

1. Vorwort

---

2. Tagungsbericht Mallorca 2014

---

3. Aktuelle Entscheidungen

---

- 3.1 Begrenzung des Jahreswerts von Nutzungen
- 3.2 Erbschaftsteuer auf selbstfinanzierte Versicherungsleistung
- 3.3 Gewährung eines zinslosen Darlehens an Lebensgefährten, schenkungssteuerpflichtig
- 3.4. Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Geschenk
- 3.5 Entstehung der Erbschaftsteuer bei betagtem Vermächtnis
- 3.6 Abziehbarkeit von Pflegeaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit
- 3.7 Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht nach § 13a ErbStG a. F. bzw. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG begünstigt
- 3.8 Wegfall der Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens
- 3.9 Wohnungsrecht kein Fall von § 13 Abs. 4b ErbStG
- 3.10 Voller Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG trotz beschränkter Steuerpflicht
- 3.11 Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Auflage

4. Anmeldung Workshop

---

5. Anmeldung Jahrestagung

---

**Impressum:**

Institut für Erbrecht e.V.  
eingetragen beim  
Amtsgericht Konstanz VR 843  
Vertreten durch den alleinigen  
Vorstand Rechtsanwalt  
Elmar Uricher

**Anschrift:**

Institut für Erbrecht e.V.  
Reichenastr. 15  
D-78467 Konstanz  
Tel.: +49 (0) 7531 17727  
Fax: +49 (0) 7531 27742

## 1. Vorwort


---

Der Newsletter des Instituts für Erbrecht soll wie immer eine kurze Darstellung aktueller Entscheidungen enthalten, wobei wir dieses Mal den Schwerpunkt auf die Steuergestaltung gelegt haben, aber auch die Tätigkeiten des Vorstandes und die Aktivitäten des Instituts für Erbrecht dokumentieren.

Wir können dabei berichten, dass es uns gelungen ist ein neues Mitglied für den wissenschaftlichen Beirat gefunden zu haben. Professor Dr. Michael Stürner, M. Jur. (Oxford) von der Universität Konstanz (<http://www.jura.uni-konstanz.de/ipr/lehrstuhl/prof-dr-michael-stuerner/>), der seinen Forschungs- und Lehrtätigkeitsschwerpunkt im internationalen Privatrecht und Verfahrensrecht hat, konnte als neues Mitglied Mitte dieses Jahres berufen werden. Er nimmt mit seinem Tätigkeitsbereich gerade bei der weiteren Internationalisierung der Vermögensnachfolge eine wichtige Funktion künftig wahr. Insbesondere bei Fragen zur Anwendung des jeweiligen ausländischen materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts, können wir künftig in Form von Gutachten auf seine Expertise zurückgreifen.

Weiter ist es uns gelungen, einen neuen Kooperationspartner im Bereich Erbschaftsmarketing zu gewinnen. Die Deutsche Gesellschaft zur Rettung von Schiffbrüchigen (DGzRS) wird künftig im Bereich des Erbschaftsmarketing, aber auch bei der Abwicklung von Nachlässen verstärkt mit uns zusammenarbeiten. Wir möchten die einzelnen Mitglieder bitten, wenn sie künftig Anfragen der DGzRS erhalten, uns darüber zu informieren. Denn nur so können wir sehen, wie erfolgreich eine solche Kooperation wird. Auch bei allen anderen bestehenden Kooperationen ist es für uns sehr hilfreich, wenn wir gelegentliche Rückmeldungen erhalten. Denn das Anbahnen, wie auch das Pflegen dieser Kooperationen, ist sehr zeitaufwändig.

Wir würden uns freuen, wenn Sie sich bereits heute das Datum unserer Jahrestagung 2015 in Mainz am 24.- 25. April vormerken. Die weiteren Veranstaltungshinweise finden Sie am Ende des Newsletters. Ebenso möchten wir auf den nachstehenden Tagungsbericht zu dem kürzlich erfolgten Seminar auf Mallorca hinweisen, in der Hoffnung künftig solche Veranstaltungen noch häufiger anbieten zu können.



Elmar Uricher  
Vorstand

## 2. Tagungsbericht Mallorca 2014

---

Seminar Mallorca 16-17. Oktober 2014

Das Seminar zum internationalen Erb- und Erbschaftsteuerrecht, das zum ersten Mal in dieser Form angeboten wurde, fand sehr positiven Anklang bei den Teilnehmern. Die Veranstaltung war eine Gemeinschaftsveranstaltung des Institut für Erbrecht und der Wirtschaftsprüfervereinigung Baden Württemberg. Der Auftakt der Veranstaltung war ein ausführlicher Beitrag des seit vielen Jahren auf Mallorca lebenden deutschsprachigen Maklers **Patrick Pawlowski**. Dieser erläuterte die Besonderheiten des Immobilienmarktes in Spanien, insbesondere von Mallorca. Anders als in Deutschland findet für die Bewertung von Immobilien für die Zwecke der Erbschaftsteuer keine Bewertung nach einer gesetzlichen Vorgabe statt, wie in Deutschland nach §§ 179 ff. BewG, sondern es gibt verschiedene Bewertungsansätze, die am Ende von der zuständigen Finanzbehörde gewählt werden können. Der erste Wertansatz ist der, der im Katasteramt für die Immobilie hinterlegt ist. Die Tücken dieses Wertes können jedoch darin liegen, dass die Immobilie mit einer viel größeren Grundstücksfläche vermerkt ist, als sie tatsächlich hat. Da das Kataster- und Vermessungswesen in Spanien noch nicht die Tiefe und Gründlichkeit erlangt hat, wie wir dies in Deutschland kennen, gilt es also gerade bei sehr werthaltigen Immobilien genau hinzuschauen. In erster Linie findet die Vergleichsmethode Anwendung. Die Finanzbehörde lässt sich also die Werte von vergleichbaren Objekten geben, ähnlich also wie bei der Vergleichswertmethode nach § 182 Abs. 1 und § 183 BewG, welche aber nach deutschem Bewertungsrecht nur für bestimmte Immobilienarten Anwendung finden kann. Anders in Spanien. Dort gibt es keine konkrete gesetzliche Grundlage für die Frage, wie die Vergleichswertbewertung zu erfolgen hat, also nach welchen Parametern. Deshalb ist es wichtig für die Bewertung in Spanien auf einen erfahrenen Makler zurückgreifen zu können. Dabei gilt es wiederum zu beachten, dass allein auf der Insel Mallorca die Preise für Immobilien extrem variieren. So kann es sein, dass Immobilien die nur wenige Meter auseinander liegen erhebliche Preisvarianzen aufzeigen, weil eben die eine Seite des Hügels gerade sehr begehrt ist und die andere weniger. Es gibt wohl einen regelmäßigen Run auf einen bestimmten Teil der Insel, wenn dort die ersten prominenten Käufer eine Immobilie erworben haben. Die Wertfindung ist also sehr großen Schwankungen unterworfen. Fazit dieses Beitrages war es also, dass die Bewertungsmethoden wie wir sie aus Deutschland kennen, nicht mit der Wertfindung in Spanien und dabei speziell in den begehrten Feriendomizilen vergleichbar ist.

Der nächste Tagungstag wurde durch einen umfassenden Beitrag des Referenten Abogado **Michael Fries** von der Kanzlei MONEREO MEYER MARINEL-LO Abogados eröffnet. Er stellte sehr übersichtlich das spanische Erbrecht und die Besonderheiten der sogenannten Foralrechte dar. Über Foralrechte in Erbsachen verfügen Aragonien, Balearen (Mallorca, Menorca, Ibiza und Formentera), Baskenland (Biskaya, Alava, Guipuzkoa), Galizien, Katalonien und Navarra. Daneben existieren örtliche Gewohnheitsrechte in Asturien und Murcia. Die Foralrechte bedingen ein völlig unübersichtliches Erbrecht in Spanien. Michael Fries wies darauf hin, wie wichtig es ab dem 17. August 2015, nach Wirksamwerden der EU ErbVO, ist, Kenntnisse der einzelnen Foralrechte zu haben. Denn nur so lässt sich für jemanden, der nach diesem Erbrecht beerbt wird, feststellen, welche rechtlichen Konsequenzen sich für den jeweiligen Erbfall ergeben oder wie eine entsprechende Verfügung

von Todes wegen zu treffen ist. Das allgemeine spanische Erbrecht ähnelt in vielen Bereichen dem deutschen Erbrecht, jedoch bestehen in den einzelnen Abschnitten der Rechtsgrundlagen eben doch wieder erhebliche Unterschiede. So ist nach deutschem Erbrecht ein Kind, sofern es lebend geboren wurde, erbfähig. Lebend geboren bedeutet, wenige Minuten gelebt zu haben. Das spanische Erbrecht fordert mindesten eine Lebensdauer von 24 Stunden. Daneben fordert das spanische Erbrecht die Annahme der Erbschaft, welche in verschiedener Form erfolgen kann. In der Zeit zwischen Erbfall und Annahme ist das Nachlassvermögen ohne Rechtsträger; d.h. es handelt sich um eine „ruhende Erbschaft“. Ebenfalls anders als im deutschen Recht existiert keine gesetzliche Frist zur Annahme oder Ausschlagung einer Erbschaft.

