

Andreas Rohde

Basiswissen Erbschaft- und Schenkungssteuer

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Basiswissen Erbschaft- und Schenkungssteuer

Von

Dr. Andreas Rohde

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-23643-5>

Zitiervorschlag:

Rohde, Basiswissen Erbschaft- und Schenkungsteuer

ISBN 978-3-503-23643-5 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-23644-2 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2023

www.ESV.info

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort

Das Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht kommt nicht zur Ruhe. Und das, obwohl wir über eine Steuer mit einem im Vergleich zum Gesamtsteueraufkommen überschaubaren Aufkommen von rund 11 Milliarden Euro reden, dem auch noch ein erheblicher Erhebungsaufwand gegenübersteht.

Die Schenkung- und Erbschaftsteuer steht regelmäßig im Fokus der politischen Diskussion. Sie gilt als die Umverteilungssteuer, die großen Vermögenskonzentrationen entgegenwirken soll. Dementsprechend ist die immer wieder geforderte Abschaffung der Erbschaftsteuer in Deutschland auf absehbare Zeit offensichtlich nicht auf der politischen Agenda.

Die überwiegende Anzahl der Schenkungen und Erbschaften sind durch bedeutsame Freibetragsregelungen von jedweder Steuerbelastung ausgenommen. Das gilt für Kleinschenkungen, aber insbesondere bei Übertragungen innerhalb der geraden Linie der Familie. In den Fällen jedoch, in denen die Freibeträge ausgeschöpft sind oder eine Übertragung außerhalb der geraden Linie oder gar an Familienfremde erfolgt, stehen erhebliche Steuern im Raum, die grundsätzlich unabhängig von der Nachlasszusammensetzung sofort und in Geld zu entrichten sind.

Zudem steht die Schenkung- und Erbschaftsteuer im Spannungsfeld der gleichmäßigen Besteuerung und der als notwendig angesehenen Begünstigung bestimmter Vermögensgegenstände. Dies gilt namentlich für (mittelständische) Unternehmen mit ihrer Bedeutung für Wirtschaftskraft und Arbeitsplätze. Das Bundesverfassungsgericht hatte mehrfach Gelegenheit, den verfassungsrechtlich zulässigen Rahmen abzustecken. Die Versuche des Gesetzgebers, diese Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts umzusetzen, zeigen die bestehenden Zielkonflikte von Normenklarheit, Steuergerechtigkeit und Begünstigungsnotwendigkeiten und erinnern an die Quadratur des Kreises.

Die Komplexität gerade der aktuellen Regelungen zur Betriebsvermögensbegünstigungen ist besonders groß. Dem Rechtsanwender und dem Steuerpflichtigen ist schon eine erste überschlägige Schätzung der anfallenden Steuern kaum noch möglich. Rechts- und Normenklarheit lassen zu wünschen übrig. Aber auch in anderen Bereichen des Schenkung- und Erbschaftsteuerrechts führt das Zusammenspiel von Zivilrecht und Steuerrecht, jedoch auch das Bedürfnis des Gesetzgebers, keine Steuerlücken entstehen zu lassen, zu einer Vielzahl von offenen Fragestellungen.

Mit dieser Komplexität und der Zahl der Einzelfallregelungen steigt gleichsam die Zahl der Gerichtsverfahren und Urteile. Auch dies trägt oft nicht zur Rechtsklarheit bei. Exemplarisch soll auf die unterschiedliche Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung zum Vorliegen eines (begünstigten) Wohnungsunternehmens hingewiesen sein.

