 BewG

Regelherstellungskosten		975 EUR/m ²
Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 zum BewG)	835 EUR/m ²	
Gebäudeart	1.01	
Standardstufe (alle Bauteile)	3	
Baupreisindex (§ 190 Abs. 1 und 2 BewG)	x 116,8/100	
Gebäudeart	1.01	
Bewertungsstichtag	2018	

Brutto-Grundfläche		x 230 m ²	
Gebäuderegelerstellungswert			224 250 EUR
Alterswertminderung	84,29 % (59 J. : 70 J.)	./.	<u>189 021 EUR</u>
Gebäudeart	1.01		
Bezugsfertigkeit des Gebäudes	1959		
Alter des Gebäudes	59 Jahre		
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (aus Anlage 22 zum BewG)	70 Jahre		
Gebäudesachwert			35 229 EUR
Mindestwertansatz nach § 190 Absatz 4 Satz 5 BewG	67 275 EUR		
30 % des Gebäuderegelerstellungswerts in Höhe von 224 250 EUR			
Gebäudesachwert am Bewertungsstichtag			67 275 EUR
Gebäudesachwert bei Ablauf des Erbbaurechts nach § 193 Absatz 5 i. V. m. § 194 Absatz 4 BewG			
Regelherstellungskosten		976 EUR/m ²	
Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 zum BewG)	835 EUR/m ²		
Gebäudeart	1.01		
Standardstufe (alle Bauteile)	3		
Baupreisindex (§ 190 Abs. 1 und 2 BewG)	x 116,8/100		
Gebäudeart	1.01		
Bewertungsstichtag	2018		
Brutto-Grundfläche		x 230 m ²	
Gebäuderegelerstellungswert			224 480 EUR
Alterswertminderung	100 %	./.	<u>224 480 EUR</u>
Gebäudeart	1.01		
Bezugsfertigkeit des Gebäudes	1959		
Ablauf des Erbbaurechts	1.4.2058		
Alter des Gebäudes	99 Jahre		
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (aus Anlage 22 zum BewG)	70 Jahre		
Gebäudesachwert			0 EUR
Mindestwertansatz nach § 190 Absatz 4 Satz 5 BewG			67 344 EUR
30 % des Gebäuderegelerstellungswerts in Höhe von 224 480 EUR			
Gebäudesachwert bei Ablauf des Erbbaurechts			67 344 EUR
Gebäudewertanteil nach § 193 Absatz 5 i. V. m. § 194 Absatz 4 BewG			
Gebäudesachwert am Bewertungsstichtag			67 275 EUR
abgezinster Gebäudesachwert bei Ablauf des Erbbaurechts entschädigungsloser Anteil des Gebäudesachwerts bei Ablauf des Erbbaurechts (25 % von 67 344 EUR)		./.	<u>5 317 EUR</u>
Abzinsungsfaktor (aus Anlage 26 zum BewG)			16 836 EUR x 0,3158
Bewertungsstichtag	6.4.2018		
Ablauf des Erbbaurechts	1.4.2058		
Restlaufzeit des Erbbaurechts	39 Jahre		
Liegenschaftszins (§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 BewG)	3,0 %		

Gebäudewertanteil	61 958 EUR
Grundbesitzwert des Erbbaurechts nach § 193 BewG	
Bodenwertanteil nach § 193 Absatz 3 BewG	21 669 EUR
Gebäudewertanteil nach § 193 Absatz 5 i. V. m. § 194 Absatz 4 BewG	+ 61 958 EUR
Wert des Erbbaurechts	<u>83 627 EUR</u>
 Grundbesitzwert	 83 627

Hinweise

H B 194

Bewertung der wirtschaftlichen Einheit des Erbbaugrundstücks

Beispiel (Sachverhalt wie in H B 193.7 Beispiel 1):