Die Testierfähigkeit ist in Spanien schon mit dem Erreichen des 14. Lebensjahres gegeben. Gemeinschaftliche Testamente oder Erbverträge sind nicht zulässig. Wie in Deutschland garantiert das gemeinspanische Recht den nächsten Angehörigen einen Anteil am Nachlass auch gegen den Willen des Erblassers, die sog. legitima. Im Unterschied zur Rechtslage in Deutschland handelt es sich beim gemeinspanischen „Pflichterben“ (heredero forzoso) um einen echten Noterben; d.h. diesem steht nicht bloß ein schuldrechtlicher Geldanspruch zu, sondern er wird Miterbe, mit allen sich daraus ergebenden Rechten und Pflichten. Er ist somit in einen von einem deutschen Nachlassgericht zu erteilenden Erbschein aufzunehmen. Der Erblasser kann nur über sein gesamtes Vermögen testamentarisch frei verfügen wenn keine zwingenden Erben bzw. Noterben existieren.

Ergänzt wurde der beachtenswerte Beitrag des Kollegen Michael Fries durch seinen Kanzleipartner Abogado **Carlos Anglada**, der einen umfassenden Beitrag zum spanischen Erbschaftsteuerrecht lieferte. Dabei wurde von ihm insbesondere auch wieder die Besonderheit herausgestellt, dass das Erbschaftsteuerrecht, wie das Erbrecht auch, in Spanien nicht einheitlich Anwendung findet, sondern in den verschiedenen Regionen auch das Erbschaftsteuerrecht unterschiedlich ist. Was in der Praxis für die Frage, wo sich jemand niederlässt u.U von erheblicher Bedeutung sein kann für die steuerrechtlichen Auswirkungen. Herr Anglada erläuterte ausführlich auch die aktuelle Entscheidung des EUGH zum spanischen Erbschaftsteuerrecht. Der Europäische Gerichtshof hat am 3. September 2014 entschieden, dass die spanische Erbschaft- und Schenkungssteuer gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, da diese eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Schenkungen und Erbschaften zulässt, und zwar zwischen in Spanien ansässigen und nicht ansässigen Erben bzw. Schenkungsempfängern, zwischen in Spanien ansässigen und nicht ansässigen Erblassern sowie zwischen Schenkungen und ähnlichen Zuwendungen von auf spanischem Territorium und außerhalb Spaniens gelegenen Immobilien.

Für Steuerzahler, die in den letzten Jahren von der „Diskriminierung“ bei der Entrichtung der spanischen Erbschaftsteuer betroffen waren, da sie die günstigere Regelung der autonomen Gebietskörperschaften nicht anwenden konnten, ist es entscheidend, umgehend zu handeln und ein Rückerstattungsverfahren für zu Unrecht gezahlte Beträge bei der spanischen Finanzbehörde einzuleiten. Für diejenigen Fälle, in denen dieser Weg aufgrund der abgelaufenen Verjährungsfrist ausscheidet, besteht die Möglichkeit eine Haftungsklage gegen den spanischen Staat innerhalb eines Jahres ab der Urteilsveröffentlichung einzureichen. Auch dieser Hinweis/diese Ausführungen fand/en sehr große Beachtung bei den Teilnehmern.

An diesen Beitrag schloss sich dann eine umfassende Darstellung deutsch-spanischer Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerfälle durch den Referenten **Dr. Marc Jülicher** an. Dieser verstand es in bewährter Manier sehr praxisnahe die Unterschiede in der Immobilienbewertung nach deutschem und spanischem Bewertungsrecht darzustellen. Für die Teilnehmer sehr hilfreich war auch die Darstellung, wann eine beschränkte/unbeschränkte Steuerpflicht in Spanien gegeben ist und welche Folgen dies für die Vermögensplanung eines Mandanten haben kann. Kenntnisreich erläuterte Dr. Jülicher auch die Besonderheiten der Wertansätze für selbstgenutzte Immobilien, die in Spanien auch nach besonderen Voraussetzungen erfolgt. Gerade auch die Praxisbeispiele für den Anfall von Vermögen durch eine in Spanien lebende

Person an einen deutschen Erben verdeutlichten den Teilnehmern die Notwendigkeit einer frühzeitigen Steuerplanung. Auch die Darstellung der kommunalen Wertzuwachssteuer, die in Deutschland nicht bekannt ist, war sehr eindrücklich. Es wurde für die Teilnehmer deutlich, dass auch diese Steuer Beachtung finden muss in der Beratung von Mandanten, die in Spanien in Immobilien investieren möchten.

Nachfolgend erläuterte Rechtsanwalt und Steuerberater **Dr. Christopher Riedel** die Besonderheiten des deutschen Erbrechts und die aktuelle Rechtsprechung dazu. Für die Teilnehmer war dabei gerade die Gegenüberstellung des deutschen Erbrechts und der formellen Voraussetzungen für eine wirksame Verfügung von Todes wegen sehr hilfreich. Dabei gelang es Dr. Riedel in gewohnter Weise den Zuhörern die Tücken von differenzierten letztwilligen Verfügungen aufzuzeigen. Insbesondere seine Hinweise auf die Fallstricke der Vorgaben des Gesellschaftsrecht und gesellschaftsrechtlicher Regelungen wurden dabei von den Teilnehmern dankbar aufgenommen. Auch die sich daran anschließende Diskussion der Teilnehmer über die Unterschiede zwischen dem spanischen und deutschen Erbrecht und über die Gemeinsamkeiten, zeigten auf, wie intensiv man sich mit der jeweiligen Materie beschäftigen muss, um wirksame Verfügungen von Todes wegen bei grenzüberschreitenden Nachfolgelösungen erreichen zu können.

Abschließend erfolgte dann noch ein Beitrag von Rechtsanwalt **Elmar Uricher** zur EU ErbVO. Der Referent erläuterte dabei die Grundlagen der EU ErbVO und die sich künftig daraus ergebenden Fragestellungen der Rechtsanwendung in materieller wie auch formeller Hinsicht. Insbesondere wies er die Teilnehmer dabei auch auf die noch offenkundigen Regelungslücken der Verordnung in den Bereichen des Gesellschafts-, Ehe- und Erbrechts hin. Denn erst in der Zukunft werden sich Fragen klären lassen, wie beispielsweise ein in Deutschland erfolgter Erb- und Pflichtteilsverzicht in Spanien anerkannt werden wird, wenn der Erblasser nach spanischem Recht beerbt wird. Ebenso bleibt es noch offen, wie gesellschaftsrechtliche Regelungen einer GmbH nach deutschem Recht in Spanien in Zukunft verstanden werden. Schließlich erläuterte der Referent auch noch die künftige gerichtliche Zuständigkeit nach der EU ErbVO.

Abgerundet wurde die Tagung durch zwei Abendveranstaltungen unter freiem Himmel, die jeweils von den Kollegen Michael Fries und Carlos Anglada in hervorragender Weise organisiert wurden. Insgesamt war das Echo auf diese Veranstaltung sehr gut, da alle Teilnehmer den Austausch zwischen den spanischen, deutschen und luxemburgischen Kollegen und auch den darüber hinaus noch anwesenden Vermögensverwaltern sehr schätzten. Das Ziel der Veranstaltung im Lichte der EU ErbVO, Verständnis für die jeweils anderen Rechtsordnungen zu schaffen und die Möglichkeit des Kennenlernens von Kollegen die im jeweiligen Land tätig sind, wurde allseits begrüßt. Die Teilnehmer äußerten alle die Hoffnung auf Wiederholung einer solchen Veranstaltung im kommenden Jahr.

## 3. Aktuelle Entscheidungen

### 3.1 Begrenzung des Jahreswerts von Nutzungen

**Gericht/Az:** BFH, Urteil vom 9.4.2014 II R 48/12

**Fundstelle:** BStBl 2014 II S. 554

**Gesetz:** § 16 BewG, § 198 BewG

**Streitfrage:** Gilt die Begrenzung des Jahreswerts auf ein 18,6tel des Werts des genutzten Wirtschaftsguts auch noch ab 2009?

Die Begrenzung des Jahreswerts von Nutzungen (z. B. Wohnrecht, Nießbrauch) nach § 16 BewG auf ein 18,6tel des Werts ist auch für Fälle ab dem 1.1.2009 anwendbar, wenn der Nutzungswert bei der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer von dem nach den §§ 179, 182-196 BewG ermittelten Grundbesitzwert abgezogen wird.

Im Fall der Zuwendung eines Grundstücks, das mit einem lebenslänglichen Wohnrecht belastet ist, hat die Berechnung des Kapitalwerts des Wohnrechts nach § 14 Abs. 1 i. V. mit § 16 BewG zu erfolgen. Damit ist der Jahreswert des Wohnrechts auf den Wert begrenzt, der sich ergibt, wenn der Grundbesitzwert durch 18,6 geteilt wird.

Die Begrenzung ist jedoch nicht anzuwenden, wenn der Nutzungswert bei der Ermittlung des niedrigeren gemeinen Werts eines Grundstücks (§ 198 BewG) berücksichtigt wird.