Dessen ungeachtet erhöhen diverse Faktoren die Bedeutung der Schenkung- und Erbschaftsteuer stetig. Einerseits nimmt die Zahl der Erbfälle aufgrund der demografischen Entwicklung stetig zu. Diese hohe Zahl der Erbfälle mit teilweise großen Vermögenskonzentrationen trifft auf eine immer kleiner werdende Generation von Erben und anderen Erwerbern, wodurch Freibeträge in immer geringer werdendem Umfang genutzt werden können. Die Freibeträge, die zur Verfügung stehen, reichen dabei immer häufiger nicht mehr aus, um die Erwerber vollständig zu entlasten. Dieses wird noch dadurch verschärft, dass steigende Wertpapier- und Immobilienpreise und geänderte Bewertungsverfahren zu höheren (steuerlich zu berücksichtigenden) Werten führen, während die steuerlichen Freibeträge seit 2008 nicht mehr erhöht wurden. Dieses multifaktorielle Zusammenspiel und die dadurch erschwerten Bedingungen für die Nachfolgeplanung haben zur Konsequenz, dass die Bedeutung der steuerlichen Expertise im Bereich der Nachfolgeberatung ständig wächst und jedenfalls grundlegende Kenntnisse in diesem Bereich zwingend sind.

Dieses bewusst kurz und konzentriert gehaltene Grundlagenwerk soll vor diesem Hintergrund einen praxisnahen Überblick über das Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht geben. Ein besonderer Dank gebührt Frau Catrin Knoll, die mich bei der Arbeit an diesem Werk mit Rat und Tat unterstützte.

Bonn, im Mai 2023

Dr. Andreas Rohde

Inhaltsverzeichnis

A. Grundlagen	<u>9</u>
I. Wesen der Erbschaft und Schenkung	<u>9</u>
II. Prinzipien und Grenzen der Steuer	<u>9</u>
1. Prinzipien	<u>9</u>
2. Verfassungsrechtlicher Rahmen	<u>10</u>
III. Kritik an der Steuer	<u>11</u>
IV. Bezug zum Europarecht	<u>13</u>
B. Besteuerungskonzept	<u>15</u>
I. Prüfungsschema des ErbStG	<u>15</u>
II. Steuerpflichtige Vorgänge	<u>15</u>
1. Erwerb von Todes wegen	<u>17</u>
2. Schenkung unter Lebenden	<u>38</u>
3. Zweckzuwendungen	<u>50</u>
4. Stiftungen	<u>51</u>
III. Die persönliche Steuerpflicht	<u>58</u>
1. Unbeschränkte Steuerpflicht	<u>58</u>
2. Beschränkte Steuerpflicht	<u>59</u>
3. Doppelbesteuerungsabkommen	<u>60</u>
IV. Entstehung der Steuerpflicht	<u>61</u>
C. Steuerbefreiungen	<u>63</u>
I. Steuerbefreiungen – Allgemein	<u>63</u>
1. Hausrat und andere bewegliche Gegenstände	<u>63</u>
2. Kunstgegenstände und Kunstsammlungen	<u>64</u>
3. Steuerbefreiung des Familienheims	<u>78</u>
4. Gelegenheitsgeschenke	<u>81</u>
5. Weitere Steuerbefreiungen	<u>82</u>
6. Begünstigung der Übertragung von Betriebsvermögen	<u>82</u>
7. Begünstigung von Wohnungsunternehmen	<u>117</u>
8. Begünstigung von zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien	<u>120</u>
9. Verhältnis der Befreiungsvorschriften untereinander	<u>120</u>
II. Steuerbefreiungen – Besonderheiten bei Erwerb von Todes wegen	<u>121</u>
1. Übertragung vom Familienheim an Ehegatten	<u>121</u>
2. Übertragung vom Familienheim an Kinder	<u>125</u>
3. Steuerbefreiung für „Dreißigsten“	<u>127</u>
4. Steuerbefreiung des Entgelts für Pflege und Unterhalt	<u>127</u>
5. Rückfall geschenkter Vermögensgegenstände	<u>128</u>
6. Verzicht auf Pflichtteil	<u>128</u>
7. Betriebsvermögen	<u>128</u>

