

Leseprobe zu



Tipke/Lang

Steuerrecht

23. neu bearbeitete Auflage, 2018, 1728 Seiten, **broschiert**, Handbuch, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-20150-0

64,80 €

und

Tipke/Lang

Steuerrecht

23. neu bearbeitete Auflage, 2018, 1728 Seiten, **gebunden**, Handbuch, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-20149-4

84,80 €

kommensteuer) und das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit¹⁵ in der Steuerrechtsordnung fest installiert, allerdings mit einer noch sehr bescheidenen Progression von 0,67–4 %; durch unterschiedliche Kommunalzuschläge reichte die Spitzenbelastung bis zu 12 %.

- 7 Eine völlig neue Qualität erhielt die Einkommensteuer mit dem EStG v. 29.3.1920¹⁶. Die Lasten des verlorenen Ersten Weltkriegs zwangen dazu, das Steueraufkommen um das Fünffache zu steigern. Der im preußischen EStG von 1891 an der Quellentheorie (s. Rz. 50) ausgerichtete Einkünftekatalog wurde nach der Reinvermögenszugangstheorie (s. Rz. 50) erweitert¹⁷ und der Einkommensteuertarif drastisch auf 10–60 % angehoben. Mit dem **EStG v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189) wurde im Prinzip der heute geltende, sowohl auf der Quellen- als auch auf der Reinvermögenszugangstheorie beruhende Einkünftekatalog eingeführt. Schließlich begründete das **EStG v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005) die Gesetzesstruktur des geltenden EStG. Seitdem gab es keine große Rechtsreform der Einkommensteuer mehr¹⁸. Daher hat sich der rechtliche Zustand des EStG seit 1934 durch die Steueränderungsgesetzgebung kontinuierlich verschlechtert.

- 8 Zur Entstehungsgeschichte empfiehlt es sich, auf folgende historische Kommentare und Materialien zurückzugreifen:

Zum Preuß. Gesetz von 1891: Komm. von *Fuisting*, 1892; *Fuisting/Strutz*⁸, 1915.

Zum Gesetz von 1920: Amtl. Begr. in Verfassungsgebende Deutsche Nationalversammlung 1920, Drucks. 1624; Komm. von *Strutz*², 1920/22.

Zum Gesetz von 1925: Amtl. Begr. in Reichstag-Drucks. III Nr. 795 (1924/25); Komm. von *Blümich/Schachian*, 1925; *Mrozek*, 1926; *Strutz*, 1927; *Pißell/Koppe*, 1932; *Beker*, 1933.

Zum Gesetz von 1934: Amtl. Begr. in RStBl. 1935, 33 ff.; Komm. von *Vangerow*, 1936; *Blümich*², 1937.

- 9–19 Einstweilen frei.

B. Steuerpflicht

1. Natürliche Personen als Steuersubjekte

- 20 Steuersubjekt und Schuldnerin der Einkommensteuer ist nach § 1 EStG die natürliche Person. Das System gerechter Lastenauteilung bezieht sich auf den Menschen als Grundrechtsträger, auf den finanziell leistungsfähigen Staatsbürger. Das Einkommensteuerschuldverhältnis beginnt mit der Vollendung der Geburt und endet mit dem Tode¹⁹. Geschäftsfähigkeit, Staatsangehörigkeit und Wohnsitz/gewöhnlicher Aufenthalt sind für das Bestehen des Einkommensteuerschuldverhältnisses irrelevant. Wohnsitz/

über hohe Steuern, wenn man sie nur gerecht findet, wohl aber, wenn sie ungleich sind ...“ (zit. nach *Pausch*, Johannes von Miquel, 1964, 33).

- 15 Dazu *Pohmer/Jurke*, Zur Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, *FinArch.* 42 (1984), 445.

- 16 RGBl. 1920, 359. Das EStG 1920 war Teil der Reform von 1919/1920 unter dem Reichsfinanzminister *Matthias Erzberger*. Diese letzte große Steuerreform führte innerhalb von neun Monaten zur Verkündung von 16 Einzelsteuergesetzen, darunter die *Becker'sche* Reichsabgabenordnung (s. § 1 Rz. 53). Zu *Erzberger* u. seiner Reform *Pausch*, Johannes von Miquel, 1964, 32 ff.; *Pausch*, *SteuerStud* 1989, 341; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I (Allgemeiner Teil), 1991, 9 ff.

- 17 Zum Einfluss der Einkommenstheorien auf die Rechtsentwicklung ausf. *J. Lang*, *Bemessungsgrundlage*, 36 ff.

- 18 Zu Einkommensteuerreformbedingungen aus historischer Sicht *Thier*, *StuW* 2014, 77.

- 19 § 1 EStG knüpft insoweit an die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit an. Nach § 1 BGB beginnt die Rechtsfähigkeit des Menschen mit der Vollendung der Geburt. Im BGB ist nicht ausdrücklich geregelt, dass die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit mit dem Tode endet. Im Falle der Verschollenheit regelt § 49 AO den Todestag.

gewöhnlicher Aufenthalt und Staatsangehörigkeit (§ 1 II EStG) sind lediglich Kriterien für die Art der Einkommensteuerpflicht (unbeschränkte/beschränkte Einkommensteuerpflicht).

Auch **zusammenzuveranlagende Ehegatten** sind jeder für sich Steuersubjekt²⁰. § 26b EStG ist insofern irreführend formuliert²¹.

Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und sonstige **Körperschaften** sind Subjekte der Körperschaftsteuer (s. § 1 KStG). Das gilt auch für die Einpersonen-GmbH.

Personengesellschaften (z.B. OHG, KG, BGB-Gesellschaft) oder **Gemeinschaften** sind weder Einkommensteuer- noch Körperschaftsteuerschuldner. Die von ihnen erzielten Gewinne werden den Gesellschaftern (Gemeinschaftern) zugerechnet und bei diesen einkommensteuerlich oder körperschaftsteuerlich erfasst (§ 15 I 1 Nr. 2 EStG; dazu § 10 Rz. 10). Technisch geschieht das im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung (§§ 179; 180 AO; dazu § 21 Rz. 121 ff.). Das Einkommensteuerrecht negiert die Personengesellschaft oder Gemeinschaft aber nicht. Die Bündelung von Leistungsbeziehungen in der Rechtszuständigkeit der Gesellschaft oder Gemeinschaft lässt zwar die Steuersubjekteigenschaft unberührt, hat jedoch Konsequenzen bei der *Qualifikation, Zurechnung und Ermittlung von Einkünften* (s. § 10 Rz. 10 ff.).

Nach dem Grundsatz der **Individualbesteuerung**²² sind Bemessungsgrundlage und progressiver Tarif der Einkommensteuer auf die *einzelne natürliche Person* zu beziehen. Der Einkommensteuertarif ist für die einzelne natürliche Person festgelegt; dies schließt eine Haushaltsbesteuerung von Ehegatten und Familien aus (s. Rz. 846). Im Weiteren folgt aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung, dass *jede Person die von ihr erwirtschafteten Einkünfte zu versteuern hat*. Die *Übertragung von Einkünften* betrifft die Einkommensverwendung und ist grds. unbeachtlich; ein Subjektwechsel setzt die *Übertragung von Einkunftsquellen* voraus. Dabei geht es um die *persönliche Zurechnung* von Einkünften. Die Verlagerung von Einkünften zwischen Angehörigen ist nach Zurechnungsregeln zu beurteilen, denen der Grundsatz der Individualbesteuerung zugrundeliegt (s. Rz. 162 ff.).