#### Praxishinweise

1. Die Berücksichtigung des § 16 BewG stellt sicher, dass der Kapitalwert der Nutzungen eines Wirtschaftsguts nicht höher sein kann als der nach den Vorschriften des BewG anzusetzende Wert des Wirtschaftsguts.
2. Im Rahmen des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks nach § 198 BewG durch Gutachten können die auf dem Grundstück lastenden Nutzungsrechte jedoch entsprechend § 199 Abs. 1 des Baugesetzbuchs berücksichtigt werden. Eine Begrenzung nach § 16 BewG erfolgt hierbei nicht.
3. Falls sich das Nutzungsrecht bei der Ermittlung des gemeinen Werts ausgewirkt hat, ist ein Abzug bei der Erbschaftsteuer ausgeschlossen (§ 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG).
4. Es ist jedoch zu beachten, dass der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts mit Gutachterkosten verbunden ist. Es ist deshalb abzuwägen, ob die Erbschaft-/Schenkungssteuerersparnis durch das anzufertigende Gutachten höher ist als die entsprechenden Gutachterkosten. Ansonsten sollte ggf. auf ein Gutachten verzichtet werden. Tendenziell ist zu einem Gutachten bei einer langen Laufzeit des Nießbrauchsrechts zur raten.

### 3.2 Erbschaftsteuer auf selbstfinanzierte Versicherungsleistung

**Gericht/Az:** BFH, Urteil vom 18.9.2013 II R 29/11

**Fundstelle:** BStBl 2014 II S. 261

**Gesetz:** § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG

**Streitfrage:** Sind zurückerstattete Rentenversicherungsbeiträge erbschaftsteuerpflichtig?

Erhält ein Ehegatte vereinbarungsgemäß einen Teil des Einmalbeitrags, den er für eine vom anderen Ehegatten abgeschlossene Rentenversicherung gezahlt hatte, von dem Versicherungsunternehmen erstattet, weil der andere Ehegatte verstorben ist, bevor die geleisteten Rentenzahlungen die Höhe des Einmalbeitrags erreicht haben, unterliegt der Erstattungsbetrag nicht der Erbschaftsteuer.

Ehemann (M) wollte seiner Ehefrau (E) für das Alter absichern und schloss für sie eine Rentenversicherung ab. Er leistete einen einmaligen Gesamtbeitrag von 150.000 €. Die Rente sollte gezahlt werden, solange E lebte. Für den Fall, dass E versterben sollte, bevor die gezahlte Rente den Beitrag (150.000 €) erreichte, wurde vereinbart, dass die Versicherung den Unterschiedsbetrag an M zurückzahlen sollte.

Als E verstarb, wurde sie von M allein beerbt. Dieser erhielt zudem, wie mit der Versicherungsgesellschaft vereinbart, den Unterschiedsbetrag (noch nicht als Rente ausgezahlter Teil des Einmal-Betrags).

Das Finanzamt qualifizierte (auch) die Beitragsrückzahlung an M als Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

Der BFH urteilte nun, dass hier kein Erwerb von Todes wegen anzunehmen ist, denn ein Vertrag zu Gunsten Dritter i. S. von § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG liegt hier nicht vor.

Ein Vertrag zu Gunsten Dritter (§ 331 Abs. 1 BGB), bei dem die Leistung an den Dritten nach dem Tod desjenigen erfolgen soll, welchem sie versprochen worden ist, führt beim Tod des Versprechensempfängers regelmäßig zu einem steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Allerdings setzt die Steuerbarkeit nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG bei einem Vertrag zu Gunsten Dritter voraus, dass die Zuwendung an den Dritten im Verhältnis zum Erblasser (Valutaverhältnis) alle objektiven und subjektiven Merkmale einer freigebigen Zuwendung aufweist. Dabei muss insbesondere auch das Bewusstsein der Freigebigkeit vorhanden sein<sup>1</sup>.

Da eine freigebige Zuwendung i. S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eine Vermögensverschiebung, d. h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Schenkers und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten voraussetzt<sup>2</sup>, und ein Vertrag zu Gunsten Dritter nur dann nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG steuerbar ist, wenn die Zuwendung an den Dritten im Verhältnis zum Erblasser (Valutaverhältnis) alle objektiven und subjektiven Merkmale einer freigebigen Zuwendung aufweist, muss es in den Fällen des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zwingend zu einer Vermögensminderung auf der Seite des Erblassers kommen.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> BFH, Urteile v. 24.10.2001 II R 10/00, BStBl 2002 II S. 153, v. 17.10.2007 II R 8/07, BFH/NV 2008 S. 572.

<sup>2</sup> BFH, Urteil v. 30.1.2013 II R 38/11, BFH/NV 2013 S. 1033.

<sup>3</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.5.1998 II R 60/95, BFH/NV 1998 S. 1485.

Diese Voraussetzungen sind bei einer Beitragsrückzahlung (an den ursprünglichen Beitragszahler) nicht erfüllt. M realisiert hier vielmehr einen eigenen Anspruch, keinen ererbten.

#### Praxishinweise

1. Beitragsrückzahlungen an den ursprünglichen Beitragszahler sind nicht erbschaftsteuerbar.
2. Hat ein Bezugsberechtigter eines Lebensversicherungsvertrages die Prämien ganz oder teilweise bezahlt, ist die Versicherungsleistung nach dem Verhältnis der vom Versicherungsnehmer/Erblasser gezahlten Versicherungsbeiträge zu den insgesamt gezahlten Versicherungsbeiträgen aufzuteilen; nur dieser Teil unterliegt der Erbschaftsteuer (R E 3.7 Abs. 2 Satz 2 ErbStR)<sup>4</sup>.
3. Diese Grundsätze gelten nach R E 3.7 Abs. 2 Satz 4 ErbStR auch, wenn ein Anspruch aus einer noch nicht fälligen Lebensversicherung übertragen wird, bei der der Erwerber die Versicherungsbeiträge bisher ganz oder teilweise gezahlt hat.
4. Die Beweislast dafür, dass die Zahlung der Versicherung auf einer „eigenen“ früheren Vermögensminderung beruht, hat der Steuerpflichtige. Deswegen sind die Belege aufzubewahren, worauf die Mandanten hinzuweisen sind.

### 3.3 Gewährung eines zinslosen Darlehens an Lebensgefährten, schenkungssteuerpflichtig

**Gericht/Az:** BFH, Urteil vom 27.11.2013 II R 25/12

**Fundstelle:** BFH/NV 2014 S. 537

**Gesetz:** § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

**Streitfrage:** Ist der Verzicht auf Zinsen zwischen nichtehelichen Partnern schenkungssteuerpflichtig?

Immer wieder reagieren Mandanten mit Verständnislosigkeit darauf, dass der Schenkungsteuer nicht nur Zuwendungen von Gegenständen oder z. B. Geld unterliegen, sondern auch der Verzicht auf Forderungen, insbesondere auch Zinsansprüche - und das unabhängig davon, ob der Zinsanspruch von vornherein ausgeschlossen oder auf einen bereits entstandenen Anspruch verzichtet wird. Das gilt sowohl innerhalb der Familie als auch - wie der BFH kürzlich feststellte - zwischen nichtehelichen Lebenspartnern.

M hatte seiner damaligen Lebensgefährten (L) ein Darlehen gewährt, das sie absprachegemäß zur Tilgung eines Bankdarlehens verwendete und auf Aufforderung des M sechs Jahre später zurückzahlte. Der Forderung des M, "gesetzliche Zinsen" in Höhe von 4 % für das Darlehen zu zahlen, kam sie nicht nach. Daraufhin setzte das Finanzamt Schenkungsteuer fest und ging dabei von einem Jahreswert der Zinsen von 5,5 % des Darlehensbetrages sowie von einer Laufzeit des Darlehens von sechs Jahren aus.

Das bestätigte der BFH: Gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Sicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Daragan/Halaczinsky/Riedel/Uricher, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl. 2012, § 3 Rz. 85.

<sup>5</sup> BFH, Urteile v. 30.1.2013 II R 6/12, BStBl 2013 II S. 930, Rz. 11; v. 16.5.2013 II R 21/11, BStBl 2013 II S. 922, Rz. 9, je m.w.N.



Der Empfänger eines zinslosen Darlehens erfährt durch die Gewährung des Rechts, das als Darlehen überlassene Kapital unentgeltlich zu nutzen, eine Vermögensmehrung, die der Schenkungsteuer unterliegt. Die Minderung des Vermögens des Zuwendenden besteht dabei darin, dass er auf einen Ertrag verzichtet, den er bei verkehrsüblichem Verhalten gezogen hätte. Der Verzicht auf die zum Vermögen des Darlehensgebers gehörende Nutzungsmöglichkeit ist eine Vermögensminderung<sup>6</sup>. Dabei ist es unerheblich, dass zivilrechtlich in der bloßen vorübergehenden Gebrauchsüberlassung einer Sache in der Regel keine das Vermögen mindernde Zuwendung liegt, wie sie für eine Schenkung gem. § 516 Abs. 1 BGB erforderlich ist<sup>7</sup>. Gegenstand der Zuwendung bei einer zinslosen Darlehensgewährung ist der kapitalisierte Nutzungsvorteil und nicht der Teilbetrag des Kapitals, dessen Zuwendung nicht durch die gem. § 12 Abs. 3 oder Abs. 1 BewG abgezinste Rückzahlungspflicht ausgeglichen wird<sup>8</sup>. Der Jahreswert des Nutzungsvorteils beträgt nach § 15 Abs. 1 BewG 5,5 %, wenn kein anderer Wert feststeht<sup>9</sup>.