D. Wertermittlung	131
I. Steuerpflichtiger Erwerb	131
1. Abzug von Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 5 ErbStG	132
2. Schuldenabzug	133
II. Bewertungsstichtag	134
III. Bewertung	134
IV. Bewertung von Immobilien	135
E. Berechnung der Steuer	139
I. Berücksichtigung früherer Erwerbe	139
II. Steuerklassen	140
III. Freibeträge	140
1. Persönlicher Freibetrag	140
2. Freibeträge bei beschränkter Steuerpflicht	141
3. Der besondere Versorgungsfreibetrag	142
IV. Steuersätze	143
1. Grundtarif	143
2. Tarifbegrenzung	144
F. Steuerfestsetzung und -erhebung	147
I. Steuerschuldner	147
II. Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer	147
III. Kleinbetragsgrenze	148
IV. Besteuerung von Renten, Leistungen und Nutzungen	148
V. Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens	148
VI. Stundung der Steuer	149
1. Betriebsvermögen	149
2. Vermietete Wohnimmobilien	149
3. Vom Erwerber eigengenutzte Wohnimmobilien	149
VII. Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen	149
VIII. Anzeige des Erwerbs	150
IX. Steuererklärung und Steuerfestsetzung	151
1. Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung	151
2. Inhalt der Erbschaft- und Schenkungsteuererklärung	151
3. Festsetzungsfrist	151
4. Festsetzung	152
Zum Autor	161

A. Grundlagen

I. Wesen der Erbschaft und Schenkung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer erfasst unentgeltliche Vermögensübertragungen, die auf den Vermögenserwerb von Todes wegen oder eine Schenkung unter Lebenden zurück zu führen sind. Ergänzend dazu fallen auch Zweckzuwendungen und der fiktive Vermögensübergang bei Familienstiftungen und Familienvereinen in den Anwendungsbereich. So soll eine gleichmäßige Besteuerung gewährleistet und eine Umgehung durch andere Gestaltungen vermieden werden. 1

Der deutsche Gesetzgeber hat die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Anfallsteuer, die an den Erwerb des Erben oder eines sonstigen Erwerbers anknüpft, ausgestaltet. Im Unterschied dazu besteuert eine als Nachlasssteuer konzipierte Steuer das vom Erblasser oder Schenker hinterlassene oder zugewendete Vermögen. 2

Die Steuer erfasst im Vergleich zu den regelmäßig anfallenden Einkünften einen außerordentlichen Vermögenszugang. Nach Auffassung des BVerfG¹ will das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) „den wirtschaftlichen Vorgang des Substanzübergangs“ besteuern. 3

Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer handelt es sich zwar um eine *Personensteuer*, im System des deutschen Steuerrechts wird sie aber als *Verkehrssteuer* eingeordnet, weil die letztlich den Substanzübergang besteuert. 4

Gerechtfertigt wird die Erhebung der Steuer mit der gesteigerten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des jeweiligen Erwerbers. 5

II. Prinzipien und Grenzen der Steuer

1. Prinzipien

Da das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) dem *Anfallprinzip* folgt, stellt es im Grundsatz auf das *Bereicherungsprinzip* ab. Gibt es mehrere Erben bzw. Beschenkte, wird die Steuer deshalb für jeden Erwerber einzeln nach dem Wert des jeweiligen Teilerwerbs berechnet. 6

Daneben berücksichtigt das ErbStG die persönlichen Verhältnisse zwischen den Begünstigten und dem Erblasser/Schenker und die Besonderheiten der Verwandtschaft bzw. der Familie.

Das ErbStG stellt auf den Übergang des Vermögens einer Person aus Anlass ihres Todes auf den oder die Erben (§§ 1922–2385 BGB) bzw. die freigebige Zuwendung unter Lebenden ab (§§ 516–534 BGB). Wegen dieser Anknüpfung an zivilrechtliche Institute entsprechen Begrifflichkeiten und Deutungen im ErbStG 7

1 BVerfG, Beschl. v. 15.05.1984 – 1 BvR 464/81 u. a., BStBl. II 1984, 608 (613).

regelmäßig den Normen des Zivilrechts, die zivilrechtlichen Vorgaben sind somit auch im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundsätzlich maßgeblich.²