Ermittlung Bodenwertanteil

Bodenwert	(500 m ² x 300 EUR/m ²)	150 000 EUR	
Abzinsungsfaktor (aus Anlage 26 zum BewG)		x 0,3418	51 270 EUR
Bewertungsstichtag	15.3.2018		
Ablauf des Erbbaurechts	1.1.2041		
Restlaufzeit des Erbbaurechts	22 Jahre		
Liegenschaftszins			
(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 BewG)	5,0 %		
 vertraglich vereinbarter jährlicher Erbbauzins		3 000 EUR	
Vervielfältiger (aus Anlage 21 zum BewG)		x 13,16	+ 39 480 EUR
Liegenschaftszins			
(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 BewG)	5,0 %		
Restlaufzeit des Erbbaurechts	22 Jahre		

Bodenwertanteil (nach § 194 Absatz 3 BewG) 90 750 EUR

Gebäudeertragswert bei Ablauf des Erbbaurechts nach § 194 Absatz 4 BewG

Jahresmiete (Rohertrag nach § 186 BewG)		45 000 EUR
Bewirtschaftungskosten (aus Anlage 23 zum BewG)		
27 % von 45 000 EUR		<u>./.</u> 12 150 EUR
Bezugsfertigkeit des Gebäudes	2008	
Ablauf des Erbbaurechts	1.1.2041	
Alter des Gebäudes bei Ablauf Erbbaurecht	33 Jahre	
Wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer		
(aus Anlage 22 zum BewG)	70 Jahre	
Restnutzungsdauer bei Ablauf Erbbaurecht	37 Jahre	

Grundstücksreinertrag		32 850 EUR
Verzinsungsbetrag des Bodenwerts 5,0 % von 150.000 EUR		<u>./.</u> 7 500 EUR
Liegenschaftszins		
(§ 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 BewG)	5,0 %	

Gebäudereinertrag (≥ 0)		25 350 EUR
Vervielfältiger (aus Anlage 21 zum BewG)		x 16,71
Restnutzungsdauer bei Ablauf Erbbaurecht	37 Jahre	
Liegenschaftszins		
(§ 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 BewG)	5,0 %	

Gebäudeertragswert bei Ablauf des Erbbaurechts 423 598 EUR

Gebäudeertragswert bei Ablauf des Erbbaurechts gemäß § 194 Absatz 4 BewG abgezinst auf den Bewertungsstichtag 144 785 EUR

entschädigungsloser Anteil des Gebäudeertragswerts bei Ablauf des Erbbaurechts (keine Entschädigung)	423 598 EUR
Abzinsungsfaktor (aus Anlage 26 zum BewG)	x 0,3418
Bewertungsstichtag	15.3.2018
Ablauf des Erbbaurechts	1.1.2041
Restlaufzeit des Erbbaurechts	22 Jahre
Liegenschaftszins (§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 BewG)	5,0 %

Grundbesitzwert des Erbbaugrundstücks gemäß § 194 BewG

Bodenwertanteil nach § 194 Absatz 3 BewG	90 750 EUR
Gebäudewertanteil nach § 194 Absatz 4 BewG	+ 144 785 EUR
Grundbesitzwert	<u>235 535 EUR</u>

Hinweise

H B 195.1

Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen

> Gleich lautende Ländererlasse vom 5.6.2013 (BStBl I S. 734)

Fläche im Umgriff des Gebäudes

> BFH vom 2.8.1989 II R 219/85, BStBl II S. 826

Herausgabeanspruch des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers

> BFH vom 21.12.1978 III R 20/77, BStBl 1979 II S. 466

Hinweise

H B 195.2

Gebäude auf fremdem Grund und Boden

Beispiel 1:

Ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden (industrielles Produktionsgebäude in Massivbauweise; zu eigenen betrieblichen Zwecken genutzt; Baujahr 1997; alle Bauteile Standardstufe 3; keine übliche Miete ermittelbar) ist für Zwecke der Erbschaftsteuer auf den 15.4.2018 zu bewerten. Die Restlaufzeit des Nutzungsrechts beträgt am Bewertungsstichtag noch 4 Jahre (bis 2022). Das Gebäude ist bei Beendigung des Nutzungsrechts zu beseitigen. Die Brutto-Grundfläche des Gebäudes beträgt 3 100 m².