Die zu Ehegatten bzw. Eltern/Kinder entwickelten Grundsätze gelten gleichermaßen auch für die Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft.

Die Abzinsung erfolgt grundsätzlich mit dem in § 15 Abs. 1 BewG bestimmten Zinssatz von 5,5 % je Jahr. Der Nachweis eines niedrigeren Marktzinssatzes ist jedoch möglich<sup>10</sup>.

#### Praxishinweise

1. Bei der Ausgestaltung von Darlehensverträgen zwischen Lebensgefährten einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft, wie auch zwischen Ehegatten sollte der Steuerberater stets explizit und schriftlich darauf hinweisen, dass die Verzinsungsproblematik nun mehr durch den BFH abschließend geklärt ist.
2. Zusätzlich stellt sich die Frage, ob ein einkommensteuerrechtliches Zinsgeschäft vorliegt. Dies wird von der Finanzverwaltung bejaht<sup>11</sup>, jedoch in der Rechtsprechung<sup>12</sup> und Literatur<sup>13</sup> in Frage gestellt.

<sup>6</sup> BFH, Urteil v. 30.3.1994 II R 105/93, BFH/NV 1995 S. 70; BFH, Beschluss v. 20.9.2010 II B 7/10, BFH/NV 2010 S. 2280, Rz. 10.

<sup>7</sup> BFH, Urteil v. 27.10.2010 II R 37/09, BStBl 2011 II S. 134, Rz. 20.

<sup>8</sup> BFH, Urteil v. 21.2.2006 II R 70/04, BFH/NV 2006 S. 1300.

<sup>9</sup> BFH, Urteil v. 27.10.2010 II R 37/09, BStBl 2011 II S. 134, Rz. 18.

<sup>10</sup> FinMin Baden-Württemberg, Erlass v. 20.1.2000 S 3104/06, DStR 2000 S. 204.

<sup>11</sup> BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80.

<sup>12</sup> BFH, Beschluss v. 12.9.2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012 S. 229.

<sup>13</sup> B. Neufang, StB 2013 S. 388, Abschn. VI.

### 3.4 Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Geschenk

**Gericht/Az:** BFH, Beschluss vom 6.12.2013 VI B 89/13

**Fundstelle:** BFH/NV 2014 S. 511

**Gesetz:** § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

**Streitfrage:** Schließen Schenkungsteuerbarkeit und Einkommensteuerbarkeit einander aus?

In manchen Situationen ist die Abgrenzung zwischen freigebiger Zuwendung und einkommensteuerpflichtigem Arbeitslohn nur schwer zu treffen.

Die diesbezüglichen persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an einer Zuwendung Beteiligten sind hierbei nicht entscheidend. Es kommt nicht auf die subjektive Einschätzung der Beteiligten, sondern auf die objektiven Tatumstände an.

Eine doppelte Erfassung bzw. Besteuerung des gleichen Sachverhalts als freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) ist aber nach Ansicht des BFH ausgeschlossen.

Angenommen, X ist Arbeitnehmer der A-GmbH, deren Anteile von der B-GmbH gehalten werden. X erhält von der B-GmbH folgendes Schreiben:

*„Sehr geehrter Herr X,*

*die bisherige Alleingeschafterin der A-GmbH, die B-GmbH, hat ihre Geschäftsanteile an die D-AG verkauft. Der Verkauf wurde am 1. März rechtswirksam.*

*Aus diesem Anlass schenkt Ihnen die B-GmbH die in beiliegendem Scheck verzeichnete Summe. Bei diesem Betrag handelt es sich um eine freiwillige, nicht mehr mit dem Arbeitsverhältnis im Zusammenhang stehende Zuwendung, die grundsätzlich der Schenkungsteuer unterliegt. Die Höhe der anfallenden Schenkungsteuer ist in Abhängigkeit von dem Zuwendungsbetrag der folgenden Tabelle zu entnehmen.“*

Das Finanzamt lehnte eine Schenkung ab und ging stattdessen von steuerpflichtigem Arbeitslohn aus.

Mit Recht, wie der BFH nun bestätigte, denn zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG - neben Gehältern und Löhnen - auch andere Bezüge und Vorteile, die „für“ eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbstständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist<sup>14</sup>.

Arbeitslohn kann nach der mittlerweile ständigen Rechtsprechung<sup>15</sup> ausnahmsweise auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn sie ein Entgelt „für“ eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als

<sup>14</sup> Ständige Senatsrechtsprechung, vgl. zuletzt BFH, Urteil v. 18.10.2012 VI R 64/11, BFH/NV 2013 S. 131, m. w. N.

<sup>15</sup> Vgl. BFH, Urteile v. 18.10.2012 VI R 64/11, BFH/NV 2013 S. 131; v. 20.5.2010 VI R 41/09, BStBl 2010 II S. 1022; jeweils m. w. N.

Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Dagegen liegt dann kein Arbeitslohn vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird; Entsprechendes gilt, wenn die Zuwendung auf anderen Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitnehmer und Drittem gründet.

Vorliegend ist die in Rede stehende Zahlung durch das individuelle Dienstverhältnis des X zur A-GmbH veranlasst gewesen und stellt sich als Frucht der Tätigkeit für diese dar. Unerheblich sind insoweit die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten, wonach die Zahlung nicht im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehe, sondern unabhängig davon eine eigenständige Schenkung darstelle. Denn auf die subjektive Einschätzung der Beteiligten kommt es nicht an. Entscheidend sind vielmehr die vorgefundenen objektiven Tatumstände.

Die Frage, ob im Fall der Zuwendung eines Dritten an einen Zuwendungsempfänger die Anwendung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Vorrang vor der Anwendung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hat, ist nicht klärungsbedürftig. Die Antwort liegt auf der Hand. Eine doppelte Erfassung bzw. Besteuerung des gleichen Rechtsvorgangs als freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) schließt sich aus, da die Zuwendung des Arbeitgebers bzw. eines Dritten entweder als Gegenleistung für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers und damit der Entlohnung dient oder als Geschenk zu werten ist<sup>16</sup>.

### 3.5 Entstehung der Erbschaftsteuer bei betagtem Vermächtnis

**Gericht/Az:** BFH, Beschluss vom 14.5.2014 II B 82/13

**Fundstelle:** [juris](#)

**Gesetz:** § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

**Streitfrage:** Wann entsteht die Steuer bei aufgeschobener Fälligkeit bei einem Vermächtnis?

In der Entscheidung geht es um die Frage, wann die Erbschaftsteuer entsteht, wenn die Fälligkeit eines Vermächtnisses aufgeschoben ist. Hierzu bestätigt der II. Senat des BFH, dass bei einem bereits mit dem Erbfall entstandenen Vermächtnisanspruch auch die Erbschaftsteuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers entsteht.

Das gilt auch, wenn - wie im Entscheidungsfall - die Fälligkeit mit der Vollendung des 21. Lebensjahres des Vermächtnisnehmers eintritt, denn dieser Zeitpunkt ist bestimmbar. Es ist auch nicht ungewiss, dass der Vermächtnisanspruch besteht, da er nicht davon abhängt, ob der Begünstigte tatsächlich das 21. Lebensjahr vollendet. Dieser Zeitpunkt definiert lediglich die Fälligkeit und wirkt sich somit auf die Frage aus, wer bei Fälligkeit Anspruchsinhaber ist. Dies kann der Vermächtnisnehmer oder bei seinem vorzeitigen Ableben sein Erbe sein. Der Vermächtnisanspruch ist vom Erbfall an grundsätzlich vererblich<sup>17</sup>.

Ein Vermächtnisanspruch, dessen Entstehung nicht aufschiebend bedingt oder befristet ist und der mit Vollendung des 21. Lebensjahres des Vermächtnisnehmers fällig wird, führt bereits mit dem Erwerb, also zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers zu einer wirtschaftlichen Bereicherung des Vermächtnisnehmers. Ab diesem Zeitpunkt kann der Anspruch durch Abtretung o. Ä. verwertet werden<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Pflüger, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 19 EStG Rz. 197.

<sup>17</sup> Palandt/Weidlich, BGB, 73. Aufl., § 2174 Rz. 8.

<sup>18</sup> Palandt/Weidlich, BGB, 73. Aufl., § 2174 Rz. 8.

Auch die Frage, in wie weit der Vermächtnisanspruch durch das vorhandene Nachlassvermögen gedeckt ist, hat auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung keinen Einfluss: Soweit der Nachlass zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers nicht zur Erfüllung der testamentarisch angeordneten Vermächtnisse ausreicht, ist dies bei der Bewertung zu berücksichtigen. Für die Ermittlung des Werts des steuerpflichtigen Erwerbs und damit der Bereicherung des Erwerbers ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend (§ 11 ErbStG).

Die Bewertung eines Vermächtnisanspruchs richtet sich nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. mit § 12 Abs. 1 bis 3 BewG. Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 BewG sind Kapitalforderungen mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben außer Ansatz. Aufgrund dieser Regelungen kann bei mangelnder Werthaltigkeit des Nachlasses der Wert eines Vermächtnisanspruchs ggf. unter dem Nennwert anzusetzen sein. Ist die Fälligkeit mehr als ein Jahr hinausgeschoben, hat eine Abzinsung des Anspruchs zu erfolgen.