- 8 Es ist dem Gesetzgeber aber möglich, für das an fiskalischen Zwecken orientierte Steuerrecht eigenständige Regelungen zu erlassen, weshalb das Steuerrecht in diesen Teilen nicht stets an das bürgerlichen Recht angeknüpft werden muss.³ Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts handelt es sich beim Steuer- und Zivilrecht um zwei gleichrangige und eigenständige Rechtsgebiete, deren verschiedene Perspektiven einen generellen Vorrang des Zivilrechts vor dem Steuerrecht verhindern, was insbesondere für die Auslegung einzelner Rechtsbegriffe im Rahmen des Steuerrechts vom Zivilrecht abweichende Ergebnisse ermöglicht.⁴
- 9 Auf Grundlage des Art. 108 Abs. 7 GG erlässt die Bundesregierung aktuelle Erbschaftsteuer-Richtlinien (aktuell ErbStR 2019), wodurch der Finanzverwaltung Weisungen im Bezug zur einheitlichen Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts erteilt werden. So sollen einerseits unbillige Härten vermieden und andererseits der Verwaltungsablauf vereinfacht werden.

2. Verfassungsrechtlicher Rahmen

- 10 Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird durch verschiedene Vorgaben der deutschen Verfassung begrenzt.
- 11 Das BVerfG betont für das gesamte Steuerrecht in ständiger Rechtsprechung⁵, dass der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts einen weitreichenden Entscheidungsspielraum hat, der sowohl die Auswahl des Steuergegenstandes als auch die Bestimmung des Steuersatzes betrifft. Die Freiheit des Gesetzgebers im Erbschaftsteuerrecht wird jedoch insbesondere durch zwei Leitlinien begrenzt, nämlich durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit.
- 12 Art. 14 GG schützt neben dem Eigentum auch das Erbrecht als Grundrecht. Das BVerfG hat dazu festgestellt:

„Die Ausgestaltung und Bemessung der Erbschaftsteuer muss den grundlegenden Gehalt der Erbrechtsgarantie wahren, zu dem die Testierfreiheit und das Prinzip des Verwandtenerbrechts gehört; sie darf Sinn und Funktion des Erbrechts als Rechtseinrichtung und Individualgrundrecht nicht zunichte oder wertlos machen.“⁶

2 Kössinger/Zintl in Nieder/Kössinger, Testamentsgestaltung-HdB, 6. Aufl. 2020, § 6 Rn. 14.

3 BVerfG, Urt. v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 = NJW 1962, 435.

4 BVerfG, Beschl. v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 = DStR 1992, 106 (107).

5 Vgl. nur BVerfG, Beschl. v. 21.07.2010 – 2 BvR 611/07, BGBl. I 2010, 1295 = DStR 2010, 1721 (1722) m. w. N.

6 BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 = DNotZ 1995, 758 (760).

Die Erbrechtsgarantie schützt nicht nur den Erblasser, sondern auch die Hinterbliebenen. Denn „andernfalls würde der Grundrechtsschutz mit dem Tod des Erblassers erlöschen und damit weitgehend entwertet werden“.⁷ Flankiert wird dies durch Art. 6 GG, der ebenfalls auch unter anderem die Testierfreiheit schützt, sodass zu Gunsten von Familienangehörigen die Aufnahme besonderer Steuersätze und unterschiedlicher Steuerklassen verfassungsrechtlich geboten ist.⁸

Aufgrund des Schutzes der Familie und der Ehe in Art. 6 GG, muss zumindest der Nachlasswert in Höhe des persönlichen Gebrauchsvermögens steuerfrei bleiben. 13

Darüber hinaus wird aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG von der Rechtsprechung das *Prinzip der Besteuerungsgleichheit* abgeleitet. Danach ist eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig mit dem Ziel gleichmäßiger Belastung umzusetzen, weshalb die gesetzlichen Bewertungsmethoden zum Stichtag die jeweiligen Werte in ihrer Relation realitätsgerecht ermitteln müssen.⁹ 14

III. Kritik an der Steuer

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sah und sieht sich heftiger Kritik ausgesetzt.¹⁰ 15