Das industrielle Produktionsgebäude stellt ein Geschäftsgrundstück dar (Nutzung ausschließlich zu eigenen gewerblichen Zwecken). Für das Geschäftsgrundstück lässt sich auf Grund der Spezialnutzung keine übliche Miete ermitteln, so dass die Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden nach dem Sachwertverfahren erfolgt. Bedingt durch den bei Beendigung des Pachtverhältnisses notwendigen Abriss des Gebäudes ergibt sich eine verkürzte Nutzungsdauer für das in Massivbauweise errichtete industrielle Produktionsgebäude (Gebäudeart 15.4 der Anlage 24 II BewG). Die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes beträgt insgesamt 25 Jahre (1997 bis 2022), am Besteuerungsstichtag ist es 21 Jahre alt. Die längere wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren nach Anlage 22 BewG ist auf Grund der Abrissverpflichtung ebenso unbeachtlich wie der Mindestrestwert in Höhe von 30 % der Regelherstellungskosten.

Gebäudesachwert

Regelherstellungskosten		1 115 EUR/m ²
Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 zum BewG)		950 EUR/m ²
Gebäudeart	15.4	
Standardstufe (alle Bauteile)	3	
Baupreisindex (§ 190 Abs. 1 und 2 BewG)		x 117,4/100
Gebäudeart	15.4	
Bewertungsstichtag	2018	
Brutto-Grundfläche		x 3 100 m ²

Gebäuderegelerstellungswert 3 456 500 EUR

Alterswertminderung mit Abbruchverpflichtung

Gebäuderegelerstellungswert		3 456 500 EUR
Alterswertminderung mit Abbruchverpflichtung	84,00 % (21 J. :25 J.)	<u>./. 2 765 200 EUR</u>
Gebäudeart	15.4	
Bezugsfertigkeit des Gebäudes	1997	
Alter des Gebäudes	21 Jahre	
tatsächliche Gesamtnutzungsdauer	25 Jahre	
Gebäudesachwert		691 300 EUR

Eine Anpassung an den gemeinen Wert durch Wertzahl erfolgt nicht.

Beispiel 2:

Ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden (Verbrauchermarkt; zu eigenen betrieblichen Zwecken genutzt; Baujahr 2010; alle Bauteile Standardstufe 4; keine übliche Miete ermittelbar) ist für Zwecke der Erbschaftsteuer auf den 15.03.2018 zu bewerten. Die Restlaufzeit des Nutzungsrechts beträgt am Bewertungsstichtag noch 26 Jahre (bis 2044). Das Gebäude ist bei Beendigung des Nutzungsrechts zu beseitigen. Die Brutto-Grundfläche des Gebäudes beträgt 775 m².

Der Verbrauchermarkt stellt ein Geschäftsgrundstück dar (Nutzung ausschließlich zu eigenen gewerblichen Zwecken). Für das Geschäftsgrundstück lässt sich auf Grund einer Spezialnutzung keine übliche Miete ermitteln, so dass die Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden nach dem Sachwertverfahren erfolgt. Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer beträgt nach Anlage 22 BewG 30 Jahre. Die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes beträgt insgesamt 34 Jahre (2010 bis 2044); am Besteuerungsstichtag ist es 8 Jahre alt. Auf Grund der Abrissverpflichtung ist der Mindestrestwert in Höhe von 30 % der Regelherstellungskosten unbeachtlich.