Der Grundsatz, dass die Einkünfte von dem zu versteuern sind, der sie erwirtschaftet hat, kann **nicht ausnahmslos** durchgehalten werden. Vielmehr begründet die sachgerechte Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips folgende Ausnahmen: So verlangt das Totalitätsprinzip, dass Einkünfte nach dem Tode der Person, die die Einkünfte erwirtschaftet hat, von dem Rechtsnachfolger (Erben, Witwe) zu versteuern sind (vgl. § 24 Nr. 2 EStG); dementsprechend ist entgegen dem BFH²³ auch ein Verlustabzug (§ 10d EStG) durch den Erben zu rechtfertigen, wenn der Erbe den übernommenen Verlust tatsächlich trägt (s. Rz. 63). Die in § 3 Rz. 66 dargelegten Schwierigkeiten bei der Bewertung ruhenden Vermögens zwingen zudem zu einer intersubjektiven Übertragung stiller Reserven und zum Aufschub der Besteuerung von stillen Reserven im Fall der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern (s. § 9 Rz. 421 ff., 430 ff.).

Mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung ist eine **intersubjektive Korrespondenz** steuerabzugsfähiger Ausgaben und zu versteuernder Einnahmen grds. nicht zu vereinbaren, weil die Steuerpflicht von Einnahmen und die Abzugsfähigkeit von Ausgaben allein bei der Person zu beurteilen sind, die den Einkommensteuertatbestand verwirklicht: Wer eine Privatwohnung mietet, ein Privatarlehen aufnimmt oder eine Haushaltshilfe beschäftigt, kann die Miete, die Zinsen oder den Arbeitslohn (vorbehaltlich § 35a EStG) nicht abziehen, obgleich der Vermieter, der Darlehensgeber

20 Dazu ausf. J. Lang, Bemessungsgrundlage, 620 ff., 624 f. (m.w.N.); Kirchhof/Seiler¹⁷, § 26b EStG Rz. 3.

21 Vgl. J. Lang, Bemessungsgrundlage, 624 f.

22 Dazu Becker, Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht, Diss., 1970; Könnemann, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, Diss., 2001; Hey, GS Trzaskalik, 2005, 219; Schmitt-Homann, Die Vererbung einkommensteuerrechtlicher Rechtspositionen, Diss., 2005; Ratschow, DStJG 34 (2011), 35; HHR/Hey, Einf. ESt Anm. 46 (2014); dogmengeschichtlich Reimer, StuW 2014, 29 (34).

23 BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

und die Haushaltshilfe Einnahmen zu versteuern haben. In diesem Sinne gibt es *keine Korrespondenz* zwischen *verschiedenen Steuersubjekten*²⁴. Es gibt aber vom Gesetz ausdrücklich angeordnete *Ausnahmen*, so die in den §§ 9 I 3 Nr. 1 Satz 2; 10 Ia; 22 Nr. 1a EStG niedergelegten Korrespondenzen. Ein *Realsplitting*, das wie die §§ 10 Ia Nr. 1; 22 Nr. 1a EStG den *Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit* durch Unterhaltsleistungen berücksichtigt, verletzt weder das Leistungsfähigkeitsprinzip noch den Grundsatz der Individualbesteuerung, weil die Minderung der Leistungsfähigkeit beim Verpflichteten mit der Erhöhung der Leistungsfähigkeit beim Berechtigten korrespondiert (s. Rz. 98, 103).

2. Internationale Abgrenzung der Steuerpflicht durch die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

- 25 Die Einkommensteuerpflicht wird nach dem international üblichen **Wohnsitzprinzip** abgegrenzt: Hat die natürliche Person ihren *Wohnsitz* (§ 8 AO) oder *gewöhnlichen Aufenthalt* (§ 9 AO) im *Inland*²⁵, so ist sie **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig**. Hat sie im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt, so ist sie **beschränkt einkommensteuerpflichtig**²⁶.

Die Begründung eines steuerlichen **Wohnsitzes** setzt das „Innehaben“ einer Wohnung unter Umständen voraus, die darauf schließen lassen, dass der Stpfl. die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Entscheidend ist die *tatsächliche Verfügungsmacht* über zum Wohnen geeignete Räumlichkeiten. Ein Stpfl. kann über mehrere Wohnsitze verfügen mit der Folge mehrfacher unbeschränkter Steuerpflicht (sog. Doppelansässigkeit). Der in § 9 AO definierte **gewöhnliche Aufenthalt** ist durch ein Zeitmoment charakterisiert (vgl. gesetzliche Vermutung gem. § 9 Satz 2 AO: sechs Monate).

- 26 Im Falle **unbeschränkter Einkommensteuerpflicht** wird das sog. *Welteinkommen* (s. § 1 Rz. 88) besteuert, d.i. die Summe der Einkünfte (s. Rz. 40), gleichgültig, wo die Einkünfte erwirtschaftet worden sind. Die *persönlichen Verhältnisse* werden durch *private Abzüge* i.S.d. § 2 IV, V EStG (s. Rz. 70 ff.) und Steuerfreistellung des Existenzminimums (§ 32a I 2 Nr. 1 EStG) berücksichtigt. Es gilt der *Normaltarif* (§ 32a I EStG) und Eheleuten wird das *Splitting* (§§ 26 I, III; 26b; 32a V EStG) eingeräumt.
- 27 Demgegenüber hat die **beschränkte Einkommensteuerpflicht** *Objektsteuercharakter*²⁷: Es werden nach dem international üblichen *Territorialitätsprinzip* nur die *inländischen* Einkünfte (§§ 1 IV; 49 EStG) ohne *private Abzüge* (§ 50 I 3 EStG) und ohne *Ehegattensplitting* besteuert. Der Objektsteuercharakter wird besonders durch den *Steuerabzug mit Abgeltungswirkung* (§ 50 II 1 EStG) beim Arbeitslohn (§§ 38 ff. EStG), bei Kapitalerträgen (§§ 43 ff. EStG) u. bei Einkünften i.S.d. § 50a EStG (u.a. Aufsichtsratsvergütungen u. Einkünfte von Sportlern u. Künstlern) konkretisiert. *Ausländische Steuern* können nur sehr eingeschränkt angerechnet werden (§ 34c I, VI; 50 III EStG).
- 28 Soweit **beschränkt Stpfl.** (insb. durch abgeltend wirkende Steuerabzüge sowie die Versagung privater Abzüge) steuerlich schlechter gestellt sind als unbeschränkt Stpfl., stellt sich die Frage der Vereinbar-

24 Vgl. *Tipke*, StuW 1980, 8; *Söhn*, StuW 1985, 405 f.; HHR/Musil, § 2 EStG Anm. 62 (2012); Kirchhof/Kirchhof⁷, § 8 EStG Rz. 11; Schmidt/Krüger³⁶, § 8 EStG Rz. 7; und z.B. BFH v. 29.3.2005 – IX B 174/03, BStBl. II 2006, 368, Rz. 2; v. 3.9.2015 – VI R 27/14, BStBl. II 2016, 174, Rz. 18; v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl. II 2017, 892, Rz. 30.

25 Erweiterter Inlandsbegriffs (Festlandsockel) umfasst auch Offshore Windparks in der *ausschließlichen Wirtschaftszone* (§ 1 I 2 Nr. 2 EStG). Zur Definition des Inlands Maciejewski/Theilen, IStR 2013, 846; Waldhoff/Engler, FR 2012, 254.

26 Dazu Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004; Hey, IWB Fach 3 Gr. 1 S. 2003 (2004); Liebing, Beschränkte Einkommensteuerpflicht in der Europäischen Union, Diss., 2004; Lüdicke, DStR-Beihefter zu Heft 17/2008, 25; Kießmaul/Ruiner, StuW 2009, 80 (verfassungsrechtl. Grundlagen, Vergleich zu den USA); Kortz, Die Rspr. des EuGH zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, Diss., 2010; Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴, 2017, Rz. 6.122 ff.