Gegen die Erbschaftsteuer werden insbesondere folgende Argumente ins Feld geführt: 16

- Doppelbelastung: Bereits versteuertes Vermögen wird erneut der Besteuerung unterworfen.¹¹ Dazu kommt, dass die mit dem Nachlass verbundene latente Ertragsteuer nicht ausreichend berücksichtigt wird; so entsteht der Effekt einer „Steuer auf Steuer“.¹²
- Beeinträchtigung der Eigentums- und Testierfreiheit und damit ein Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 GG

7 BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 = DNotZ 1995, 758 (760).

8 BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 = DNotZ 1995, 758 (760).

9 BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671 = DNotZ 1995, 758 (759).

10 *Gottschalk* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 64. Lfg. 2022, Einführung Tz. 8 ff.

11 Die Doppelbelastung, also das Nebeneinander von ESt und ErbStG, wird von der Rechtsprechung toleriert und akzeptiert; vgl. schon RFH, Urt. v. 24.03.1933 – V e A 1066/31 RStBl. 33, 457; BFH, Urt. v. 19.01.1956 – IV 604/54 U, BStBl. III 1956, 85; BFH, Urt. v. 22.12.1976 – II R 58/67, BStBl. II 1977, 420; BFH, Urt. v. 17.02.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641; BFH, Urt. v. 18.01.2011 – X R 63/08, BStBl. II 2011, 680. Der Gesetzgeber habe eine mögliche Doppelbelastung durch ESt und ErbSt „bewusst in Kauf genommen“, FG Baden-Württemberg, Urt. v. 10.11.2003 – 10 K 234/01, DStRE 2005, 243 (244).

12 Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, Einführung Rn. 2.

- Beeinträchtigung des Leistungswillens der wirtschaftlichen Akteure und des Standorts
- 17 Vor allem wurde und wird aus unterschiedlichen Gründen an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes gezweifelt. Teilweise wird schon das Gesetzeskonzept in Frage gestellt,¹³ teilweise werden einzelne Normen oder Teile des Gesetzes insbesondere vor dem Hintergrund des in Art. 3 GG normierten Gleichheitssatzes in Frage gestellt. Wiederholt war das ErbStG Gegenstand von Entscheidungen des BVerfG.
- 18 Zuletzt entschied das Bundesverfassungsgericht mit Urteil vom 17.12.2014¹⁴ grundlegend über die Verfassungsmäßigkeit einiger Vorschriften des ErbStG. Durch dieses Urteil wurden die Verschonungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG sowie die Tarifvorschrift des § 19 Abs.1 ErbStG für gleichheits- und somit verfassungswidrig erklärt.
- 19 Nach Ansicht des Senats ergab sich die Verfassungswidrigkeit aus der Verschonung unentgeltlicher Erwerbe von Betriebsvermögen ohne eine erfolgte Bedürfnisprüfung, der Befreiung der Lohnsummenpflicht für die Betriebe mit nicht nur „einigen wenigen Beschäftigten“ und der Begünstigung des Verwaltungsvermögens mit einer Quote von bis zu 50 % bzw. 10 %.¹⁵
- 20 In seinem Urteil setzte das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber eine Frist bis zum 30.06.2016, um den Verfassungsverstoß zu beheben. Bis dahin hatte es die Weitergeltung des bisherigen ErbStG angeordnet.¹⁶
- 21 Nachdem der Gesetzesentwurf der Regierung nach heftigen Debatten im Juli 2016 im Bundestag verabschiedet worden war, erteilte der Bundesrat keine Zustimmung und berief den Vermittlungsausschuss ein. Dieser arbeitete einen Einigungsvorschlag aus, dem am 29.09.2016 der Bundestag und am 14. 10. 2016 auch der Bundesrat seine Zustimmung erteilte. Die Gesetzesänderung wurde anschließend am 09. 11. 2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.¹⁷
- 22 Gemäß § 37 Abs.12 ErbStG treten die Neuregelungen für steuerbare Sachverhalte nach dem 30.06.2016 in Kraft. Die verspätete Umsetzung des Gesetzgebers hatte jedoch nicht zur Folge, dass für Zeiträume zwischen dem 30.06.2016 und dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung ein erbschaftsteuerfreier Zeitraum entstanden ist. Aus der Fortgeltungsklausel im Tenor des Urteils des Bundesverfassungsgerichts ergibt sich vielmehr, dass das bisherige Recht bis zur Neuregelung fort gilt, wobei auf das tatsächliche Inkrafttreten der Regelungen und nicht auf