Gebäudesachwert

Regelherstellungskosten		1 021 EUR/m ²
Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 zum BewG)		870 EUR/m ²
Gebäudeart	13.1	
Standardstufe (alle Bauteile)	4	
Baupreisindex (§ 190 Abs. 1 und 2 BewG)		x 117,4/100
Gebäudeart	13.1	
Bewertungsstichtag	2018	
Brutto-Grundfläche		x 775 m ²
Gebäuderegelerstellungswert		791 275 EUR

Alterswertminderung mit Abbruchverpflichtung

Gebäuderegelerstellungswert		791 275 EUR
Alterswertminderung mit Abbruchverpflichtung	23,53 % (8 J. :34 J.)	<u>./. 186 187 EUR</u>
Gebäudeart	13.1	
Bezugsfertigkeit des Gebäudes	2010	
Alter des Gebäudes	8 Jahre	
tatsächliche Gesamtnutzungsdauer	34 Jahre	
Gebäudesachwert		605 088 EUR

Alterswertminderung ohne Abbruchverpflichtung

Gebäuderegelerstellungswert		791 275 EUR
Alterswertminderung ohne Abbruchverpflichtung	26,67 % (8 J. :30 J.)	<u>./. 211 034 EUR</u>
Gebäudeart	13.1	
Bezugsfertigkeit des Gebäudes	2010	
Alter des Gebäudes	8 Jahre	
wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer	30 Jahre	
Gebäudesachwert		580 241 EUR

Anzusetzen ist der niedrigere der beiden Gebäudesachwerte (580 241 EUR).

Eine Anpassung an den gemeinen Wert durch Wertzahl erfolgt nicht.

Belastetes Grundstück

Beispiel:

Ein mit einem fremden Gebäude bebautes Grundstück ist auf Grund einer Schenkung zum 20.3.2018 zu bewerten. Das Grundstück ist 1 450 m² groß; der Bodenrichtwert (BRW) beträgt 130 EUR/m². Die Restlaufzeit des Nutzungsrechts beträgt am Bewertungsstichtag noch 22 Jahre. Der vereinbarte Pachtzins beträgt jährlich 12 000 EUR. Der Gutachterausschuss gibt einen Liegenschaftszinssatz von 5,5 % vor.

Grundbesitzwert

abgezinster Bodenwert (1 450 m ² x BRW 130 EUR/m ² x 0,3079) (§ 195 Absatz 3 Satz 2 i. V. m. § 193 Absatz 4 BewG und Anlage 26 zum BewG)	58 039 EUR
kapitalisierter Pachtzins (12 000 EUR x 12,58) (§ 195 Absatz 3 Satz 3 BewG i. V. m. Anlage 21 zum BewG)	+ 150 960 EUR
Grundbesitzwert	208 999 EUR

Hinweise

H B 196.2 (3)

Errichtung eines Gebäudes auf einem bisher unbebauten Grundstück

Beispiel:

Ein zuvor unbebautes Grundstück (Größe 611 m², Bodenrichtwert 100 EUR/m²) wird mit einem Einfamilienhaus bebaut und zum 1.2.2018 verschenkt. Bis zu diesem Zeitpunkt sind Herstellungskosten von 65 000 EUR entstanden, von denen 50 000 EUR bezahlt worden sind.

Wert für das zuvor unbebaute Grundstück

(§ 196 Absatz 2 i. V. m. § 179 BewG)

611 m² x 100 EUR/m²

61 100 EUR

Entstandene Herstellungskosten

(§ 196 Absatz 2 BewG; die tatsächliche Zahlung ist unbeachtlich)

+ 65 000 EUR

Grundbesitzwert

126 100 EUR

Errichtung eines Gebäudes auf einem bisher bebauten Grundstück

Beispiel 1:

Ein Zweifamilienhaus (ZFH), das auf einem 900 m² großen Grundstück errichtet worden ist (Bodenrichtwert 200 EUR/m²), wird um zwei Stockwerke aufgestockt. Nach Abschluss der Baumaßnahme wird das Mehrfamilienhaus 4 Wohnungen beinhalten. Der Eigentümer verstirbt noch während der Bauphase am 1.3.2018. Bis zu diesem Zeitpunkt sind Herstellungskosten für die Aufstockung von 50 000 EUR entstanden (ohne Abbruchkosten für die Beseitigung des alten Dachaufbaus). Der Vergleichswert (inkl. Bodenwert) beträgt lt. Grundstücksmarktbericht des örtlichen Gutachterausschusses für ein vergleichbares Zweifamilienhaus 370 000 EUR.