27 Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴, 2017, Rz. 6.129 ff.

keit mit dem **Europarecht**²⁸. Nach der 1995 entwickelten sog. Schumacker-Doktrin²⁹ geht der EuGH zunächst davon aus, Gebietsansässige und Gebietsfremde seien nicht in einer vergleichbaren Situation, da das im Quellenstaat erwirtschaftete Einkommen des Gebietsfremden i.d.R. nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellt und die Beurteilung und Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse dem Wohnsitzstaat obliegt. Damit bleibt die Versagung von Abzügen zur Berücksichtigung des *subjektiven Nettoprinzips* im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht grds. gerechtfertigt.

Eine Pflicht zur Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips trifft den Tätigkeitsstaat aber dann, wenn der Gebietsfremde den wesentlichen Teil seiner Einkünfte im Inland bezieht. Dies hat zu den Regelungen §§ 1 III; 1a EStG geführt (s. **Rz. 30**), wonach subjektive Merkmale berücksichtigt werden, wenn mind. 90 % der Einkünfte der dt. Steuerpflicht unterliegen (Grundfall). Diese Grenze war in der Rs. Gschwind³⁰ europarechtlich akzeptiert worden. Nunmehr verpflichtet die Rs. „X“³¹ den Tätigkeitsstaat (zur Besteuerung befugter Quellenstaat) grds. immer zur *anteiligen* Gewährung subjektiver Abzüge, wenn der Stpfl. im Wohnsitzstaat keine Einkünfte erzielt, die es ihm ermöglichen, ein gleichwertiges Abzugsrecht geltend zu machen. Zwar bleibt es bei der vorrangigen Zuständigkeit des Wohnsitzstaates, soweit die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse durch diesen vollumfänglich gewährleistet werden kann. Durch den anteiligen Abzug wird jetzt aber sichergestellt, dass einerseits Stpfl., die ihre Einkünfte über mehrere Mitgliedstaaten verteilt erwirtschaften (Drei- und Mehrstaatenkonstellationen), keine Nachteile erleiden, andererseits die persönlichen Verhältnisse insgesamt nur einmal (nach den jeweiligen Regeln des Quellenstaates) berücksichtigt werden. Diese Weiterentwicklung der Schumacker-Rspr. vermeidet die Benachteiligung grenzüberschreitend tätiger Stpfl. in der EU konsequent, erfordert aber den verwaltungstechnisch aufwendigen Nachweis sowohl der im Wohnsitzstaat als auch der in anderen Tätigkeitsstaaten steuerpflichtigen Einkünfte.

Akzeptiert hat der EuGH zur Sicherung des Steuervollzugs Quellenabzüge gegenüber Steuerausländern³². Die Verwirklichung des *objektiven Nettoprinzips* muss indes gewährleistet sein³³. Entscheidend ist dabei nicht die vom nationalen Gesetzgeber gewählte Tatbestandstechnik (Sonderausgabenabzug), sondern nur, ob es sich um Aufwendungen handelt, die materiell in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserwirtschaftung stehen. Deshalb ermöglicht § 50 I 3 EStG nunmehr in Umsetzung der EuGH Rs. Grünewald³⁴ auch den Abzug von Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen i.S.v. § 10 Ia Nr. 2 EStG. Das FG Köln geht zu Recht auch von der Europarechtswidrigkeit der Versagung des Sonderausgabenabzugs für Vorsorgeaufwendungen aus³⁵. Zudem dürfen besondere Quellensteuersätze nicht zu einer höheren Belastung führen, als sie sich aus der Anwendung des progressiven Tarifs ohne Grundfreibetrag ergeben würde³⁶. Den Beanstandungen des EuGH ist Rechnung getragen durch Herabsetzung des Quellensteuersatzes in

28 HHR/Tiede, § 1 EStG Anm. 7 f. und § 1a EStG Anm. 5 (2016); HHR/Ismer, Einf. ESt Anm. 490 f. (2017).

29 EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 Rz. 31 f. – Schumacker; aktuelle Einordnung nach der Rs. Imfeld und Garcet v. 12.12.2013 – C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, s. Niesten, EC Tax Rev. 2015, 185; zur Rs. „X“ HHR/Ismer, Einf. ESt Anm. 490 (2017); Henze, IStR 2017, 127.

30 EuGH v. 14.9.1999 – C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409 Rz. 32 – Gschwind.

31 EuGH v. 9.2.2017 – C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102 Rz. 43 – „X“; hierzu Henze, IStR 2017, 127 ff.; de Groot, Intertax 2017, 567; Niesten, EC Tax Review 2017, 201; Schmidt-Heß, IStR 2017, 549.

32 EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04, ECLI:EU:C:2006:630 Rz. 61 – FKP Scorpio; v. 18.10.2012 – C-498/10, ECLI:EU:C:2012:635 Rz. 53 – „X“; v. 19.11.2015 – C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765 Rz. 46 f. – Hirvonen.

33 EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, Rz. 27 – Gerritse; v. 15.2.2007 – C-345/04, ECLI:EU:C:2007:96 – Centro Equestre.

34 EuGH v. 24.2.2015 – C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109 – Grünewald; s. auch schon EuGH v. 31.3.2011 – C-450/09, ECLI:EU:C:2011:198, Schröder.

35 FG Köln v. 3.8.2017 – 15 K 950/13, EFG 2017, 1656 (EuGH-Az. C-480/17).

36 EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, Rz. 53 – Gerritse.

§ 50a II 1, VII EStG und die Möglichkeit der Geltendmachung von Aufwendungen im Abzugsverfahren für EU-/EWR-Angehörige (§ 50a III, IV EStG)³⁷.

- 29 **Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht:** § 1 II EStG erweitert die unbeschränkte Steuerpflicht auf **deutsche Auslandsbeschäftigte** mit Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts sowie auf deren deutsche Haushaltsangehörige. Diese Regelung gilt insb. für Mitglieder von diplomatischen Missionen und konsularischen Vertretungen, Auslandskorrespondenten öffentlich-rechtlicher Rundfunk-/Fernsehanstalten und für Auslandslehrkräfte³⁸. Zahlungen aus öffentlichen Kassen allein begründen keine unbeschränkte Steuerpflicht³⁹.

- 30 **Unbeschränkte Steuerpflicht bei wesentlich inlandsbesteuerten Einkünften** (§§ 1 III; 1a EStG): Wird das „Welteinkommen“ (nahezu) ausschließlich im Inland erwirtschaftet, so erwächst daraus das Bedürfnis, die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. uneingeschränkt zu berücksichtigen. Dieses Bedürfnis bestand seit jeher bei den im Inland arbeitenden, jedoch nicht im Inland wohnenden *Grenzpendlern*; es wurde durch bilaterale Grenzgängerregelungen befriedigt⁴⁰. Nachdem jedoch der EuGH in derartigen Fällen die **Verletzung von Diskriminierungsverboten** gerügt hatte, die sich aus der Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 45 AEUV) und der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) ergeben (s. § 4 Rz. 87), musste die Einkommensteuerpflicht grds. neu geregelt werden. Insb. nach dem Schumacker-Urteil⁴¹ sind EU-Angehörige mit unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern steuerlich gleichzustellen, d.h. ihnen ist u.a. das *Ehegattensplitting* zu gewähren, wenn das Einkommen *ganz oder fast ausschließlich in Deutschland erwirtschaftet wird*.