#### Praxishinweise

1. Bei solchen durchaus sinnvollen Gestaltungen ist jedoch zu empfehlen, dass das Vermächtnis in der Höhe der anfallenden ErbSt bei Vorlage des Steuerbescheids sofort anteilig zu erfüllen ist.
2. Wäre das Vermächtnis aufschiebend bedingt, also die Entstehung des Anspruchs von einem zukünftigen ungewissen Ereignis abhängig, würde die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a ErbStG erst mit Bedingungseintritt entstehen.
3. Verzichtet der Vermächtnisnehmer auf ein bedingtes oder betagtes Vermächtnis gegen Abfindung, wird gem. § 3 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG der Wert der Abfindung realisiert<sup>19</sup>. Die Steuer entsteht im Zeitpunkt der Vereinbarung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe g ErbStG).

<sup>19</sup> Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl. 2012, § 9 Rz. 16.

### 3.6 Abziehbarkeit von Pflegeaufwendungen als Nachlassverbindlichkeit

**Gericht/Az:** BFH, Beschluss vom 26.2.2014 II B 125/13

**Fundstelle:** BFH/NV 2014 S. 699

**Gesetz:** § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG

**Streitfrage:** Was sind die Voraussetzungen der erbschaftsteuerlichen Abzugsfähigkeit von Pflegevergütungen?

Wird ein Erblasser zum Ende seines Lebens gepflegt, kann dies entgeltlich oder unentgeltlich geschehen. Teilweise werden - ohne Rücksicht auf das Bestehen oder Nicht-Bestehen entsprechender Vereinbarungen zwischen dem Erblasser und der Pflegeperson - nach dem Tod Zahlungen an die Pflegeperson geleistet. Ob und in welchem Umfang diese als Nachlassverbindlichkeiten anzusehen sind, hatte der BFH jetzt zu klären.

Der Erblasser wurde am Ende seines Lebens unentgeltlich gepflegt. Eine Dienstleistungsvereinbarung (Pflegevertrag) bestand nicht. Nach seinem Tod leistete der Erbe an die Pflegeperson aufgrund einer seiner Ansicht nach bestehenden moralischen Verpflichtung eine Geldzahlung, durch die die erbrachten Pflegeleistungen vergütet werden sollten. Den gezahlten Betrag machte er als Nachlassverbindlichkeit geltend. Das Finanzamt versagte die Abzugsfähigkeit und setzte die Erbschaftsteuer ohne Berücksichtigung der Pflegevergütung fest.

Dies bestätigte nun der BFH. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sind die vom Erblasser herrührenden Schulden als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar. Dies sind nur die aus Rechtsgründen bestehenden Erblässerschulden<sup>20</sup>. Hierunter fallen alle vertraglichen, außervertraglichen und gesetzlichen Verpflichtungen, die in der Person des Erblassers begründet worden und mit seinem Tod nicht erloschen sind<sup>21</sup>. Ein Abzug von Aufwendungen des Erben für gegenüber dem Erblasser erbrachte Pflegeleistungen als Nachlassverbindlichkeiten kommt daher nur in Betracht, wenn zwischen dem Erblasser und dem Erben ein Schuldverhältnis bestanden hatte, aufgrund dessen dem Erben gegen den Erblasser ein Anspruch auf Vergütung für die Erbringung von Pflegeleistungen zustand<sup>22</sup>.

Mangelt es an einer - und sei es auch unwirksamen - Dienstleistungsvereinbarung für die vom Erben erbrachten Pflegeleistungen, kommt auch ein Anspruch des Erben auf die übliche Vergütung nach § 612 Abs. 1 i. V. mit Abs. 2 BGB nicht in Betracht<sup>23</sup>. Denn § 612 BGB ersetzt nicht die Dienstleistungsvereinbarung, sondern, falls die Leistungen nicht unentgeltlich erbracht werden sollten, die fehlende, rechtlich bindende Einigung über die Vergütung<sup>24</sup>. Der Abzug einer angemessenen Vergütung als Erblässerschuld setzt daher voraus, dass aus den Umständen ein eindeutiger vertraglicher Bindungswille zur entgeltlichen Erbringung der Pflegeleistungen erkennbar wird<sup>25</sup>. Leistungen des Erben, die dieser aufgrund einer von ihm angenommenen moralischen Verpflichtung erbringt, sind nicht gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar<sup>26</sup>.

<sup>20</sup> BFH, Urteil v. 15.6.1988 II R 165/85, BStBl 1988 II S. 1006.

<sup>21</sup> BFH, Urteil v. 9.11.1994 II R 111/91, BFH/NV 1995 S. 598.

<sup>22</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 9.11.1994 II R 111/91, BFH/NV 1995 S. 598.

<sup>23</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 15.6.1988 II R 165/85, BStBl 1988 II S. 1006.

<sup>24</sup> BFH, Urteil v. 9.11.1994 II R 110/91, BStBl 1995 II S. 62.

<sup>25</sup> Vgl. BFH, Urteile v. 9.11.1994 II R 110/91, BStBl 1995 II S. 783, und v. 28.6.1995 II R 80/94, BStBl 1995 II S. 784.

<sup>26</sup> BFH, Urteile v. 15.6.1988 II R 165/85, BStBl 1988 II S. 1006 und v. 9.11.1994 II R 111/91, BFH/NV 1995 S. 598; BFH, Beschluss v. 29.6.2009 II B 149/08, BFH/NV 2009 S. 1655.

**Praxishinweise**

1. Grundsätzlich wurde durch diese Entscheidung bestätigt, dass die Berücksichtigung von Verbindlichkeiten als solche des Erblassers nur möglich ist, sofern sie schon in der Person des Erblassers begründet wurden und damit wirtschaftlich schon der Erblasser belastet war<sup>27</sup>. Gerade Pflegeleistungen auch von nahen Angehörigen die vergütet werden sollen, sind deshalb auf Basis von vertraglichen Vereinbarungen zu regeln, auch um i. S. von § 2057a BGB Abgrenzungsprobleme für den pflegenden Angehörigen zu vermeiden.
2. Der Erwerber muss zur Berücksichtigung eines Pflegefreibetrags nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG die Hilfsbedürftigkeit des Erblassers sowie Art, Dauer, Umfang und Wert der erbrachten Pflegeleistungen schlüssig darlegen und glaubhaft machen<sup>28</sup>. Hieran sind jedoch keine übersteigerten Anforderungen zu stellen.
3. Bei einem über 80 Jahre alten Menschen kann von einer Hilfsbedürftigkeit auszugehen sein, so dass der Pflege-Freibetrag grundsätzlich in Anspruch genommen werden kann. Hierbei bedarf es keines Nachweises in Form eines ärztlichen Attests oder vergleichbarer Bescheinigungen.
4. Für die Ermittlung des Werts der vom Erwerber erbrachten Pflegeleistungen können die für vergleichbare Leistungen zu zahlenden üblichen Vergütungssätze entsprechender Berufsgruppen herangezogen und mit der Anzahl der geleisteten Stunden multipliziert werden. Ein Stundensatz von 15 € erscheint angemessen; ein höherer Wert kann bei entsprechendem Nachweis gewährt werden.

### 3.7 Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht nach § 13a ErbStG a. F. bzw. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG begünstigt

**Gericht/Az:** BFH, Urteil vom 18.9.2013 II R 63/11

**Fundstelle:** BFH/NV 2014 S. 349

**Gesetz:** § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG a. F./§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG

**Streitfrage:** Zurechnung des Vermögens (vermögensverwaltender) Personengesellschaften.

Oftmals kommt es zu Friktionen zwischen Zivil- und Steuerrecht, wenn es um die Eigentumszurechnung des von vermögensverwaltenden Personengesellschaften gehaltenen Vermögens geht. Dies kann sich auch erheblich auf die Bestimmung des Übertragungsgegenstandes im erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtlichen Sinne auswirken.

Angenommen, S ist Gesellschafter einer (vermögensverwaltenden) GbR, die in ihrem Gesamthandsvermögen 51 % der Geschäftsanteile der X-GmbH hält. Die Beteiligungsquote des V (Vater von S) an der GbR beträgt 53 %. V übertrug im Jahr 2003 schenkweise "von seinen ihm als Gesellschafter der GbR intern wirtschaftlich und schuldrechtlich zugeordneten Rechten" betreffend die Beteiligung an der X-GmbH Teilanteile auf jedes seiner drei Kinder. Das Finanzamt versagt die Steuervergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a. F. und setzt die Schenkungsteuer ungemildert fest.

Gegenstand des Erwerbs der Beschenkten ist vorliegend ein Gesellschaftsanteil an der vermögensverwaltenden GbR. Für diesen Erwerb sind die Steuervergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a. F. bzw. § 13a i. V. mit § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (aktuelle Fassung) nicht zu gewähren.

<sup>27</sup> Daragan/Halaczinsky/Riedel/Uricher, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl. 2012, § 10 Rz. 44.

<sup>28</sup> BFH, Urteil v. 11.9.2013 II R 37/12, BStBl 2014 II S. 114.

Denn bei der GbR handelt es sich nicht wie von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG vorausgesetzt um eine Gesellschaft i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG. Die GbR ist lediglich vermögensverwaltend tätig und erfüllt daher nicht die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder einer selbstständigen Arbeit (§ 18 EStG). Sie ist auch nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG gewerblich geprägt; denn bei ihr sind nicht ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter. Vielmehr sind auch V und seine Geschwister persönlich haftende Gesellschafter der GbR.