Wert des bebauten Grundstücks vor Beginn der Baumaßnahme

(§ 196 Absatz 2 i. V. m. § 183 Absatz 1 BewG)

Vergleichswert ZFH lt. Grundstücksmarktbericht

370 000 EUR

(maßgeblich ist die Grundstücksart und das Bewertungsverfahren vor Durchführung der Baumaßnahme)

Entstandene Herstellungskosten

(§ 196 Absatz 2 BewG)

+ 50 000 EUR

Grundbesitzwert

420 000 EUR

Beispiel 2:

Ein mit einem Mehrfamilienhaus (Mietwohngrundstück) bebautes Grundstück, das 1 100 m² groß ist und für das ein Bodenrichtwert von 150 EUR/m² anzusetzen ist, wird um einen Anbau erweitert. Der Eigentümer verschenkt das Grundstück (während der Bauphase) zum 2.4.2018. Herstellungskosten sind bis zu diesem Zeitpunkt in Höhe von 45.000 EUR entstanden. Das Jahresentgelt (Miete) vor Errichtung des Anbaus beträgt 23 600 EUR und entspricht der üblichen Miete. Das Gebäude ist im Bewertungsstichtag 20 Jahre alt. Der Gutachterausschuss hat keine Erfahrungssätze für Bewirtschaftungskosten und keinen Liegenschaftszinssatz zur Verfügung gestellt.

Die Gesamtnutzungsdauer des Mietwohngrundstücks beträgt nach Anlage 22 BewG 70 Jahre. Da der Gutachterausschuss keine Erfahrungssätze für Bewirtschaftungskosten und keinen Liegenschaftszinssatz zur Verfügung stellt, gelten die Werte nach Anlage 23 BewG (Bewirtschaftungskosten = 23 %) und § 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 BewG (Liegenschaftszinssatz = 5 %). Der Vervielfältiger beträgt nach Anlage 21 BewG bei einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren 18,26.

Wert des bebauten Grundstücks vor Beginn der Baumaßnahme
(§ 196 Absatz 2 i. V. m. §§ 184 ff. BewG)

Bodenwert

1 100 m² x 150 EUR/m² 165 000 EUR

Gebäudewert

Grundstücksrohertrag (Jahresentgelt)	23 600 EUR	
Bewirtschaftungskosten (23 % x 23 600 EUR)	<u>./.</u> 5 428 EUR	
Grundstücksreinertrag	18 172 EUR	
Bodenwertverzinsung (5 % x 165 000 EUR)	<u>./.</u> 8 250 EUR	
Gebäudereinertrag	9 922 EUR	
Vervielfältiger	x 18,26	<u>+ 181 175 EUR</u>
Wert des bebauten Grundstücks vor Beginn der Baumaßnahme		346 175 EUR

Entstandene Herstellungskosten

(§ 196 Absatz 2 BewG) + 45 000 EUR
Grundbesitzwert 391 175 EUR

Hinweise

H B 196.2 (4)

Errichtung eines Gebäudes auf einem bislang un bebauten Erbbaugrundstück

Beispiel:

Auf einem bislang un bebauten Erbbaurecht wird ein Einfamilienhaus errichtet. Das Erbbaugrundstück hat eine Fläche von 600 m² und der Bodenrichtwert beträgt 200 EUR/m². Der vertraglich vereinbarte jährliche Erbbauzins beträgt zum Bewertungsstichtag am 15.3.2018 3 000 EUR und ist bis zum Ablauf des Erbbaurechts am 1.1.2108 zu zahlen. Der Gutachterausschuss verfügt über keine Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren. Für den Bau des Einfamilienhauses sind bis zum Bewertungsstichtag Herstellungskosten in Höhe von 100 000 EUR entstanden. Eine Entschädigungszahlung für das Gebäude bei Ablauf des Erbbaurechts ist in Höhe von 50 % vorgesehen.