13 Dagegen halten v. *Waldenfels*, Der Gleichheitssatz im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, 93 ff.; *Eckert*, FS Spiegelberger, 2009, 79 ff. die ErbSt aus verfassungsrechtlichen Gründen sogar für geboten.

14 BVerfG, Urte. v. 17. 12. 2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 = DStR 2015, 31.

15 BVerfG, Urte. v. 17. 12. 2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 = DStR 2015, 31 (57).

16 BVerfG, Urte. v. 17. 12. 2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 = DStR 2015, 31 (65).

17 BGBl. I 2016, 2464 ff.

die dem Gesetzgeber gesetzte Frist zur Neuregelung abzustellen war.¹⁸ Lediglich für die für verfassungswidrig erklärten Regelungen betreffend des Übergangs von Betriebsvermögen liegt eine insoweit partielle und verfassungsrechtlich gerechtfertigte Rückwirkung der Neuregelungen vor, die übrigen Regelungen unterliegen der Fortgeltungsanordnung.¹⁹

IV. Bezug zum Europarecht

Im Bereich der Erbschaftsteuer besteht keine Harmonisierungsrichtlinie auf europäischer Ebene. Unabhängig davon greifen aber natürlich die allgemeinen europäischen Grundfreiheiten wie die Kapitalverkehrsfreiheit, die Niederlassungsfreiheit, die Dienstleistungsfreiheit, die Warenverkehrsfreiheit, das Recht auf Freizügigkeit und das Aufenthaltsrecht. Eine unterschiedliche Behandlung von Steuerinländern und Steuerausländern ist unionsrechtswidrig, der deutsche Gesetzgeber kann aber für sämtliche Personen, die unter das ErbStG fallen, ohne Rücksicht auf ihren Wohnort die gleichen Regelungen treffen.

In unserer heutigen global vernetzten Gesellschaft treten vermehrt Sachverhalte auf, die Bezugspunkte zu unterschiedlichen Staaten aufweisen, und deren Besteuerung um ein Vielfaches komplexer ist als rein nationale Sachverhalte.

Entsprechend steigt die Zahl der Verfahren, in denen der EuGH über deutsches Erbschaftsteuerrecht zu entscheiden hat, weil nationale Gerichte zunehmend Fälle an den EuGH vorlegen.²⁰ Gerade die Kapitalverkehrsfreiheit nimmt für den EuGH eine besondere Rolle bei der europarechtlichen Würdigung der direkten Steuern ein.²¹ Daher hat der EuGH mehrfach zum deutschen Erbschaftsteuerrecht Stellung genommen und ausgesprochen, dass Bewertungsregelungen und Befreiungstatbestände, die inländisches vor ausländischem Vermögen (im Bereich der EU) begünstigen, mit dem Unionsrecht unvereinbar sind. In der Rechtssache *Block*²² hat der EuGH die Nichtanrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 Abs. 1 i. V. m. § 121 BewG als unionrechtskonform angesehen und betont, dass keine Pflicht der Mitgliedstaaten zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zwecke der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen bestehe. Ebenfalls für unionsrechtlich unbedenklich hat der EuGH

18 BFH, Urt. v. 06.05.2021 – II R 1/19, BStBl. II 2022, 77 = DStR 2021, 2632; FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 19.05.2021 – 14 K 14008/19, EFG 2021, 1486 (die dagegen eingelegte Revision beim BFH zum Az. II R 17/21 wurde zurückgenommen).