Nach § 1 III 1 Hs. 1 EStG werden ausländische natürliche Personen mit inländischen Einkünften i.S.d. § 49 EStG auf *Antrag* als *unbeschränkt* einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn ihre nach deutschem Recht ermittelten⁴² Jahreseinkünfte zu **mindestens 90 %** der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die **Auslandseinkünfte** den Grundfreibetrag (§ 32a I 2 Nr. 1 EStG) **nicht überschreiten**; dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat *notwendig* und *angemessen* ist (§ 1 III 2 Hs. 2 EStG). Inländische Einkünfte gelten als *nicht der deutschen Einkommensteuer* unterliegend, wenn sie nach einem DBA nur beschränkt besteuert werden dürfen (§ 1 III 3 EStG). Einkünfte, die nicht der deutschen ESt unterliegen und auch nicht im Ausland besteuert werden, bleiben bei der Ermittlung der 90 %-Grenze unberücksichtigt, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind (§ 1 III 4 EStG). Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch Bescheinigung der zuständigen ausländischen Behörde nachzuweisen (§ 1 III 5 EStG). Liegen diese *allgemeinen* Voraussetzungen (§ 1 III 1–5 EStG) vor, so sind folgende zwei Regelungen zu unterscheiden:

- 31 (1) Natürliche Personen, die **im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben**, werden auf Antrag nach § 1 III 1 EStG **unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit** als

37 Dazu Köhler/Goebel/Schmidt, DStR 2010, 8; Dahle/Sureth/Stamm, StuB 2011, 138 (Analyse der Belastungswirkungen); HHR/Maßbaum, § 50a EStG Anm. 2 (2011).

38 BMF v. 8.10.1996 – IV B 4-S 2102-59/96, BStBl. I 1996, 1191 (Diplomaten); v. 13.3.1998 – IV B 4-S 2303-28/98, BStBl. I 1998, 351 (Auslandskorrespondenten); v. 9.7.1990 – IV B 4-S 2102-12/90, BStBl. I 1990, 324 (Auslandslehrkräfte fallen mangels völkerrechtlichen Vorrechten i.S.v. § 1 II 2 EStG regelmäßig nicht unter Abs. 2; Ausnahmen sind USA (v. 10.11.1994 – IV B 4-S 2102-27/94, BStBl. I 1994, 853) sowie Kolumbien und Ecuador (v. 17.6.1996 – IV B 4-S 2102-35/96, BStBl. I 1996, 688). Völkervertraglich sind die Bediensteten von diplomatischen u. konsularischen Vertretungen im Wohnsitzstaat steuerbefreit. S. HHR/Tiede, § 1 EStG Anm. 37 (2016); einfachgesetzlich § 3 Nr. 29 EStG;

39 BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106 (107) betr. Mitarbeiter des Goethe-Instituts.

40 Die Grenzgängerregelungen sind Doppelbesteuerungsnormen, die u.a. auch den Besteuerungsverzicht des Wohnsitzstaates regeln; hierzu Lusche, DStR 2010, 914. Sie sind durch die §§ 1 III; 1a EStG nur z.T. obsolet.

41 EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 – Schumacker.

42 BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, BStBl. II 2015, 474, Rz. 19–21.

unbeschränkt steuerpflichtig behandelt. Ihnen steht allerdings *weder ein tarifliches Ehegattensplitting* (§§ 26; 32a V EStG) *noch ein Realsplitting* nach den §§ 10 Ia Nr. 1; 22 Nr. 1a EStG zu.

(2) **Natürlichen Personen mit Staatsangehörigkeit eines EU-/EWR-Staates** räumt § 1a EStG einen *familienbezogenen Sonderstatus*⁴³ ein, der sich aus der Anwendung von Europarecht ergibt und daher gleichheitsrechtlich gerechtfertigt ist. Nach der EuGH-Rs. Ettwein⁴⁴ ist die Regelung auch Schweizer Grenzpendlern zu gewähren⁴⁵. Begünstigt sind **unbeschränkt Stpfl.** i.S.d. § 1 I EStG und Stpfl., die nach § 1 III EStG als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln sind, sowie nach § 1a II EStG **Angehörige des öffentlichen Dienstes mit Dienort im Ausland**. I.E. gilt:

- Das *tarifliche Ehegattensplitting* (§§ 26; 32a V EStG) und das *Realsplitting* zwischen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§§ 10 Ia Nr. 1; 22 Nr. 1a EStG) greifen auch dann Platz, wenn der Partner nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (§ 1a I Nr. 1, 2 EStG). Für die Anwendung des § 26 I 1 EStG wird der Partner auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt (§ 1a I Nr. 2 EStG) und bei der Anwendung des § 1 III 2 EStG auf die Einkünfte beider Ehegatten abgestellt und der Grundfreibetrag (§ 32a I 2 Nr. 1 EStG) verdoppelt (§ 1a I Nr. 2 Satz 3 EStG)⁴⁶. Die Realsplitting-Regelung verlangt, dass der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat hat und die Besteuerung der Unterhaltszahlungen nachgewiesen werden kann (§ 1a I Nr. 1 Satz 2 Buchst. a, b EStG).
- Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende *Versorgungsleistungen* i.S.d. § 10 Ia Nr. 2 EStG sowie *Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs* (§ 10 Ia Nr. 4 EStG) bzw. zu seiner Vermeidung (§ 10 Ia Nr. 3 EStG) sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (§ 1a I Nr. 1 EStG), jedoch in einem EU- oder EWR-Staat wohnt und die Besteuerung der Versorgungsleistungen nachweisen kann (§ 1a I Nr. 1 Satz 2 Buchst. a, b).

(3) **Anteilige Gewährung subjektiver Abzüge bei beschränkter Steuerpflicht:** Von der unbeschränkten Stpfl. auf Antrag (§ 1 III EStG) zu unterscheiden ist die in der Rs. X (s. Rz. 28) geforderte anteilige Berücksichtigung von persönlichen Verhältnissen und Familienstand im Rahmen beschränkter Stpfl. Eine Umsetzung durch den nationalen Gesetzgeber steht noch aus.

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach Außensteuergesetz (s. § 1 Rz. 89): Verlegt eine natürliche Person ihren Wohnsitz in ein Land mit niedriger Besteuerung (z.B. Schweiz), so erweitert § 2 AStG die beschränkte Steuerpflicht für 10 Jahre nach dem Wegzug auf alle Einkünfte i.S.d. § 2 I 1 EStG, die nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG sind (gegenüber § 49 I EStG *erweiterte Inlandseinkünfte*), wenn die Person in den letzten 10 Jahren vor dem Wegzug mindestens 5 Jahre als Deutscher (Staatsangehörigkeit!) unbeschränkt steuerpflichtig war und weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland aufrechterhält. § 2 AStG wird ergänzt durch § 5 AStG, der die Fälle erfasst, in denen die wesentlichen wirtschaftlichen Inlandsinteressen *mittelbar* über zwischengeschaltete Auslandsgesellschaften (§ 7 AStG) ausgeübt werden. Nach § 5 AStG sind die erweiterten Inlandseinkünfte der zwischengeschalteten Auslandsgesellschaft dem Anteilseigner zuzurechnen; angenommen sind die Einkünfte aus aktiver Tätigkeit i.S.d. § 8 I AStG. § 6 AStG (sog. „lex Horten“) erfasst schließlich den Wertzuwachs einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG bei Wegzug einer Person, die mindestens zehn Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Bei Wegzug in einen EU-/EWR-Staat wird die Steuer bis zur Realisierung der stillen Reserven zinslos gestundet (§ 6 V AStG)⁴⁷.

43 Dazu *Schneider*, SteuerStud 2001, 294; *M. Lang*, RIW 2005, 336.

44 EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11, ECLI:EU:C:2013:121 – Ettwein.

45 Auf der Grundlage des Freizügigkeitsabkommens zwischen der EU und der Schweiz v. 21.6.1999, ABL. EG L 114 v. 30.4.2002, 6; BGBl. II 2001, 810; dazu *Cloer/Vogel*, DB 2013, 1141.

46 BFH v. 6.5.2015 – I R 16/14, BStBl. II 2015, 957.

47 Infolge EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 – Hughes de Lasteyrie du Saillant; v. 7.9.2006 – C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 – „N“. Zur verbleibenden europarechtlichen Kritik an Einzelregelungen s. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 6 AStG Rz. 24 ff. (2014).