Ermittlung Bodenwertanteil

Verzinsungsbetrag des Bodenwerts
3,0 % von 120 000 EUR (600 m² x 200 EUR/m²) 3 600 EUR

Liegenschaftszins
(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 BewG) 3,0 %

vertraglich vereinbarter jährlicher Erbbauzins ./. 3 000 EUR
Unterschiedsbetrag 600 EUR

Vervielfältiger (aus Anlage 21 zum BewG) x 30,93

Liegenschaftszins
(§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 BewG) 3,0 %

Bewertungsstichtag 15.3.2018

Ablauf des Erbbaurechts 1.1.2108

Restlaufzeit des Erbbaurechts 89 Jahre

Bodenwertanteil (nach § 193 Absatz 3 i. V. m. Absatz 4 BewG) 18 558 EUR

Ermittlung Gebäudewertanteil

Entstandene Herstellungskosten (§ 196 Absatz 2 BewG) 100 000 EUR

Anteil Erbbaugrundstück (> R B 193 Absatz 7 Satz 4) bei Ablauf des Erbbaurechts nicht zu entschädigender Anteil an den Herstellungskosten (50 % von 100 000 EUR)		<u>./. 3 600 EUR</u>
Abzinsungsfaktor nach Anlage 26 zum BewG	50 000 EUR x 0,0720	
Bewertungsstichtag	15.3.2018	
Ablauf des Erbbaurechts	1.1.2108	
Restlaufzeit des Erbbaurechts	89 Jahre	
Liegenschaftszins (§ 193 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 BewG)	3,0 %	
Gebäudewertanteil		96 400 EUR
Grundbesitzwert		
Bodenwertanteil		18 558 EUR
Gebäudewertanteil		+ 96 400 EUR
Grundbesitzwert		<u>114 958 EUR</u>

Hinweise

H B 198

Vorschriften auf der Grundlage des § 199 Absatz 1 BauGB

> Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienerwertermittlungsverordnung - ImmoWertV) vom 19.5.2010 (BGBl I S. 639)

> Richtlinie zur Ermittlung von Bodenrichtwerten (Bodenrichtwertrichtlinie – BRW-RL) vom 11.1.2011 (BAnz AT 11.2.2011 Nr. 24 S. 597)

> Richtlinie zur Ermittlung des Sachwerts (Sachwertrichtlinie – SW-RL) vom 5.9.2012 (BAnz AT 18.10.2012 B1)

> Richtlinie zur Ermittlung des Vergleichswerts und des Bodenwerts (Vergleichswertrichtlinie – VW-RL) vom 20.3.2014 (BAnz AT 11.4.2014 B3)

> Richtlinie zur Ermittlung des Ertragswerts (Ertragswertrichtlinie – EW-RL) vom 12.11.2015 (BAnz AT 4.12.2015 B4)

Fristsetzung zur Vorlage eines Sachverständigengutachtens

> § 364b AO (Fristsetzung)

Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch Sachverständigengutachten

> BFH vom 10.11.2004 II R 69/01, BStBl 2005 II S. 259, vom 3.12.2008 II R 19/08, BStBl 2009 II S. 403 und vom 11.9.2013 II R 61/11, BStBl 2014 II S. 363

> Gleich lautende Ländererlasse vom 19.2.2014 (BStBl I S. 808)

Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch zeitnahen Kaufpreis

> BFH vom 2.7.2004 II R 55/01, BStBl II S. 703

Liegen im Rahmen des Nachweises des niedrigeren gemeinen Werts gleichzeitig ein zeitnah zum Bewertungsstichtag im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommener Kaufpreis und ein Sachverständigengutachten vor, bestehen keine Bedenken, der Grundbesitzwertfeststellung den Kaufpreis zugrunde zu legen. Der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr vereinbarte bzw. erzielte Kaufpreis liefert den sichersten Anhaltspunkt für den gemeinen Wert.

