

**Fall 14:** Die F AG (große Kapitalgesellschaft) kaufte zum 01.04.2018 das Einzelunternehmen P. Für den Geschäfts- und Firmenwert wurde zweifelsfrei ein Betrag von 150.000 € bezahlt. Nach Berücksichtigung aller Umstände kann – nach einer verlässlichen Schätzung – von einer Nutzungsdauer von 5 Jahren ausgegangen werden.

**Frage:** Wie ist der Sachverhalt zu behandeln?

**Lösung:** Seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25.05.2009 (BGBl I 2009, 1102) regelt § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB, dass der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand aktiviert werden muss. Durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17.07.2015 (BGBl I 2015, 1245) wird die Abschreibung für immaterielle Vermögenswerte neu geregelt. Gem. § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB in der Fassung vom 31.08.2015 gilt folgende Regelung: Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen. Dies gilt auch für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert. Lässt sich die Nutzungsdauer verlässlich schätzen (im vorliegenden Fall also 5 Jahre), so ist diese zugrunde zu legen.

Die Abschreibung 2018 beträgt 150.000 €:  $5 \text{ Jahre} \times \frac{1}{12} = 22.500 \text{ €}$ . Der Wert am 31.12.2018 beträgt in der Handelsbilanz demnach 127.500 €.

Eine Abschreibung über einen über fünf Jahre hinausgehenden Zeitraum, sofern sie innerhalb der individuellen betrieblichen Nutzungsdauer bleibt, wäre im Anhang anzugeben und nachvollziehbar zu begründen gewesen; § 285 Nr. 13 HGB.

In der Steuerbilanz ist der entgeltlich erworbene Geschäfts- und Firmenwert mit den Anschaffungskosten anzusetzen (kein Wahlrecht) und um die planmäßige lineare AfA zu vermindern; § 7 Abs. 1 S. 3 EStG. Als Nutzungsdauer gilt nach der gesetzlichen Vermutung ein Zeitraum von 15 Jahren. Im Jahr 2018 ist die Abschreibung für Abnutzung zeitanteilig gemäß § 7 Abs. 1 S. 4 EStG zu berücksichtigen. Die AfA 2018 beträgt somit 150.000 €:  $15 \text{ Jahre} \times \frac{1}{12} = 7.500 \text{ €}$ . Der Wert am 31.12.2018 beträgt in der Steuerbilanz demnach 142.500 €.

Nach § 274 HGB durch das BilMoG basiert die Abgrenzung latenter Steuern nicht mehr – wie früher – auf einem an der Gewinn- und Verlustrechnung orientierten Konzept (timing-Konzept), bei dem das handelsrechtliche und das steuerrechtliche Ergebnis einander gegenübergestellt werden, sondern auf dem bilanzorientierten Konzept, bei dem die unterschiedlichen Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz miteinander verglichen werden (temporary-Konzept). Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Die Differenz zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz beträgt 15.000 €. Für diesen Betrag tritt vorliegend allerdings eine latente Steuerentlastung ein, die als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden kann.

**Fall 15:** Beurteilen Sie, ob bei folgenden Geschäftsvorfällen der Metallwaren GmbH bezogen auf den Monat Februar des laufenden Jahres Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und/oder Kosten vorliegen.

a) Die am 12. Dezember des Vorjahres gelieferten Schrauben wurden wegen eines Liquiditätsengpasses erst am 17. Februar durch einen Scheck über 13.200 € bezahlt.

- b)** Das Gehalt des Geschäftsführers für den Monat Februar i.H.v. 17.500 € wurde am 27. Februar überwiesen.
- c)** Im Oktober des Vorjahres wurden 1.200 Stück Rohbleche zum Durchschnittspreis von 3,20 € pro Stück gekauft und eingelagert. Im Februar werden davon 400 Stück verbraucht. Der kalkulatorische Verrechnungspreis für diesen Artikel liegt bei 3,50 € pro Stück.
- d)** Am 14. Februar lieferte die Eisen & Stahl AG Winkeleisen im Wert von 8.500 €. Die Rechnung wurde am 28. Februar nur teilweise per Überweisung beglichen: Ende Februar besteht aus dieser Lieferung noch eine Verbindlichkeit i.H.v. 3.500 €. Die Winkeleisen liegen Ende Februar noch auf Lager.
- e)** Am 2. Februar wurde für 180.000 € ein neuer Lkw angeschafft. Vereinbarungsgemäß wurden 60.000 € am 10. Februar bezahlt; der Rest soll erst im April beglichen werden. Die monatlichen bilanziellen Abschreibungen betragen linear 1.500 €. Der Ermittlung der Abschreibungen in der Kostenrechnung liegt eine achtjährige Nutzungsdauer zugrunde.
- f)** Die kalkulatorischen Wagnisse wurden im Februar mit 2.400 € verrechnet. Tatsächlich sind keine Risiken betreffend das Anlage- und Umlaufvermögen eingetreten.