Die ertragsteuerliche Zurechnung anteiligen Vermögens der GbR bei den einzelnen Gesellschaftern (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) greift hier nicht ein. Im Übrigen würde eine Begünstigung nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG hier selbst dann nicht in Betracht kommen, da die GmbH Beteiligung nicht „unmittelbar“ gehalten wird.

#### Praxishinweis

Die Entscheidung des BFH hat klarstellenden Charakter. Anteile an einer Kapitalgesellschaft die im Vermögen einer vermögensverwaltenden GbR liegen sind nicht begünstigungsfähig<sup>29</sup>.

### 3.8 Wegfall der Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens

**Gericht/Az:** BFH, Urteil vom 26.2.2014 II R 36/12

**Fundstelle:** BStBl 2014 II S. 581

**Gesetz:** § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG

**Streitfrage:** Fällt die Verschonung für betriebliches Vermögen auch im Fall der unfreiwilligen Veräußerung (des Teils) einer Beteiligung weg?

Wird nach einem privilegierten Erwerb gegen die Behaltensfristen des § 13a Abs. 5 ErbStG (fünf Jahre bzw. sieben Jahre bei der Optionsverschonung) verstoßen, führt dies zum (anteiligen) Entfall der Verschonungen<sup>30</sup>. Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob der Verstoß willentlich oder unfreiwillig erfolgt.

Hat sich die Beteiligung des Gesellschafters einer Personengesellschaft durch einen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG begünstigten Erwerb erhöht, können aber bei einer anschließenden Veräußerung von Gesellschaftsanteilen die Steuerbegünstigungen nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG nur insoweit entfallen, als der Gesellschafter nach der Veräußerung nicht mehr in Höhe des begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteils beteiligt ist.

V war u. a. Kommanditist der E-KG und der B-KG. Vor seinem Tod waren an beiden KGs V mit 90 % und seine Ehefrau M mit 10 % beteiligt. V wurde nach seinem Tod von M alleine beerbt, die beiden Kinder S und T waren enterbt. Zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen trat M an S einen Teil-Kommanditanteil an der E-KG in Höhe von 25 % und T einen Teil-Kommanditanteil an der B-KG in Höhe von 5 % ab.

Das Finanzamt sah die Übertragungen der Teil-Kommanditanteile zum Teil als schädlich für die Anwendung der Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 2 ErbStG a. F. an. Da nicht erkennbar sei, ob M ihre schon vor dem Tod gehaltenen

<sup>29</sup> Vgl. auch R E 13b.5 Abs. 1 Satz 3 ErbStR; Daragan/Halaczinsky/Riedel, Praxiskommentar ErbStG und BewG, 2. Aufl. 2012, § 13a Rz. 215.

<sup>30</sup> Vgl. auch R E 13a.5 Abs. 1 ErbStR.

Anteile oder die aufgrund des Erbfalls hinzugewonnenen Anteile übertragen habe, sei zur Ermittlung des steuerschädlich veräußerten Betriebsvermögens eine Verhältnisrechnung anzustellen, der zufolge M über 22,5 % des Werts der E-KG und über 4,5 % des Werts der B-KG schädlich verfügt habe.

Dem widersprach der BFH. Denn ein Wegfall der Begünstigungen wegen Verstoßes gegen die Behaltensverpflichtung kommt nur insoweit in Betracht, wie die Übertragungen der Teil-Kommanditanteile über die bereits vor dem Erbfall von M gehaltenen Beteiligungen hinausgehen. Der Freibetrag des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG und der verminderte Wertansatz nach dessen Abs. 2 werden u. a. gewährt, wenn inländisches Betriebsvermögen i. S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG beim Erwerb von Todes wegen auf den Erwerber übergeht. Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG fallen der Freibetrag oder Freibetragsanteil und der verminderte Wertansatz mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb u. a. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb oder einen Anteil an einer Gesellschaft i. S. des § 18 Abs. 4 EStG veräußert. Zu einer Veräußerung i. S. des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG zählt jede entgeltliche Übertragung eines nach § 13a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 ErbStG begünstigt erworbenen Mitunternehmeranteils. Der Wegfall der Steuerbefreiung tritt unabhängig davon ein, aus welchen Gründen das begünstigt erworbene Betriebsvermögen veräußert wurde und ob die Veräußerung freiwillig oder unfreiwillig erfolgte. Durch § 13a ErbStG soll nämlich nur erreicht werden, dass eine Betriebsfortführung durch den Erwerber nicht aus Gründen der Erbschaftsteuerbelastung scheitert<sup>31</sup>. § 13a Abs. 5 ErbStG ist nicht im Wege einer teleologischen Reduktion auf die Fälle zu beschränken, in denen die Veräußerung freiwillig erfolgt<sup>32</sup>. Nichts anderes gilt für die Veräußerung zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen oder sonstigen Nachlassverbindlichkeiten. Anderenfalls würden Erwerber von Unternehmensvermögen unzulässig gegenüber sonstigen Erwerbern begünstigt. Dies wäre vom verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungsgrund „Schutz der Betriebe“ nicht mehr gedeckt<sup>33</sup>.

Ist der Erwerber bereits vor dem nach § 13a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 ErbStG begünstigten Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als Gesellschafter beteiligt gewesen, geht der erworbene Anteil in einer einheitlichen Mitgliedschaft mit der bisherigen Beteiligung des Erwerbers auf<sup>34</sup>. Es kann dahinstehen, ob danach bei einer Veräußerung von Gesellschaftsanteilen überhaupt noch eine Unterscheidung nach ursprünglichen und neu erworbenen Anteilen vorgenommen werden kann. Jedenfalls ist in Bezug auf § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zu Gunsten des Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass die Steuerbegünstigungen nur insoweit wegfallen können, als der Gesellschafter nach der Veräußerung nicht mehr in Höhe des begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteils beteiligt ist. Dies folgt aus dem Zweck des § 13a Abs. 5 ErbStG, wonach die Nachbesteuerung nur das begünstigt erworbene Vermögen erfassen soll<sup>35</sup>.

#### Praxishinweis

Erwirbt ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von Todes wegen (oder durch Schenkung) einen weiteren Gesellschaftsanteil, so entsteht, anders als bei einer Kapitalgesellschaft ein einheitliches Mitgliedschaftsrecht. Bei einer Weitergabe innerhalb der Behaltensfristen des § 13a Abs. 5 bzw. 8 ErbStG kommt ein Wegfall der Verschonungen aber nur insoweit in Betracht, wie die Übertragung den ursprünglichen Beteiligungsumfang überschreitet.

<sup>31</sup> BFH, Urteil v. 17.3.2010 II R 3/09, BStBl 2010 II S. 749.

<sup>32</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 21.3.2007 II R 19/06, BFH/NV 2007 S. 1321, für den Fall der zwangsweisen Betriebsaufgabe durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens, und v. 11.11.2009 II R 63/08, BStBl 2010 II S. 305, zu Überentnahmen zur Schenkungsteuerung.

<sup>33</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 11.11.2009 II R 63/08, BStBl 2010 II S. 305.

<sup>34</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.2.2010 II R 42/08, BStBl 2010 II S. 555

<sup>35</sup> Gl. A. Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13a Rz. 240; Philipp, in Viskorf/Knobel/Schuck/ Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13a ErbStG Rz. 73; Weinmann, in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz. 91; Crezelius, DB 1997 S. 1586; ebenso die Ansicht der Finanzverwaltung in R E 13a.6 Abs. 1 Satz 4 der ErbStR für Erwerbsvorgänge, für die die Steuer nach dem 2.11.2011 entstanden ist.



### 3.9 Wohnungsrecht kein Fall von § 13 Abs. 4b ErbStG

**Gericht/Az:** BFH, Urteil vom 3.6.2014 II R 45/12

**Fundstelle:** DStR 2014 S. 1670

**Gesetz:** § 13 Abs. 4b ErbStG

**Streitfrage:** Was sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für ein Familienheim?

Hinterlässt ein Erblasser seinem Ehegatten die von ihm (dem Erblasser) bis zu seinem Tod selbst genutzte Immobilie, liegt hierin ein steuerbegünstigter Erwerb eines Familienheims i. S. von § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG<sup>36</sup>. Bislang ungeklärt war aber die Frage, ob der länger lebende Ehegatte von Todes wegen endgültig zivilrechtliches Eigentum oder Miteigentum an einer als Familienheim begünstigten Immobilie des vorverstorbenen Ehegatten erwerben muss, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen.

E wird zu je 1/3 von seiner Ehefrau und den beiden Kindern beerbt. Zum Nachlass gehört u. a. ein mit einem Zweifamilienhaus bebautes Grundstück. Entsprechend den testamentarischen Verfügungen des E wird das Eigentum an diesem Grundstück jeweils zur Hälfte an die beiden Kinder übertragen und der Ehefrau unentgeltlich ein lebenslanges, dinglich gesichertes Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht an der in dem Haus befindlichen Wohnung eingeräumt, die sie und E bis zu dessen Tod gemeinsam bewohnt hatten.

Der BFH entschied hierzu nun: Die Zuwendung des Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts an die überlebende Ehefrau unterliegt als Erwerb von Todes wegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG findet keine Anwendung.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG bleibt u. a. der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück i. S. des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG durch den überlebenden Ehegatten steuerfrei, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat und die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim).