19 BFH, Urt. v. 06.05.2021 – II R 1/19, BStBl. II 2022, 77 = DStR 2021, 2632 (2634 f.).

20 BFH, Beschl. v. 14.04.2006 – II R 35/05, BStBl. II 2006, 627; FG Hamburg, Beschl. v. 11.08.2006 – 6 K 153/02, DStRE 2007, 232; BFH, Beschl. v. 16.01.2008 – II R 45/08, BStBl. II 2008, 623; BFH, Beschl. v. 15.12.2010 – II R 63/09, BStBl. II 2011, 221; FG Düsseldorf, Beschl. v. 14.11.2008 – 4 K 2226/08, EFG 2009, 205; BFH, Beschl. v. 01.10.2014 – II R 29/113, BStBl. II 2015, 232; BFH, Beschl. v. 20.01.2015 – II R 37/13, BStBl. II 2015, 497; EuGH, Urt. v. 08.06.2016 – C-479/14 – *Hünnebeck*, DStR 2016, 1360; EuGH, Urt. v. 17.01.2008 – C-256/06 – *Jäger*, DStRE 2008, 174.

21 Kritisch dazu *Meincke*, ZEV 2004, 353. Zum Ganzen schon *Rohde*, Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Gemeinschaft, München 1999.

22 EuGH, Urt. v. 12.02.2009 – C-67/08, DStR 2009, 373.

die Nichtbegünstigung von Drittlandskapitalgesellschaften gehalten.²³ In der Rechtssache *Mattner*²⁴ hat der EuGH dagegen festgestellt, dass sich verminderte Freibeträge für Schenkungen bei beschränkter Steuerpflicht mit dem Unionsrecht nicht vereinbaren lassen. Zu § 16 ErbStG folgten die Entscheidungen in der Rechtssache *Welte*²⁵ zu einem Drittstaatenfall und in der Rechtssache *Hünnebeck*²⁶ zum Optionsrecht nach § 2 Abs. 3 ErbStG. In der Rechtssache *Feilen*²⁷ wurde in der Beschränkung der Steuerermäßigung des § 27 ErbStG auf inländische Vorerwerbe kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gesehen. Zur Anzeigepflicht nach § 33 ErbStG entschied der EuGH in der Rechtssache *Sparkasse Allgäu*²⁸, dass diese auch ausländische unselbstständige Niederlassungen von inländischen Kreditinstituten trifft; das soll auch dann gelten, wenn in dem ausländischen Mitgliedsstaat eine solche Anzeigepflicht nicht besteht oder sogar dem strafbewehrten Bankgeheimnis unterliegt.

23 EuGH, Urt. v. 19.07.2012 – C-31/11 – *Marianne Scheunemann*, DStR 2012, 1508.

24 EuGH, Urt. v. 22.04.2010 – C-510/08, DStR 2010, 861.

25 EuGH, Urt. v. 17.10.2013 – C-181/12, DStR 2013, 2269.

26 EuGH, Urt. v. 08.06.2016 – C-479/14, DStR 2016, 1360.

27 EuGH, Urt. v. 30.06.2016 – C-123/15, DStRE 2016, 1175.

28 EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – C-522/14, BStBl. II 2017, 421.

B. Besteuerungskonzept

Der Erwerb von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden unterliegen der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Dabei knüpft die Steuer an bestimmte Erwerbsvorgänge an, die nach den zivilrechtlichen Grundsätzen ermittelt werden.²⁹ Besteuert wird der Vermögensanfall bei einer Person, die gemäß § 2 ErbStG (unbeschränkt oder beschränkt) steuerpflichtig ist, zu einem bestimmten Zeitpunkt. Die Höhe der zu entrichtenden Erbschaft- oder Schenkungsteuer richtet sich nach dem folgendem Prüfungsschema:

I. Prüfungsschema des ErbStG

- (1) Steuerpflichtiger Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 ErbStG
- (2) Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer (§§ 9, 11 ErbStG)
- (3) Persönliche Steuerpflicht (§ 2 ErbStG)
- (4) Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)
 - Bereicherung des Erberwerbers = Vermögensanfall nach Steuerwerten abzüglich Nachlassverbindlichkeiten und Befreiungen
- (5) Steuersatz (§ 19 ErbStG) = Ermittlung der festzusetzenden Erbschaftsteuer
- (6) Steuerschuldnerschaft (§ 20 ErbStG)
- (7) Sonstige Verfahrensvorschriften (§§ 28–35 ErbStG)

II. Steuerpflichtige Vorgänge

Gemäß § 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftsteuer:

- der Erwerb von Todes wegen,
- die Schenkungen unter Lebenden,
- die Zweckzuwendungen,
- die Errichtung einer (nicht gemeinnützigen) Familienstiftung sowie
- das Vermögen einer Familienstiftung im Zeitabstand von je dreißig Jahren (Erbersatzsteuer).

²⁹ Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, Einführung Rn. 13.

29 **Tabelle 1:** Steuerschuldnerschaft bei Erbschaft/Schenkungen

I. Steuersubjekt	II. Gesetzesvorschrift	III. Steuerschuldner
Erwerb von Todes wegen	§§ 1 Abs. 1 Nr. 1; 3 ErbStG	Der Erwerber des Vermögens (Erbe)
Schenkung unter Lebenden	§§ 1 Abs. 1 Nr. 2; 7 ErbStG	Als Gesamtschuldner der Erwerber und der Schenker (Hinweis: Übernimmt der Schenker die ErbSt, stellt dieses ebenso einen ErbSt-pflichtigen Vorgang dar)
Zweckzuwendungen	§§ 1 Abs. 1 Nr. 3; 8 ErbStG	Der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte
Vermögen einer Familienstiftung oder eines Familienvereins	§§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG	Die Familienstiftung oder der Verein

(Quelle: Eigene Darstellung)

- 30 Die Erbschaftsteuer wird von dem Vermögen erhoben, das beim Tod einer natürlichen Person auf einen Dritten übergeht. Der unentgeltliche Vermögensübergang unter Lebenden (Schenkung) ist ein Ersatztatbestand, durch den sichergestellt wird, dass die Erbschaftsteuer nicht durch Schenkungen zu Lebzeiten des Erblassers umgangen wird.³⁰ Die Schenkungsteuer ist damit eine Unterart der Erbschaftsteuer.
- 31 Die Erbschaftsteuer ist keine Nachlasssteuer, wie im angelsächsischen Recht, die aus dem Nachlass zu begleichen ist. Vielmehr erfasst sie die Bereicherung, die dem einzelnen Erwerber aufgrund der Erbschaft oder der Schenkung zufließt.³¹ Besteuert wird also der Vermögensanfall beim jeweiligen Erben bzw. Beschenkten. Die Erbschaftsteuer wird daher auch als Bereicherungsteuer bezeichnet.³² Eine Verteilung des Nachlasses auf möglichst viele Erben mindert daher die erbschaftsteuerliche Gesamtbelastung.
- 32 Das Gesetz benennt bestimmte Übertragungs- oder Rechtsbegründungsvorgänge, die beim jeweiligen Empfänger zu einem „Vermögensanfall“ führen. Dieser Vermögensanfall kann sowohl auf einem Vertrag als auch dem Gesetz beruhen und sich auf verschiedenste Gegenstände oder Ansprüche beziehen.³³ Der Vollzug richtet sich grundsätzlich nach den entsprechenden bürgerlich-rechtlichen Vorschriften.³⁴
- 33 Der Vermögensanfall muss den Steuerpflichtigen auch bereichern, also einen wirtschaftlichen Vorteil für diesen darstellen. Dies ergibt sich auch ausdrücklich aus § 10 Abs. 1 ErbStG. Nur, wenn eine Bereicherung vorliegt, wird der Vermögensanfall bei der jeweiligen Person von Gesetzes wegen besteuert.

30 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 64. Lfg. 2022, § 1 Tz. 61.

31 Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 1 Rn. 4.

32 Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 1 Rn. 4.

33 Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 1 Rn. 3.

34 Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 1 Rn. 3.