**Lösung:**

Sachverhalt	Auszahlung (€)	Ausgabe (€)	Aufwand (€)	Kosten (€)
a)	13.200	0	0	0
b)	17.500	17.500	17.500	17.500
c)	0	0	1.280	1.400
d)	5.000	8.500	0	0
e)	60.000	180.000	1.500	1.875
f)	0	0	0	2.400

**Fall 16:** Der buchführungspflichtige Einzelunternehmer A bildet im Jahr 2018 einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG für die Anschaffung eines neuen Pkw i.H.v. 20.000 € (40 % der erwarteten Anschaffungskosten von 50.000 €). Die Voraussetzungen des § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG hat A erfüllt. Im Januar 2019 erwirbt A den Pkw für 50.000 €. Der Gewerbesteuerhebesatz beträgt 440 %.

**Frage:** Wie ist dieser Sachverhalt in den Jahren 2018 und 2019 zu würdigen? Unterstellen Sie, dass der Investitionsabzugsbetrag frühstmöglich wieder hinzugerechnet werden soll. A möchte § 7g Abs. 5 EStG nicht in Anspruch nehmen.

**Zusatzfrage:** Welche Folgen ergäben sich, wenn A keine Investitionen bis zum Ende des Jahres 2021 vornehmen würde?

**Lösung:****2018:**

Die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags bleibt im Handelsrecht unberücksichtigt. Allerdings ist eine Rückstellung für passive latente Steuern zu bilden (keine Passive latente Steuer gemäß § 274 HGB). Diese ermittelt sich wie folgt:

Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG	20.000 €
x Steuersatz 15,4 % (= 440 % × 3,5 %)	15,4 %
<b>= Rückstellung für passive latente Steuern</b>	<b>3.080 €</b>

In der Steuerbilanz erfolgt im Jahr 2018 keine Bilanzierung des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 EStG. Die Bildung erfolgt rein außerbilanziell. Allerdings ist die handelsrechtliche Rückstellung für passive latente Steuern auch für die Steuerbilanz maßgeblich (§ 5 Abs. 1 EStG), da es sich um eine Rückstellung gemäß § 249 HGB handelt und nicht um einen Sonderposten eigener Art gemäß § 274 HGB. Zu beachten ist, dass dieser Steueraufwand als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe bei der Steuerermittlung wieder hinzuzurechnen ist.

### 2019:

Der gemäß § 7g Abs. 1 EStG gebildete Betrag kann gemäß § 7g Abs. 2 S. 1 EStG außerbilanziell hinzuzurechnen werden. Dies soll nach der Aufgabenstellung auch im Jahr 2019 erfolgen. Da sich im Jahr 2018 gebildete Investitionsabzugsbeträge nicht mehr konkret auf ein Wirtschaftsgut beziehen (müssen), hätte dieser auch weiter fortgeführt werden können.

Gemäß § 7g Abs. 2 S. 2 EStG können (= Wahlrecht) im Jahr 2019 die 20.000 € gewinnmindernd von den Anschaffungskosten abgesetzt werden. Analog mindert sich die Abschreibungsbemessungsgrundlage für den Pkw. Es ergibt sich folgende Entwicklung:

Steuerbilanzielle Anschaffungskosten (vorläufig)	50.000 €
./. bilanzielle Abschreibung gemäß § 7g Abs. 2 S. 2 EStG	./. 20.000 €
<b>= Steuerbilanzielle Anschaffungskosten</b>	<b>30.000 €</b>
./. planmäßige Abschreibung (Nutzungsdauer: 6 Jahre)	./. 5.000 €
<b>= Restbuchwert zum 31.12.2019</b>	<b>25.000 €</b>

Nach der Aufgabenstellung will A die Sonderabschreibung des § 7g Abs. 5 EStG (20 % von 50.000 €), die neben der Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG möglich wäre, nicht in Anspruch nehmen.