Der Erwerber kann die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 2 ErbStG jedoch nicht in Anspruch nehmen, soweit er das begünstigte Vermögen aufgrund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten übertragen muss. Dritter in diesem Sinn kann auch ein Miterbe sein<sup>37</sup>. Erfüllt der Dritte die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG, steht ihm die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift zu.

Die von Todes wegen erfolgte Zuwendung eines dinglichen Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts an einer vom Erblasser bis zum Eintritt des Erbfalls zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung an den überlebenden Ehegatten erfüllt aber nicht die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b Satz 1 ErbStG.

#### Praxishinweis

Soll der § 13b ErbStG beansprucht werden, so ist zu einem Sachvermächtnis zu raten.

<sup>36</sup> Vgl. R 13b.1 ErbStR.

<sup>37</sup> A. A. für die vorliegende Fallgestaltung Jülicher, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rz. 68.

### 3.10 Voller Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG trotz beschränkter Steuerpflicht

**Gericht/Az:** FG Baden-Württemberg, Senate in Freiburg, Urteil v. 28.7.2014 11 K 3629/13

**Fundstelle:** noch nicht veröffentlicht

**Gesetz:** § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

**Streitfrage:** Welcher Ehegattenfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen bei einer beschränkten Steuerpflicht zu?

Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steht dem überlebenden Ehegatten grundsätzlich ein persönlicher Freibetrag in Höhe von 500.000 € zu. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung aber nur bei unbeschränkter Steuerpflicht. Bei beschränkter Steuerpflicht ist demgegenüber der Freibetrag nur in dem Verhältnis zu gewähren, in dem der Wert des zum Erwerb gehörenden inländischen Vermögens zum Wert des Gesamterwerbs steht.

Ehefrau F hat aufgrund des Ablebens ihres Ehemannes im Rahmen eines Vermächtniserfüllungsvertrages von ihrer Tochter ein Grundstück in Deutschland erworben, welches mit einem Grundbesitzwert von 376.951€ bewertet wurde. Sie hatte aufgrund des Erbfalls, wie vom Erblasser verfügt, weitere Vermögenswerte, die ausschließlich in der Schweiz belegen waren, im Wert von 6.400.000 CHF erhalten. In der Schweiz wurde sie nicht zur Erbschaftsteuer herangezogen. Das Finanzamt setzte gegen F für den Erwerb von Todes wegen Erbschaftsteuer fest und unterwarf dabei auch den im Inland belegenen Grundbesitz der Besteuerung. Es berücksichtigt den persönlichen Freibetrag lediglich entsprechend dem Verhältnis des Wert des inländischen Nachlassvermögens zum Wert des ausländischen Nachlassvermögens bzw. zum Wert des Gesamterwerbs.

Das FG Baden-Württemberg sah das anders. Es geht davon aus, dass der in § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG für einen Erwerb unter Ehegatten geregelte Freibetrag in Höhe von 500.000 € zu gewähren ist. Es begründete dies damit, dass unter Verstoß von Art. 11 DBA Deutschland-Schweiz (Erbschaftsteuer), der Erwerb der F einer stärkeren Besteuerung unterworfen wäre, als dies bei einem deutschen Staatsangehörigen unter gleichen Verhältnissen der Fall wäre. Dies stelle eine willkürliche Ungleichbehandlung dar und die Nichtgewährung des Ehegattenfreibetrages stelle ein Verstoß gegen Art. 58 des EG-Vertrages dar. Die darin begründete Kapitalverkehrsfreiheit sei durch die Nichtgewährung des Freibetrages beeinträchtigt.

Auch der der anteiligen Freibetragsgewährung zugrunde liegende Gedanke der „fractional residence taxation“ sei verfehlt. Das deutsche Erbschaftsteuerrecht gebe einen solchen ermittelten anteiligen Freibetrag nicht her. Eine Herleitung aus § 163 AO sei nicht zulässig. Die Anwendung von § 16 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, verstoße insoweit gegen die unionsrechtlich gewährte Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 und 65 des AEUV, vormals Art. 56 und Art. 58 des EG-Vertrages. Die dortigen Grundsätze sind aufgrund des Freizügigkeitsabkommens zwischen der EU und der Schweiz entsprechend anzuwenden<sup>38</sup>.

#### Praxishinweis

Gegen diese Entscheidung des FG Baden-Württemberg ist die Revision eingelegt worden. Verfahren die den gleichen Streitgegenstand haben sind deshalb mit dem Einspruch offen zu halten und das Ruhen des Verfahrens zu beantragen, bis zur endgültigen Entscheidung in dieser Sache.

<sup>38</sup> EuGH, Urteil v. 28.2.2013 C-425/11, Ettwein, BStBl 2013 II S. 896.

### 3.11 Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Auflage

**Gericht/Az:** BFH, Urteil vom 20.11.2013 II R 38/12

**Fundstelle:** BStBl 2014 II S. 479

**Gesetz:** § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG

**Streitfrage:** Sind Auflagenschenkungen von der Grunderwerbsteuer befreit?

Grundsätzlich sind Grundstücksschenkungen von der Grunderwerbsteuer befreit. Ist bei einer Grundstücksschenkung unter Auflage (z. B. die Verpflichtung zur Einräumung eines Wohnrechts am Grundstück) die Auflage bei der Schenkungsteuer dem Grunde nach bereicherungsmindernd abziehbar, unterliegt sie aber mit ihrem nach den für die Grunderwerbsteuer geltenden Vorschriften zu ermittelnden Wert der Grunderwerbsteuer. § 3 Nr. 2 GrEStG gebietet es nicht, die Auflage bei der Schenkungsteuer und bei der Grunderwerbsteuer nach übereinstimmenden Maßstäben zu bewerten.

S übertrug ein in ihrem Alleineigentum stehendes Wohngrundstück auf B. B räumte der S - wie im Schenkungsvertrag vorgesehen - auf deren Lebenszeit ein unentgeltliches Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht an dem Grundstück ein. Der Jahreswert des Wohnungsrechts wurde mit 9.000 € beziffert. Zudem verpflichtete sich B, für den Bedarfsfall auf seine Kosten einen Pflegedienst zu beauftragen. Im Übrigen sollte die Übertragung des Grundstücks unentgeltlich erfolgen. S verpflichtete sich zur Übernahme der mit der Grundstücksübertragung verbundenen Verkehrsteuern. Bei der Bemessung der für den Grundstückserwerb festgesetzten Schenkungsteuer wurde die Einräumung des Wohnungs- und Mitbenutzungsrechts zu Gunsten der S mit einem Wert von 98.110 € erwerbsmindernd berücksichtigt.

Das Finanzamt setzte gegen S Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.912 € fest. Dabei legte es als Bemessungsgrundlage einen nach den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG) ermittelten Wert des unentgeltlichen Wohnungsrechts in Höhe von 109.170 € (Jahreswert 9.000 € x Vervielfältiger von 12,130) zugrunde. Die für Zwecke der Schenkungsteuer geltende Begrenzung des Jahreswerts der Nutzungen (§ 16 BewG: 1/18,6 des Werts des unbelasteten Grundstücks) berücksichtigte es nicht.

Das sieht der BFH ebenso: Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet, der Grunderwerbsteuer. Von der Besteuerung ausgenommen sind gem. § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG. Soweit die Schenkung unter einer Auflage erfolgt, die bei der Schenkungsteuer abziehbar ist, unterliegt der Vorgang jedoch hinsichtlich des Werts der Auflage der Grunderwerbsteuer (§ 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG).

Eine Schenkung unter einer Auflage (§ 525 Abs. 1 BGB) in diesem Sinn liegt vor, wenn die Leistung des Beschenkten nicht für die Zuwendung, sondern auf der Grundlage und aus dem Wert der Zuwendung erfolgen soll<sup>39</sup>. Dies ist etwa der Fall, wenn die Grundstücksschenkung unter der Auflage einer Nießbrauchsbestellung oder der Bestellung eines dinglichen Wohnungsrechts (§§ 1090, 1093 BGB) zu Gunsten des Schenkers oder eines Dritten vorgenommen wird<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> BFH, Urteil v. 29.1.1992 II R 41/89, BStBl 1992 II S. 420.

<sup>40</sup> BFH, Urteil v. 13.4.2011 II R 27/09, BStBl 2011 II S. 730, Rz 12.

Derartige Nutzungs- oder Duldungsaufgaben mindern bei der Schenkungsteuer die Bereicherung i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG<sup>41</sup>. Dies gilt für Besteuerungszeitpunkte nach dem 31.12.2008 auch dann, wenn die Grundstücksnutzung dem Schenker oder dessen Ehegatten zusteht; denn das insoweit früher in § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG vorgesehene Abzugsverbot wurde durch Art. 1 Nr. 20 i. V. mit Art. 6 Abs. 1 ErbStRG vom 24.12.2008<sup>42</sup> mit Wirkung ab 1.1.2009 aufgehoben und gilt daher gem. § 37 Abs. 1 ErbStG i. d. F. des Art. 1 Nr. 29 Buchstabe a ErbStRG nicht mehr für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entsteht<sup>43</sup>.