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

Ist nach § 198 BewG ein nachgewiesener gemeiner Wert, der auf Grund von Grundstücksbelastungen durch Nutzungsrechte, wie z. B. Nießbrauch oder Wohnrecht, gemindert wurde, als Grundbesitzwert festgestellt worden, hat das Lagefinanzamt das für die Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständige Finanzamt hierauf hinzuweisen (vgl. § 10 Absatz 6 Satz 6 ErbStG).

Hinweise

H B 200

Junges Betriebsvermögen

Beispiel 1:

Bis zum Jahr 01 bestand eine Betriebsaufspaltung. Im Jahr 02 wird das Betriebsgrundstück der Besitzgesellschaft in die Betriebsgesellschaft eingelegt. Im Jahr 03 werden die Anteile an der ehemaligen Betriebsgesellschaft übertragen und die Anteile sind zu bewerten. Das Betriebsgrundstück ist als junges Betriebsvermögen zu behandeln.

Beispiel 2:

Im Jahr vor der Zuwendung des Betriebs wird ein Grundstück eingelegt, das als Parkplatz für den betrieblichen Fuhrpark genutzt wird. Das Betriebsgrundstück ist als junges Betriebsvermögen zu behandeln.

Hinweise

H B 201

Jahresertrag bei Rumpfwirtschaftsjahr

Beispiel:

Bewertungsstichtag	16.9.03
Gründungsdatum	1.5.00
Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr	

Der Ermittlungszeitraum umfasst die Wirtschaftsjahre 01, 02 und 03. Eine Berücksichtigung des Rumpfwirtschaftsjahrs (1.5.00 bis 31.12.00) erfolgt nicht.

Hinweise

H B 202

Wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderung

Beispiel 1:

Eine Gesellschaft zahlt an den Gesellschafter-Geschäftsführer einen überhöhten Unternehmerlohn.

Die wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderung der Gesellschaft ist in Höhe der Differenz zum angemessenen Unternehmerlohn zur Ermittlung des Betriebsergebnisses hinzuzurechnen (§ 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 BewG).

Beispiel 2:

Eine natürliche Person überlässt der Gesellschaft, an der sie oder eine ihr nahestehende Person beteiligt ist, ein Grundstück zu einer zu niedrigen Miete.

Die wirtschaftlich nicht begründete Vermögenserhöhung der Gesellschaft ist in Höhe der Differenz zur üblichen Miete zur Ermittlung des Betriebsergebnisses abzuziehen (§ 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 BewG).

**Ministerium für Finanzen
Baden-Württemberg**
3-S371.5/26

**Bayerisches Staatsministerium der
Finanzen und für Heimat**
34 - S 3715 - 7/2

**Senatsverwaltung für Finanzen
Berlin**
- III D – S 3715-1/2017-3

**Ministerium der Finanzen und
für Europa des Landes Brandenburg**
12-36-S 3715/2017#001

**Der Senator für Finanzen der
Freien Hansestadt Bremen**
S 3715-1/2015-1/2019 - 13-5

**Finanzbehörde der Freien
und Hansestadt Hamburg**
S 3715 – 2019/002 - 53

**Hessisches Ministerium
der Finanzen**
S 3715 A-026-II6a

**Finanzministerium
Mecklenburg-Vorpommern**
S 3715-00000-2018/001-004

Niedersächsisches Finanzministerium
S 3715-23-351

**Ministerium der Finanzen des Landes
Nordrhein-Westfalen**
S 3900 - 64 - V A 6

**Ministerium der Finanzen
des Landes Rheinland-Pfalz**
S 3715#2018/0001-0401 448

**Saarland
Ministerium für Finanzen und Europa**
B/4 - S 3715-1#008

**Sächsisches Staatsministerium
der Finanzen**
35-S 3715/22/108-2019/66188

**Ministerium der Finanzen
des Landes Sachsen-Anhalt**
42 - S 3715 - 30

**Finanzministerium des Landes
Schleswig-Holstein**
VI 35 – S 3715 – 020

Thüringer Finanzministerium
S 3715 A – 14