- 35 **Wechselt die Steuerpflicht** während des Kalenderjahrs (= Veranlagungszeitraum, s. § 25 I EStG) infolge Zuzugs oder Wegzugs, so wird **nur eine Veranlagung** durchgeführt; die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte sind in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen (§ 2 VII 3 EStG).
- 36 Durch das **Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht** überschneiden sich die Steueransprüche von Wohnsitz- und Quellenstaat (s. § 1 Rz. 87 ff.). Die **Kollision** der Steuertatbestände wird entweder bilateral durch DBA oder unilateral durch Steueranrechnung (§ 34c I EStG; §§ 68a; 68b EStDV) beseitigt (s. § 1 Rz. 92 ff.).
- 37–39 Einstweilen frei.

C. Objekt und Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Literatur: Kommentare zu § 2 EStG; J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88; Dziadkowski, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer als Zielgröße von Reformansätzen, in FS Offerhaus, 1999, 1091; Bernhardt, Einkünfte versus Income, Diss., 2000 (Rechtsvergleich USA); Tipke, StRO II², 2003, 619 ff.; von Groll, Zur Bedeutung des § 2 EStG für die Systematik des Steuerrechts, in FS Raupach, 2006, 131; P. Kirchhof, Leistungsfähigkeit und Erwerbseinkommen, in FS J. Lang, 2010, 451; Drüen, Prinzipien und konzeptionelle Leitbilder einer Einkommensteuerreform, DStJG 37 (2014), 9; De-sens, Einkommensbegriffe und Einkunftsarten. Wie kann eine Reform gelingen?, DStJG 37 (2014), 95.

1. Grundelemente des § 2 EStG

1.1 Bedeutung des § 2 EStG für den Einkommensteuertatbestand

- 40 § 2 EStG ist durch das EStRG 1974⁴⁸ als Zentralvorschrift geschaffen worden, welche die „Elemente der Steuerbemessungsgrundlage, ihr Verhältnis zueinander und den Weg für die Ermittlung der Jahreseinkommensteuerschuld normiert“ (BT-Drucks. 7/1470, 238).
- § 2 EStG bestimmt zunächst das Objekt der Einkommensteuer, indem er das Besteuerungsgut, den **ökonomischen Einkommensbegriff**, in § 2 I–II EStG grundlegend rechtlich erfasst⁴⁹. Dem ökonomischen Einkommensbegriff entspricht der Rechtsbegriff „Summe der Einkünfte“ (§ 2 III EStG). In diesem Rechtsbegriff entfalten sich die ökonomischen Einkommenstheorien (Reinvermögenszugangs-, Quellen-, Markteinkommenstheorie). Das Einkommensteuerobjekt ist deshalb auch nicht die Erwerbstätigkeit selbst⁵⁰, sondern die „Summe der Einkünfte“ als das Ergebnis von Erwerbstätigkeit(en).
- 41 Jedoch eignet sich als *Bemessungsgrundlage* nicht das Erwerbseinkommen als solches (s. § 7 Rz. 30 ff.), sondern nur das für die *Steuerzahlung disponible Einkommen*. Deshalb ist die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer **zweistufig** aufgebaut (s. bereits § 3 Rz. 72 ff.): § 2 I, II EStG erfasst zunächst im Tatbestand „Summe der Einkünfte“ (§ 2 III EStG) das Erwerbseinkommen. Die „Summe der Einkünfte“, vermindert um drei Steuervergünstigungen (§§ 13 III; 24a; 24b EStG), ergibt den „Gesamtbetrag der Einkünfte“ (§ 2 III EStG). Der „Gesamtbetrag der Einkünfte“ bildet die Ausgangsgröße für die **privaten Abzüge** (§ 2 IV, V EStG); diese dienen dem Zweck, die **indisponible Einkommensverwendung** auszuschneiden.

48 Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 5.8.1974, BGBl. I 1974, 1545.

49 Dazu näher J. Lang, Bemessungsgrundlage, 34 ff.; zum Zusammenhang zwischen Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage Eisgruber in Leitgedanken des Rechts II, 2013, § 169.

50 Die sog. Erwerbstätigkeitstheorie von Bayer, Steuerlehre, 1997, Rz. 503 ff., 524 ff. (dazu Oechsle, StuW 1999, 120) ist mit der eindeutigen Geltungsanordnung des Gesetzes nicht zu vereinbaren. Vgl. auch Hey, StuW 1998, 285 (287).

§ 15

Erbschaft- und Schenkungsteuer

Rechtsgrundlagen: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) i.d.F. der Bekanntmachung v. 27.2.1997, BGBl. I 1997, 378; geändert durch das Erbschaftsteuerreformgesetz v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018; zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (StUmgBG) v. 23.6.2017, BGBl. I 2017, 1682 (1688); Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV) v. 8.9.1998, BGBl. I 1998, 2658; zuletzt geändert durch Art. 18 des Gesetzes v. 29.6.2015, BGBl. I 2015, 1042 (1059).

Verwaltungsvorschriften: ErbStR und ErbStH v. 19.12.2011, BStBl. I 2011, Sondernr. 1/2011; Koordinierte Ländererlasse v. 22.6.2017 – 3 – S 371.5/22 u.a., BStBl. I 2017, 902.

Literatur: Kommentare zum ErbStG: *Fischer/Pahlke/Wachter*⁶, 2017; *von Oertzen/Loose*, 2017; *Viskorf/Schuck/Wälzholz*⁵, 2017; *Meincke/Hannes/Holtz*¹⁷, 2018; *Kapp/Ebeling*, Loseblatt; *Moench/Weinmann*, Loseblatt; *Troll/Gebell/Jülicher/Gottschalk*, Loseblatt; *Wilms/Jochum*, Loseblatt.

Lehrbücher u.ä.: *Brüggemann/Stirnberg*, Erbschaftsteuer Schenkungsteuer¹⁰, 2017; *Schulte/Birnbaum*, Erbschaftsteuerrecht², 2017; *Grootens/Koltermann*, Bewertung und Erbschaftsteuer⁹, 2017.

Reformvorschläge: *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 582–810 (Buch 3), dazu *Seer*, StuW 2013, 239; *Wiss. Beirat*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012; *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, ifst-Schrift 506 (2015); *Wiss. Arbeitskreis „Steuerrecht“*, DWS-Institut, Zukunft der Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2015.

I. Einführung

1. Rechtfertigung und Charakter der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die ErbSt rechtfertigt sich durch die auf Grund des Erbes/der Zuwendung i.S. eines Mittlererwerbs eingetretene Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Empfängers¹. Sie ist eine Steuer auf das Einkommen i.S. eines Reinvermögenszugangs (§ 7 Rz. 38). In ihrer derzeitigen Ausgestaltung knüpft sie als **Bereicherungssteuer** an die Vermögensmehrung beim Empfänger (dem Bereicherten) an. Gegen diese Rechtfertigung der ErbSt spricht deshalb nicht das häufig vorgebrachte Argument, dass das erworbene Vermögen durch Erbfall/Schenkung nicht größer oder wertvoller werde². Es vernachlässigt, dass die *verschiedenen Steuersubjekte* auseinander gehalten werden müssen³. Besteuert wird nicht das vom Erblasser hinterlassene Vermögen, sondern die Bereicherung, die der Erwerb von Erblasservermögen beim Erben bewirkt.

Konsequenterweise hat der Gesetzgeber an der Konzeption einer **Erbanfallsteuer** festgehalten. Sie besteuert nicht die Nachlassmasse als solche (**Nachlasssteuer**, sog. „**Tote-Hand-Steuer**“)⁴, sondern

1 Grundl. bereits von *Schanz*, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, FinArch. a.F. Bd. 17 (1900), 553 (672); aus jüngerer Zeit *Steuerreformkommission*, BMF-Schriftenreihe 17, 1971, 659 Rz. 154; *D. Schneider*, StuW 1979, 38 (39 f.); *Tipke*, StRO II², 873 f., m.w.N.; *Meincke*, DStJG 22 (1999), 39 (40 ff.); *Crezeliuss*, DStJG 22 (1999), 73 (102 ff.); *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Grundgedanken Rz. 1, § 73 Rz. 3 f.