Die Abziehbarkeit der Nutzungs- oder Duldungsaufgaben bei der Schenkungsteuer hat gem. § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG zur Folge, dass der Grundstückserwerb mit dem Wert der Auflage der Grunderwerbsteuer unterliegt<sup>44</sup>. Ist die freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) unter der bei der Schenkungsteuer abziehbaren Auflage erfolgt, dass der Bedachte dem Schenker ein lebenslängliches Wohnungsrecht einräumt, entspricht der Wert der Auflage dem Wert des Wohnungsrechts, das nach § 1 Abs. 1 i. V. mit §§ 14 und 15 BewG mit seinem Kapitalwert zu bewerten ist. Bei dem Wohnungsrecht handelt es sich um eine Nutzung, die nicht in Geld besteht und deren Jahreswert deshalb gem. § 15 Abs. 2 BewG mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsorts anzusetzen ist. Der Jahreswert ist für die Anwendung des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG anders als bei der Bemessung der Schenkungsteuer nicht nach § 16 BewG auf den Wert beschränkt, der sich ergibt, wenn der für das zugewendete Grundstück für Zwecke der Schenkungsteuer gem. § 12 Abs. 3 ErbStG nach den Vorschriften des BewG (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 157 Abs. 3, §§ 176 bis 198) anzusetzende Wert durch 18,6 geteilt wird. § 16 BewG findet gem. § 17 Abs. 3 Satz 2 BewG auf die Grunderwerbsteuer keine Anwendung.

Dem § 3 Nr. 2 GrEStG lässt sich nichts anderes entnehmen. Die Vorschrift begründet weder eine verfahrensrechtliche noch eine materiell-rechtliche Bindung der Bemessung der Grunderwerbsteuer an den Wert, mit dem die Auflage bei der Festsetzung der Schenkungsteuer berücksichtigt wurde oder zu berücksichtigen ist. Vielmehr ist der ohne Berücksichtigung des § 16 BewG ermittelte Wert der Auflage der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen<sup>45</sup>. Es spielt dabei keine Rolle, ob Schenkungsteuer festgesetzt wurde und ggf. mit welchem Wert die Auflage sich dabei bereicherungsmindernd auswirkte. Dies hat der BFH bereits mit dem Beschluss vom 5.3.1975 und den Urteilen vom 17.9.1975 und vom 20.4.1977<sup>46</sup> zur seinerzeitigen Fassung des § 3 Nr. 2 GrEStG entschieden<sup>47</sup>. Hieran hat sich auch durch die Neufassung des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG durch Art. 7 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996<sup>48</sup> nichts geändert.

Wie sich aus dem Wortlaut des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG ergibt, der den Nebensatz „die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind“, grammatikalisch an „Auflagen“ anknüpft, soll es für die Grunderwerbsteuer nur darauf ankommen, dass die Auflage bei der Schenkungsteuer dem Grunde nach abziehbar ist. Hätte der Gesetzgeber etwas anderes regeln wollen, hätte er dies durch eine entsprechende Formulierung zum Ausdruck bringen können und müssen, etwa durch die Anordnung, dass eine Schenkung unter einer Auflage der Grunderwerbsteuer unterliegt, soweit der Wert der Auflage bei der Schenkungsteuer abgezogen wurde oder abziehbar ist.

<sup>41</sup> BFH, Urteil v. 17.10.2001 II R 72/99, BStBl 2002 II S. 25, unter II.3.b; Gebel, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz. 160, 494, § 10 Rz. 4; Geck, in Kapp/Ebeling, ErbStG, Einleitung Rz. 25.1 ff., § 7 ErbStG, Rz. 76 ff.

<sup>42</sup> BGBl 2008 I S. 3018.

<sup>43</sup> Vgl. z. B. Gebel, in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 25 Rz. 5; Geck, in Kapp/Ebeling, ErbStG, Einleitung Rz. 25.1 f., 28.1, § 7 Rz. 76; Eisele, in Kapp/Ebeling, § 25 ErbStG, Rz. 1; Meßbacher-Hönsch, in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 3 Rz. 262.

<sup>44</sup> Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, 9. Aufl., § 3 Rz. 24 ff.; Meßbacher-Hönsch, in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl.

<sup>45</sup> Gottwald, Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis 2006 S. 83, 85; a. A. FG Nürnberg, Beschluss v. 23.7.2013 4 V 545/13, EFG 2013 S. 1789.

<sup>46</sup> BFH, Beschluss v. 5.3.1975 II B 61/74, BStBl 1975 II S. 419; BFH, Urteile v. 17.9.1975 II R 42/70, BStBl 1976 II S. 126 und v. 20.4.1977 II R 48/76, BStBl 1977 II S. 676

<sup>47</sup> Vgl. auch BFH, Urteil v. 7.9.1994 II R 99/91, BFH/NV 1995 S. 433, unter II.1.a; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, 9. Aufl., § 3 Rz. 7.

<sup>48</sup> BGBl 1996 I S. 2049

## 4. Anmeldung Workshop

Für den IFE Workshop am 14. November in Köln „Aktuelle Erbrechts- und Testamentsgestaltung“ haben wir nur noch 2 freie Plätze, nutzen Sie unser Fortbildungsangebot!

INSTITUT  FÜR ERBRECHT e.V.

### ANMELDUNG WORKSHOP

**„Aktuelle Erbrechts- und Testamentsgestaltung“**

Referent: Dr. Malte Ivo, Rechtsanwalt und Notar in Hamburg

**14. November 2014 von 13:00 – 18:00 Uhr**

in Köln (EDEN HOTEL FRÜH AM DOM - Sporergerasse 1 - 50667 Köln - Nähe Bahnhof)

Anmeldungen werden  
per Fax, per E-Mail oder Brief erbeten

Tel.: +49 7531 1772 7

Fax: +49 7531 2774 2

E-Mail: [info@erbrecht-institut.de](mailto:info@erbrecht-institut.de)

Bescheinigung nach  
§ 15 FAO für FA Erb:

5 Zeitstunden

Die Teilnahme an diesem Workshop ist für Mitglieder des Instituts für Erbrecht e.V. kostenfrei. Die Anmeldung ist verbindlich. Durch die begrenzte Teilnehmerzahl bitten wir bei Rücktritt um frühzeitige Stornierung, damit andere Mitglieder nachfolgen können.

Für Nichtmitglieder wird eine Workshop Gebühr in Höhe von 100,00 € zzgl. MwSt. erhoben.

Name: \_\_\_\_\_ Telefon: \_\_\_\_\_

Kanzlei: \_\_\_\_\_ Telefax: \_\_\_\_\_

Straße: \_\_\_\_\_ E-Mail: \_\_\_\_\_

PLZ/Ort: \_\_\_\_\_ Datum: \_\_\_\_\_

Unterschrift: \_\_\_\_\_

## 5. Anmeldung Jahrestagung

Für die **9. IFE Jahrestagung** vom 24.- 25. April 2015 in Mainz bieten wir folgendes **Rahmenprogramm** an:

- Donnerstag:** Hotel Hyatt Regency Mainz, Anreise- individuell planbar  
 18:30 Uhr: Treffpunkt Hotel Foyer – Mainz für Einsteiger| Altstadtführung| IFE Einladung  
 mit anschließendem gemeinsamen Abendessen| Selbstkosten
- Freitag:**  
 19:30 Uhr Treffpunkt Hotel Foyer- gemeinsames Abendessen im Hotel| *Palatorium*, mit anschließendem Besuch der  
*Malakoff Bar* im Hotel mit Live Band & DJ

INSTITUT  FÜR ERBRECHT e.V.

Institut für Erbrecht e.V.  
 Frau Beate Stolz  
 Reichenastr. 15  
 78467 Konstanz

### ANMELDUNG

zur 9. IFE Jahrestagung 24.- 25. April 2015

in Mainz / Hotel Hyatt Regency Mainz

Anmeldung per Fax, per E-Mail oder Brief wird erbeten.

Tel.: +49 7531 17727  
 Fax: +49 7531 27742  
 E-Mail: [info@erbrecht-institut.de](mailto:info@erbrecht-institut.de)

Bescheinigung nach  
 § 15 FAO für FA Erb:  
 7,5 Zeitstunden

Die Tagungsgebühr beträgt 330,00 € zzgl. USt. - ohne Übernachtungs- und Reisekosten.  
 Die Kosten für das Rahmenprogramm und Abendessen sind darin enthalten.  
**Die Anmeldung ist verbindlich.**  
 Um Anmeldungen für Begleitpersonen wird gebeten.

**Stornierung:**  
 Bis 8 Wochen vor Veranstaltung kostenfrei.  
 Bis 14 Tage vor Veranstaltung 50%.  
 Bis 3 Tage vor Veranstaltung volle Gebühr.

Kanzlei: .....

Name: .....

Straße: .....

PLZ: ..... Ort: .....

E-Mail: .....

Rahmenprogramm- Anreise Donnerstag: Ja  Nein

Begleitperson Rahmenprogramm: Ja  Nein  Betrag: 64,00 € zzgl. USt.

Datum: ..... Unterschrift: .....

**Institut für Erbrecht e.V.**  
 Reichenastr. 15 – D-78467 Konstanz – Tel.: +49 (0) 7531 17727 – Fax: +49 (0) 7531 27742  
 E-Mail: [info@erbrecht-institut.de](mailto:info@erbrecht-institut.de) – [www.erbrecht-institut.de](http://www.erbrecht-institut.de)