### Zusammenfassung des steuerlichen Gewinneffekts 2019

Bilanzielle Gewinnminderung	./. 25.000 €
Außerbilanzielle Erhöhung	20.000 €

### In der Handelsbilanz ergibt sich folgende Berücksichtigung:

Handelsbilanzielle Anschaffungskosten	50.000 €
./. planmäßige Abschreibung (Nutzungsdauer: 6 Jahre)	./. 10.000 €
<b>= Restbuchwert zum 31.12.2019</b>	<b>40.000 €</b>

Durch die außerbilanzielle Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 2 S. 1 EStG ist die Rückstellung für passive latente Steuern aufzulösen. Der Steuereffekt aus dem nicht gleichlaufenden handels- und steuerbilanziellen Abschreibungslauf ist nicht im Rahmen einer Rückstellung für passive latente Steuern zu berücksichtigen. Dies gilt durch das Maßgeblichkeitsprinzip auch für die Steuerbilanz. Die Gewinnerhöhung aus der Auflösung der Steuerrückstellung ist im Rahmen der Steuerermittlung ebenfalls zu neutralisieren.

**Lösung der Zusatzfrage:** Nach § 7g Abs. 3 EStG ist die Veranlagung des Abzugsjahres zu korrigieren, d.h. der Investitionsabzugsbetrag ist rückgängig zu machen. Gründe dafür sind:

- die geplante Investition, für die ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, unterbleibt innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums oder
- der beanspruchte Investitionsabzugsbetrag übersteigt 40 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder
- die freiwillige Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrages (BMF vom 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493, Rz. 55).

Das gilt selbst für den Fall, dass der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt wurde. In diesem Fall ist der

entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid, selbst wenn dieser bereits bestandskräftig geworden sein sollte, insoweit zu ändern. Die Festsetzungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet (§ 7g Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG). Die Rückgängigmachung von Investitionsbeträgen nach 7g EStG stellt ein rückwirkendes Ereignis dar (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO). Als Folge kann sich eine Verzinsung der daraus resultierenden Steuernachforderung gemäß § 233a AO ergeben.

Bis 2015 waren die Regelungen zu § 7g EStG wirtschaftsgutbezogen ausgestaltet, d.h. die Investitionsplanungen mussten für jedes einzelne Wirtschaftsgut konkretisiert werden. Neben den anzugebenden voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten war das jeweils begünstigte Wirtschaftsgut in den dem Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach zu benennen. Hierfür reichte es aus, die betriebsinterne Bestimmung stichwortartig darzulegen. Ab dem Jahr 2016 kann der Steuerpflichtige nunmehr ohne weitere Angaben Investitionsabzugsbeträge für begünstigte künftige Investitionen bis zum Höchstbetrag von unverändert 200.000 € gewinnmindernd abziehen.

**Fall 17:** Unternehmer A kauft im Rahmen seiner GmbH ein denkmalgeschütztes Gebäude aus dem Baujahr 1900. Es handelt sich um ein altes Eichwerk. Das Gebäude hat zwei Etagen mit jeweils 100qm. Die auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten betragen 1.000.000 €. Zusätzlich verwendet der Erwerber 238.000 € Brutto (inklusive 19 % USt) für Renovierungskosten (keine baustatisch relevanten Leistungen; ebenso keine typischerweise jährlich anfallenden Aufwendungen). Das renovierte Objekt soll im EG an eine Kinderarztpraxis und im 1. OG an eine Rechtsanwaltspraxis vermietet werden.

**Frage:** Wie ist das Gebäude bilanzrechtlich zu erfassen? Bestehen Gestaltungsmöglichkeiten?

**Lösung:** Der auf das Gebäude entfallende Kaufpreis ist mit 1.000.000 € in der Handels- und Steuerbilanz zu aktivieren (§ 246 HGB i.V.m. § 5 EStG). Gemäß § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG sind die Renovierungskosten zusätzlich zu aktivieren, da diese 15% der Gebäudeanschaffungskosten überschreiten. Maßgebend sind die Nettoanschaffungskosten (§ 9b EStG).

Sofern die Voraussetzungen des § 7i EStG eingehalten sind (Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde), kann der Steuerpflichtige 9 % als Abschreibungssatz geltend machen.