2 So etwa *Ritter*, BB 1994, 2285 (2287); *Kruse*, BB 1996, 717 (718); *Zitzelsberger*, FS Ritter, 1997, 661 (665).

3 *Meincke*, FS Tipke, 1995, 391 (394 f.); *Meincke*, DStJG 22 (1999), 39 (43 f., 46 ff.); *Seer*, StuW 1997, 283 (285); *Birk*, StuW 2005, 346 f.; *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbSt, Diss., 2007, 31 ff., 81.

4 Die ErbSt ist derzeit z.B. in Großbritannien u. in den USA als Nachlasssteuer ausgestaltet; s. *Albrecht*, Die steuerliche Behandlung deutsch-englischer Erbfälle, Diss., 1992, 192 ff.; *Wassermeyer*, Das US-amerikanische Erbschaftsteuerrecht, Diss., 1996, Rz. 148 ff.; *Freckem*, Die Besteuerung von Nachlässen in den einzelnen amerikanischen Bundesstaaten, Diss., 2007, passim; instruktiver Überblick von *Troll/Gebell/Jülicher/Gottschalk*, § 21 ErbStG Rz. 91–138. In Deutschland gab es eine Nachlasssteuer nur über-

die Bereicherung beim Erben. Im Unterschied zur Nachlasssteuer ist die Erbanfallsteuer weder Objektsteuer noch letzte Vermögensteuer des Erblassers. Vielmehr erfasst sie als **Subjektsteuer** (§ 7 Rz. 21) beim Bereicherten Einkommen i.w.S. und könnte daher auch dem EStG inkorporiert werden⁵. Zwar ist dies vor allem aus praktischen Erwägungen technisch nicht geschehen⁶. Dies ändert aber nichts daran, dass die ErbSt eine **Einkommensteuer i.w.S.** ist⁷. Sind Erbschaft- und Schenkungsteuer Einkommensteuern i.w.S., müssen sie derart mit der Einkommensteuer abgestimmt werden, dass möglichst keine Überschneidungen entstehen⁸. Leider steht die Rspr. des BFH der Kumulation dieser Steuerarten bisher weitgehend unkritisch gegenüber⁹. Zur gesetzlichen Lösung des § 35b EStG s. **Rz. 73** u. **§ 8 Rz. 815**.

- 3 Die ErbSt unterscheidet sich von der Einkommensteuer allerdings dadurch, dass sie nicht an eine am Markt gebildete Wertschöpfung, nicht an das Markteinkommen, sondern an einen **Vermögens-transfer** anknüpft (§ 7 Rz. 40). Deshalb ordnet der BFH die Erbschaft- und Schenkungsteuer nach wie vor als **Verkehrssteuer** ein¹⁰. Diese Qualifikation knüpft aber nur an die **formale** Ausgestaltung der Steuer an, trifft jedoch nicht ihren materiellen Gehalt. Die ErbSt schöpft des Weiteren nicht vom Ertrag (auch nicht von einem Sollertrag), sondern vom Vermögensbestand ab (§ 7 Rz. 39). Sie ist mithin **keine Sollertragsteuer**¹¹, sondern – aus der Perspektive des übertragenen Vermögens – eine **Substanzsteuer**¹². Der Substanzsteuereffekt tritt bei der ErbSt daher nicht planwidrig ungewollt, sondern *planmäßig intendiert* ein¹³. Folgerichtigerweise betrachtet das BVerfG auch nicht den Ertragswert, sondern den **Verkehrswert (gemeinen Wert)** als den leitenden Bewertungsmaßstab der ErbSt (**Rz. 58**).
- 4 Der Rechtfertigungsansatz als Bereicherungssteuer trägt auch die im ErbStG integrierte **Schenkungssteuer**. Der bereits zu Lebzeiten durch eine freigebige Zuwendung Bereicherte (**Rz. 22 ff.**) hat durch den unentgeltlichen Vermögenserwerb nicht anders als ein Erbe einen Mittelzuwachs (eine Bereicherung) erfahren, die seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht. Die Schenkungsteuer ist damit eine **vorweggenommene ErbSt**, welche die Steuer auf den Erbanfall zur Vermeidung von Umgehungen

gangsweise in der Zeit von 1919 bis 1922; zur Rechtsentwicklung u. Unterscheidung s. *Timm*, FinArch. 42 (1984), 552. Zur Anrechnung ausländischer Nachlasssteuer auf die deutsche ErbSt s. Rz. 47.

5 *D. Schneider*, StuW 1979, 38 (40); *Timm*, FinArch. 42 (1984), 553 (561 ff.); *Heinz*, ZEV 2004, 221; *Hey*, JZ 2007, 564 (566); *Crezelius*, FR 2007, 616; *Röder*, ZEV 2008, 169 (170).

6 Vgl. *Steuerreformkommission*, BMF-Schriftenreihe 17, 1971, Rz. 155.

7 So auch *Friz*, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, Diss., 2014, 46; zu weitgehend allerdings von *Waldenfels*, Der Gleichheitssatz im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, Diss., 2008, 93 ff., wonach die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen bereits von Verfassungen wegen geboten sein soll.

8 *Tipke*, StRO II², 878 (881); *Mellinghoff*, DStJG 22 (1999), 127 (134 ff.); *Seer*, DStJG 22 (1999), 191 (199); *Seer*, StuW 1997, 283 (293); *Hey*, JZ 2007, 564 (566); *Birnbaum*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Erbschaftsteuer, 2007, Diss., 42 ff. Eine ausführliche Darstellung verschiedener Lösungsmöglichkeiten zeigt *Friz*, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, Diss. 2014, 103 ff.

9 BFH v. 26.11.1986 – II R 190/81, BStBl. II 1987, 175 (177); BFH v. 17.2.2010 – II R 23/09, BStBl. II 2010, 641 (643 f.) – Verfassungsbeschwerde wurde nicht angenommen, s. BVerfG v. 7.4.2015 – 1 BvR 1432/10; BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324, Rz. 17 (Verhältnis ErbSt/KSt), m. krit. Anm. *P. Fischer*, FR 2017, 534 (537) m.w.N. Zur aktuellen Rspr. s. auch *Crezelius*, ZEV 2015, 392 (394 ff.).

10 BFH v. 22.9.1982 – II R 61/80, BStBl. II 1983, 179 (180); BFH v. 9.12.2009 – II R 22/08, BStBl. II 2010, 363; BFH v. 25.1.2017 – II R 26/16, BFHE 257, 341 Rz. 12.

11 Unrichtig *Zitzelsberger*, FS Ritter, 1997, 661 (665); *Nachreiner*, ZEV 2005, 1 (5 ff.) folgert aus dem Vermögensteuerbeschluss des BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (§ 3 Rz. 60; § 16 Rz. 61 f.), dass die ErbSt nur als Sollertragsteuer ausgestaltet sein dürfe. Der Besteuerungsgrund besteht aber nicht im Halten von Vermögen, sondern in der Bereicherung durch den Erbfall/die Schenkung. Deshalb ist die Aussage im Vermögensteuerbeschluss des BVerfG auf die ErbSt nicht übertragbar (*Hey*, JZ 2007, 564 [565], dort Fn. 21).

12 Vgl. *Oberhauser*, Hdb. Finanzwissenschaft, Bd. II³, 1980, 487 (488); *Seer*, GmbHR 2002, 873 (874).

13 *Seer*, StuW 1997, 283 (287).

sinnvollerweise flankiert¹⁴. Dementsprechend gelten die Vorschriften des ErbStG für Schenkungen unter Lebenden sinngemäß (§ 1 II ErbStG).