Sofern der Unternehmen zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung optiert (§ 9 Abs. 1 UStG), kann er die Umsatzsteuer als Forderung gegenüber dem Finanzamt geltend machen. Dann betragen die Anschaffungskosten 1.200.000 €. Eine Option zur Umsatzsteuer ist bei einer ansonsten gemäß § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietung allerdings nur dann möglich, wenn der Mieter ebenfalls Umsätze ausführt, die nicht den Vorsteuerabzug ausschließen. Dies ist grundsätzlich nur bezüglich des Rechtsanwalts möglich, da ein Kinderarzt grundsätzlich umsatzsteuerfreie Leistungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG erzielt. Allerdings sind Altbauten i.S.d. § 27 Abs. 2 Nr. 3 UStG (Errichtung vor dem 11.11.1993) von diesem Erfordernis ausgeschlossen. Zu beachten ist, dass die Baumaßnahmen nicht dazu führen dürfen, dass es sich um einen Neubau handelt. Sofern keine statisch relevanten Bauteile fundamental geändert werden liegt weiterhin ein Altbau vor. Auch die Funktionsänderung in eine Arztpraxis mit zeitgemäß hergerichteten Räumen stellt keine Wesensänderung dar (vgl. BFH vom 05.06.2003, V R 32/02, FG Berlin-Brandenburg vom 19.12.2018, 7 K 7157/15, rkr.).

## 8. Erbschaftsteuer und Bewertung

### 8.1 15 Fragen zur Erbschaftsteuer und Bewertung

**Frage 1:** Was bedeutet erben? Wer kann Erbe werden? Wie wird jemand Erbe?

**Antwort:** Der Erbe tritt im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge in die „Fußstapfen“ des Erblassers. Dabei geht das Vermögen des Erblassers als Ganzes auf den oder die Erben über (§ 1922 BGB).

Erbe kann werden, wer erbfähig nach § 1923 BGB ist. Dies bedeutet, die Person muss rechtsfähig sein (Mensch oder juristische Person) und zur Zeit des Erbfalls leben (jur. Personen wirksam errichtet) bzw. vor dem Erbfall gezeugt und danach lebend geboren (Erbrecht des Nasciturus § 1923 Abs. 2 BGB) sein.

Die Person des Erben wird durch die gesetzliche oder die gewillkürte Erbfolge bestimmt.

Die gesetzliche Erbfolge ist geregelt im Abschnitt 1 des 5. Buch des BGB (§§ 1924 ff. BGB) und tritt immer dann ein, wenn der Erblasser nichts anderes geregelt hat bzw. seine Willenserklärungen als unwirksam anzusehen sind. Diese Erbfolge dient dem Interesse der Familie, in dem sie den Nachlass den nächsten Angehörigen zuspricht, die in verschiedene Ordnungen unterteilt sind (sog. Parentelsystem §§ 1924–1930 BGB).

Die gewillkürte Erbfolge dient der Testierfreiheit des Erblassers und ermöglicht ihm seine Interessen bei der Verteilung des Nachlasses durchzusetzen. Möglich ist dies durch Errichtung eines Testaments (notariell beurkundet oder eigenhändig verfasst) nach §§ 2064 ff. BGB oder eines Erbvertrags nach §§ 2274 ff. BGB. Die gewillkürte Erbfolge geht der gesetzlichen Erbfolge vor. Allerdings werden durch das geltende Pflichtteilsrecht die Interessen der Familie geschützt, sollten nähere Angehörige nicht im Rahmen der gewillkürten Erbfolge bedacht worden sein.

Beide Erbfolgen können aber auch nebeneinander bestehen, z.B. wenn der Erblasser im Testament lediglich über die Hälfte des Nachlasses verfügt, dann tritt für die andere Hälfte die gesetzliche Erbfolge ein.

Entscheidend dafür, wer Erbe wird, ist aber auch, dass die eingesetzte Person erbfähig nach § 1923 BGB ist. Dies bedeutet, sie muss rechtsfähig sein (Mensch oder juristische Person) und zur Zeit des Erbfalls leben bzw. gezeugt (Nasciturus) sein.

**Frage 2:** Was ist der Unterschied zwischen Testament und Erbvertrag?

**Antwort:** Das Testament (§ 1937 BGB) ist eine einseitige Verfügung von Todes wegen, die jederzeit durch den Erblasser widerrufen werden kann (Ausnahme: Einschränkungen beim Widerrufsrecht bei gemeinschaftlichen Testamenten z.B. Berliner Testament).

Erbverträge (§ 1941 BGB) hingegen sind vertragsmäßige (mehrseitige) Vereinbarungen zur Niederschrift eines Notars von mindestens zwei Personen, die unwiderruflich sind bzw. der Widerruf bedarf der Zustimmung der Vertragsschließenden. Sie sichern also insoweit insbesondere die Position des künftigen Erben und spielen daher gerade in der Unternehmensnachfolge eine Rolle.

Sowohl in Testamenten als auch in Erbverträgen können neben der Erbeinsetzung auch andere Anordnungen getroffen werden wie z.B. Anordnung von Vermächtnissen und Auflagen.

**Frage 3:** Bitte beschreiben Sie die Grundzüge der gesetzlichen Erbfolge?

**Antwort:** Die gesetzliche Erbfolge ist geregelt im Abschnitt 1 des 5. Buch des BGB (§§ 1924 ff. BGB.). Diese Erbfolge dient dem Interesse der Familie, in dem sie den Nachlass den nächsten Angehörigen zuspricht, die in verschiedene Ordnungen unterteilt sind (sog. Parentelsystem §§ 1924–1930 BGB). Vorrangig erben hier die Abkömmlinge (Kinder) des Erblassers nach § 1924 BGB. Man spricht hierbei auch von den Erben der ersten Ordnung. Nur wenn keine Abkömmlinge (Kinder, Enkelkinder, Ur-

enkelkinder) vorhanden sind, können die Verwandten der nächsten Ordnung erben (§ 1925 BGB). Innerhalb der jeweiligen Ordnung gilt das sog. Stammesprinzip und das Repräsentationsprinzip. Das Stammesprinzip bedeutet, dass in den ersten drei Ordnungen die Erben nach Stämmen und Linien eingesetzt werden. Jedes Kind bildet z.B. einen Stamm und alle Stämme erben zu gleichen Teilen. Ebenso bildet jeder Elternteil einen Stamm. Innerhalb der Stämme gilt dann das sog. Repräsentationsprinzip. Dies bedeutet, dass z.B. ein zur Zeit des Erbfalls lebender Abkömmling seine Abkömmlinge von der Erbfolge ausschließt. Ein Enkelkind könnte also nur gesetzlicher Erbe nach einem Großelternteil werden, wenn sein Vater bzw. seine Mutter (als Kind des Erblassers) bereits verstorben ist.

Eine besondere Stellung in der gesetzlichen Erbfolge hat der überlebende Ehegatte (§ 1931 BGB), wenn die Ehe zur Zeit des Erbfalls gültig war. Die Höhe seines Erbanteils ist abhängig vom Vorhandensein der erbberechtigten Verwandten sowie dem Güterstand der Ehe.

**Frage 4:** Welche Vorgänge fallen unter das ErbStG?

**Antwort:** Hierunter fallen nach § 1 Abs. 1 ErbStG:

- die Erwerbe von Todes wegen (Nr. 1),
- die Schenkung unter Lebenden (Nr. 2),
- die Zweckzuwendung (Nr. 3) und
- die sog. Familienstiftungen/-vereine (Nr. 4).

Es handelt sich hierbei um eine abschließende Aufzählung der unter das ErbStG fallenden Besteuerungstatbestände (sachliche Steuerpflicht). Zu beachten sind aber die näheren Begriffsbestimmungen in den Vorschriften der §§ 3, 7 und 8 ErbStG sowie den dazugehörigen Verwaltungsvorschriften.

**Frage 5:** Was versteht man unter der persönlichen Steuerpflicht im ErbStG?

**Antwort:** Die persönliche Steuerpflicht ist geregelt im § 2 ErbStG und befasst sich nicht mit der Frage der Steuerschuldnerschaft (vgl. § 20 ErbStG), sondern mit der Frage, ob ein Erwerb in Deutschland (Inland) besteuert werden darf (Begründung des Besteuerungsrechts). Man unterscheidet im Wesentlichen zwischen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht.

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG) hängt von der Inländereigenschaft der beteiligten Personen ab. Sie tritt immer dann ein, wenn entweder der Erblasser/Schenker oder der Erwerber ein Inländer ist. Ist der Erblasser ein Inländer wirkt dies auf alle am Erbfall beteiligten Personen. Dies bedeutet, unabhängig von der eigenen Inländereigenschaft der einzelnen Erwerber müssen diese aufgrund der Inländereigenschaft des Erblassers ihren Erwerb in Deutschland versteuern. Inländer ist/sind nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG:

- wer seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG) hat,
  - wer deutscher Staatsangehöriger ist: bis 5 Jahre nach Aufgabe des inländischen Wohnsitzes (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG),
  - wer deutscher Staatsangehöriger ist, sowie deren Angehörige, wenn sie aufgrund Ausübung ihrer dienstlichen Tätigkeit im Ausland nur beschränkt steuerpflichtig sind (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 c) ErbStG)
- oder**
- Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 d) ErbStG).