2. Unveränderter Reformbedarf

Das BVerfG hat den Gesetzgeber innerhalb von zwei Jahrzehnten durch drei Entscheidungen Vorgaben für eine verfassungskonforme Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer gemacht¹⁵. Gleichwohl ist es dem Gesetzgeber bis heute nicht gelungen, die Erbschaft- und Schenkungsteuer gleichheitskonform auszugestalten. Zunächst war das Jahressteuergesetz (JStG) 1997¹⁶ daran gescheitert, das Bewertungsgleichmaß (Art. 3 I GG) in der Bemessungsgrundlage durch eine **realitäts-gerechte Wertrelation** (Rz. 58) der unterschiedlichen Vermögen zueinander herzustellen. Daraufhin hatte das BVerfG in dem Beschluss v. 7.11.2006 die Verletzungen des Grundsatzes der realitätsgerechten Wertrelation und damit des Art. 3 I GG i.E. minutiös aufgelistet und eine strenge Zwei-Stufen-Prüfung durchgeführt. Auf der ersten Stufe hat es gefordert, das Bewertungsgleichmaß i.S. einer folgerichtigen Umsetzung der vom Gesetzgeber durch das ErbStG getroffenen Belastungsentscheidung herzustellen. Auf einer nachrangigen zweiten Stufe hat es allerdings zugelassen, durch möglichst „zielgenaue“ und „normenklare“ Lenkungsstatbestände die auf der ersten Stufe folgerichtig konkretisierte Belastungsentscheidung zur Verwirklichung außersteuerlicher Lenkungsziele wieder einzuschränken oder gar aufzuheben (s. Rz. 106 ff.)¹⁷. Das ErbStRG 2009¹⁸ hat versucht, diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben durch eine Reform der betroffenen Regelungskomplexe gerecht zu werden. Ebenso wie das JStG 1997 legte es das durch das BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (174 f.) aus Art. 14 I; 6 I GG entwickelte **Familienprinzip** zugrunde und verschonte weiterhin das familiäre Gebrauchsvermögen (s. Rz. 100; § 3 Rz. 192)¹⁹. Gleichzeitig verschärfte es allerdings in § 19 I ErbStG für die Steuerklasse II und III die Steuertarife. I.Ü. behielt auch das ErbStRG 2009 wie bereits das JStG 1997 die Konzeption des Erbschaftsteuergesetzes v. 17.4.1974, BGBl. I 1974, 933, bei. Die drängenden Probleme einer Ehegattenbesteuerung (s. Rz. 103) blieben damit leider weiterhin unbehandelt.

Stattdessen legte der Reformgesetzgeber sein Hauptaugenmerk auf die Verschonung des Vermögens von sog. **Familienunternehmen**. Die zur Erlangung einer „zielgenauen“ Steuerverschonung technokratisch ausgefallenen Regelungen der §§ 13a, 13b ErbStG hat das BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 aber ebenfalls für gleichheitswidrig erachtet. Der daraufhin in einem äußerst zähen Gesetzgebungsverfahren mühsam erzielte Kompromiss hat den Grad der Komplexität der Verschonungssubventionsregeln weiter gesteigert (s. Rz. 106). Das Gesetz ist weder gleichheitskonform ausgestaltet noch seinen Buchstaben entsprechend vollziehbar. Es führt im Ergebnis zu willkürlichen Steuerlasten (s. Rz. 112 f., 117). Eine kleine gesellschaftliche Gruppe trägt letztlich eine „Sonderlast“²⁰, die sie gegenüber den Verschonten diskriminiert und in ihren Grundrechten verletzt (s. Rz. 118). Gleichzeitig setzt die Begünstigung Fehlanreize und birgt für die „Begünstigten“ aufgrund der in die Zukunft wirkenden Wohlverhaltensregeln Steuerrisiken, die mehr schaden als nützen (s. Rz. 118). Leider hat es der Gesetzgeber wieder unterlassen, auf spezielle Steuerverschonungen zu verzichten und stattdessen einen (für alle) flachen Steuertarif zu schaffen²¹.

14 Zur *Ergänzungsfunktion* der Schenkungsteuer Oberhauser, Hdb. Finanzwissenschaft, Bd. II³, 1980, 487 (500 f.), m.w.N.; krit. Naarmann, Das Verhältnis der Schenkungsteuer zur Erbschaftsteuer, Diss., 1985, 240 ff.; Ergenzinger, Schenkungsteuergesetz, Diss., 2012, 101 ff., welche der Schenkungsteuer eine von der Erbschaftsteuer unabhängige, eigenständige Funktion geben wollen.

15 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

16 Art. 1, 2 des JStG 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049.

17 Dazu krit. Seer, ZEV 2007, 101 (105 ff.); J. Hey, JZ 2007, 564 (569 ff.).

18 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

19 Vgl. hierzu ausführlich Blum, Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen, Diss. 2012, 40 ff.

20 Zutreffend Crezelius, ZEV 2009, 1 (2) u. ZEV 2012, 1 (3).

21 Zu den Reformoptionen s. Seer, GmbHR 2015, 113 (117 ff.); s. insb. den Vorschlag des Wiss. Arbeitskreises „Steuerrecht“, DWS-Institut, Zukunft der Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2015.

II. Steuerobjekt

1. Erwerb von Todes wegen (§§ 1 I Nr. 1; 3 ErbStG)

- 7 Der ErbSt unterliegt der Erwerb von Todes wegen, dessen Tatbestände § 3 ErbStG abschließend aufzählt²². Das Gesetz knüpft vor allem in § 3 I ErbStG unmittelbar an die zivilrechtliche Rechtslage als Voraussetzung des erbschaftsteuerlichen Vermögensanfalls an²³. Daraus folgt aber *keine durchgängige Maßgeblichkeit des Zivilrechts* für das Erbschaftsteuerrecht (§ 1 Rz. 31 ff.; § 5 Rz. 71)²⁴.

1.1 Erwerb durch Erbanfall (§ 3 I Nr. 1, 3 ErbStG)

- 8 Der Tatbestand des Erwerbs durch Erbanfall knüpft an die zivilrechtliche Stellung des Erben an. Der Erwerb verwirklicht sich unmittelbar mit dem Erbfall, ohne dass es einer Erwerbshandlung des Erben bedarf (§§ 1922 I; 1942 I BGB). Dies gilt unabhängig davon, ob das Erbrecht auf gesetzlicher oder gewillkürter Erbfolge (Testament, Erbvertrag) beruht. Ein von Ehegatten verfügt **gemeinschaftliches Testament** (sog. **Berliner Testament**) i.S. des § 2265 BGB führt damit zum steuerpflichtigen Zwischenerwerb des überlebenden Ehegatten, bevor das Vermögen in die nachfolgende Generation gelangt²⁵.
- 9 Der Erwerb durch Erbanfall vermittelt dem Erben die dingliche Teilhabe am Nachlass des Verstorbenen, dessen Gesamtrechtsnachfolger er wird (§§ 1922 I; 1967 BGB). Hinterlässt der Erblasser mehrere Erben, so wird der Nachlass gemeinschaftliches Vermögen der Miterben (**Erbengemeinschaft**, § 2032 I BGB). Das Vermögen ist erbschaftsteuerlich aber nicht der Erbengemeinschaft, sondern den einzelnen Miterben als Steuersubjekte (**Rz. 36**) nach Maßgabe der Erbquoten²⁶ anteilig zuzurechnen (§ 39 II Nr. 2 AO)²⁷.
- 10 Die zeitlich nachfolgende **Erbaueinandersetzung** unter den Miterben berührt die ErbSt grds. nicht mehr. Die Erben werden mit dem besteuert, was sie beim Erbfall erhalten (Erbfall!), nicht mit

22 BFH v. 6.3.1991 – II R 69/87, BStBl. II 1991, 412; BFH v. 4.5.2011 – II R 34/09, BStBl. II 2011, 725 (726).

23 BFH v. 22.9.1982 – II R 61/80, BStBl. II 1983, 179; BFH v. 15.10.1997 – II R 68/95, BStBl. II 1997, 820 (822); BFH v. 4.5.2011 – II R 34/09, BStBl. II 2011, 725 (727): Der Erwerb durch Erbanfall (§ 3 I Nr. 1 Alt. ErbStG) ist ausschließlich nach bürgerlich-rechtlichen Kriterien zu bestimmen; eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist insoweit ausgeschlossen. Auch ein auf ausländischem Recht beruhender Erwerb kann der inländischen Steuer unterliegen, s. BFH v. 4.7.2012 – II R 38/10, BStBl. II 2012, 782 (785 f.).