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt das gesamte inländische und ausländische Vermögen der Erbschaftsteuer. Doppelbesteuerungsabkommen sind allerdings zu beachten. Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden und wird im Ausland Erbschaftsteuer gezahlt, kann die



ausländische Erbschaftsteuer unter den Voraussetzungen des § 21 ErbStG auf Antrag auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet werden.

Die **Beschränkte Steuerpflicht** (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) erstreckt sich lediglich auf das sog. Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG, wenn weder der Erblasser/Schenker noch der Erwerber ein Inländer ist. Zu beachten ist, dass die Regelung des § 2 Abs. 3 ErbStG (Antrag zur unbeschränkten Steuerpflicht) mit Wirkung zum 25.06.2017 im Zuge der Anpassung der Freibetragsregelungen (dazu § 16 Abs. 2, § 17 Abs. 3 ErbStG n.F.) weggefallen ist.

Eine letzte Form der persönlichen Steuerpflicht stellt die **erweitert beschränkte Steuerpflicht** nach H E 2.1 ErbStH und § 4 AStG dar.

**Frage 6:** Welche Steuerbefreiungen für Grundstücke gibt es im ErbStG?

**Antwort:** Steuerbefreiungen für Grundstücke finden sich an verschiedenen Stellen des ErbStG. Hierzu gehören:

**Begünstigung des sog. Familienheims § 13 Abs. 1 Nr. 4a–4c ErbStG**

Kern dieser Vorschriften ist die Zuwendung des sog. Familienheims als Schenkung unter Lebenden zwischen Ehegatten/Lebenspartnern oder als Erwerb von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten/Lebenspartner oder die Kinder. Das Familienheim bezeichnet hierbei das Eigentum oder Miteigentum an einem bebauten Grundstück, welches im Inland, der EU oder dem EWR belegen ist und den Mittelpunkt des familiären Lebens bildet. Dieses besondere Heim soll nach dem Willen des Gesetzgebers steuerfrei übertragen werden können. Allerdings muss bei den Erwerben von Todes wegen der Erblasser dieses Heim bis zu seinem Tode selbst genutzt haben und der Erwerber die Selbstnutzung unverzüglich antreten und für die nächsten 10 Jahre selbst nutzen. Ausnahmen gibt es nur, soweit Erblasser oder Erwerber aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung gehindert waren oder sind. Die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals „unverzüglich“ hat der BFH in seiner Entscheidung vom 28.05.2019, II R 37/16 auf einen grundsätzlichen Zeitraum von sechs Monaten gestützt, sofern nicht besondere Umstände vorliegen, die ein späteres Einziehen des Erben erforderlich machen.

Eine weitere Besonderheit gibt es bei den Erwerben von Todes wegen durch Kinder. Hier ist eine Steuerbefreiung nur möglich, soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Der darüber hinausgehende Anteil ist entsprechend zu versteuern.

Werden nur Teile eines Grundstücks als Familienheim genutzt, z.B. eine Wohnung innerhalb eines Mietwohngrundstücks, so ist die Befreiung entsprechend für den Teil zu gewähren, der dem Verhältnis der als Familienheim genutzten Wohnfläche zur gesamten Wohnfläche des Objektes entspricht.

**Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke (§ 13d ErbStG)**

Die Steuerbefreiung beträgt 10 % und gilt für bebaute Grundstücke oder Grundstücksteile, die zu Wohnzwecken vermietet, im Inland, dem EWR belegen und nicht bereits nach § 13a ErbStG begünstigt sind. Ebenso wie beim Familienheim, kann auch § 13d ErbStG nur für einzelne Einheiten eines Grundstücks einschlägig sein. Auch in diesem Fall ermittelt sich die Befreiung durch Aufteilung des Grundbeitzwertes nach den entsprechenden Wohnflächen.

**Steuerbefreiung aufgrund besonderen öffentlichen Interesses (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)**

Die Steuerbefreiung beträgt 60 % und gilt u.a. für Grundstücke oder Grundstücksteile, die aufgrund ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft von besonderem öffentlichem Interesse sind. Weitere Voraussetzung ist jedoch, dass die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die begünstigten Gegenstände für Zwecke der Forschung und Volksbildung nutzbar gemacht werden und mindestens 10 Jahre unter diesen Voraussetzungen in der Hand des Erwerbers verbleiben. Die Steuerbefreiung erhöht sich auf 100 % ihres Wertes, wenn die Gegenstände darüber hinaus entweder den Bestimmungen der Denkmalpflege unterworfen werden oder sich mindestens