24 Nur dort, wo sich das Erbschaftsteuerrecht durch Verwendung der zivilrechtlichen Begriffe oder durch Verweise die Tatbestände des BGB zu eigen macht, folgt es dem Zivilrecht; ansonsten ist es nach dem ihm eigenen Bedeutungszusammenhang auszulegen, vgl. auch BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 (zur Grunderwerbsteuer); ausf. *Kobor*, Die Auslegung im Erbschaftsteuerrecht, Diss., 2000; *Klein*, Ausländische Zivilrechtsformen im deutschen Erbschaftsteuerrecht, Diss., 2000, Rz. 59 ff.; *Klein*, FR 2001, 118; a.A. aber *Crezelius*, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, Habilitation, 1979, 36 f.; *Crezelius*, FR 2007, 613 (619 ff.).

25 Dieser ungünstigen steuerlichen Folge kann durch die Einräumung von bereits im Todesfall des Erstversterbenden fällig werdenden Vermächtnissen (s. **Rz. 13**) zugunsten der Schlusserben entgegengewirkt werden. Alternativ dazu können Schlusserben aber auch bereits nach dem Tode des Erstversterbenden ggf. Pflichtteilsansprüche geltend machen (s. **Rz. 14**). Schließlich kann der überlebende Ehegatte sein Erbe (gegen Abfindung) mit steuerlicher Wirkung ausschlagen (s. **Rz. 21**).

26 Finanzbehörden u. -gerichte dürfen grds. von der Richtigkeit der in einem Erbschein ausgewiesenen Erbquoten ausgehen (s. § 2365 BGB); allerdings besteht daran keine starre Bindung, s. BFH v. 22.11.1995 – II R 89/93, BStBl. II 1996, 242.

27 Zur Bindungswirkung des gesondert und einheitlich festzustellenden Grundbesitzwerts (**Rz. 51**) s. BFH v. 8.10.2003 – II R 27/02, BStBl. II 2004, 179 (181); *Stegmaier*, DStZ 2000, 581 (582).

dem, was als Ergebnis der Erbauseinandersetzung in ihr Vermögen letztlich übergeht²⁸. Konsequenterweise ändert auch eine testamentarische **Teilungsanordnung** (§ 2048 BGB) an der Besteuerung des Erbteils nichts²⁹. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die Teilungsanordnung nicht nur eine Auseinandersetzungsregel beinhaltet, sondern darüber hinaus die Erbquoten verschieben soll und damit in Wirklichkeit insoweit ein Vorausvermächtnis (Rz. 13) darstellt³⁰. Im Ausnahmefall kann es im Zuge der Erbauseinandersetzung zu freigebigen Zuwendungen unter den Miterben (§ 7 I Nr. 1 ErbStG; s. Rz. 22) kommen, die dann Schenkungsteuer auslösen.

Das Erbschaftsteuerrecht folgt dem Zivilrecht auch insoweit, als eine **Ausschlagung** (§§ 1942 ff. BGB) die Steuerpflicht rückwirkend entfallen lässt³¹. Wird die Erbschaft ausgeschlagen, so gilt der Anfall an den Ausschlagenden als nicht erfüllt (§ 1953 I BGB, zur Ausschlagungsfrist s. § 1944 BGB). Die Ausschlagung ist ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 I 1 Nr. 2 AO (s. § 21 Rz. 440).

§ 6 I ErbStG stellt klar, dass auch der Erwerb durch den **Vorerben** (§§ 2100 ff. BGB) ein Erwerb durch Erbanfall ist. Obwohl der Vorerbe in seinen Verfügungsrechten über den Nachlass einem Nießbraucher ähnlich beschränkt ist (§§ 2112 ff. BGB), wird er als Vollerbe behandelt. Die Belastung mit dem Nacherbenrecht kann nicht wertmindernd abgezogen werden³². Der Vorerbe ist Steuerschuldner (Rz. 36). Der durch die Nacherbschaft begrenzten Stellung des Vorerben trägt immerhin § 20 IV ErbStG (s.a. § 2126 BGB) dadurch Rechnung, dass der Vorerbe die durch die Vorerbschaft veranlasste Steuer (nur) aus den Mitteln der Vorerbschaft zu entrichten hat, wodurch der an den **Nacherben** herauszugebende Nachlass geschmälert wird. Im Ergebnis überwälzt der Vorerbe damit die aus der Vorerbschaft stammende ErbSt auf den Nacherben³³. Allerdings unterliegt der Nacherbe vor dem Eintritt des Nacherbfalls (§ 2106 BGB) grds. noch keiner Steuerpflicht (§ 10 IV ErbStG). Stirbt der Vorerbe, so wertet § 6 II 1 ErbStG in Abweichung vom Zivilrecht den Nacherbfall als Erwerb vom Vorerben und nicht vom Erblasser. § 6 II 2 ErbStG gibt dem Nacherben aber das Wahlrecht, der Versteuerung die Verhältnisse zum Erblasser zugrunde zu legen³⁴. Tritt der Nacherbfall bereits zu Lebzeiten des Vorerben ein, so gilt er als aufschiebend bedingter Erwerb des Nacherben vom Erblasser (§ 6 III 1 ErbStG). Abweichend vom Zivilrecht, das insgesamt nur von einem zeitlich gestreckten Erbfall ausgeht, begreift § 6 ErbStG die Vor- und Nacherbschaft als zwei Erbfälle, so dass es zu einem **doppelten erbschaftsteuerlichen Zugriff** auf das Erblasservermögen kommt³⁵.

28 Statt vieler *Meincke/Hannes/Holtz*¹⁷, § 3 ErbStG Rz. 24; zur einkommensteuerlichen Problematik der Erbauseinandersetzung s. § 9 Rz. 432 ff.

29 BFH v. 10.11.1982 – II R 85-86/78 u.a., BStBl. II 1983, 329; BFH v. 1.4.1992 – II R 21/89, BStBl. II 1992, 669; BFH v. 6.10.2010 – II R 29/09, Rz. 47.

30 Zur Abgrenzung s. BFH v. 17.5.2005 – I B 3/04; BFH v. 6.10.2010 – II R 29/09; *Mehne*, DStR 1992, 273; *Steiger*, UVR 1993, 72; *Schuhmann*, UVR 2005, 375; *Brüggemann*, ErbBstg. 2011, 165 (167 ff.); *Roth*, RNotZ 2013, 193.

31 Zur Ausschlagung als erbschaftsteuerliches Gestaltungsmittel s. *Christ*, ZEV 1995, 446; *Hannes*, ZEV 1996, 10; *Mayer*, DStR 2004, 1541; *Wälzholz*, FS Streck, 2011, 245; *Tölle*, NWB 2013, 148.

32 Ebenso wenig sind Zahlungen des Vorerben zur Ablösung des Nacherbenrechts als Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 10 V ErbStG abziehbar, BFH v. 23.8.1995 – II R 88/92, BStBl. II 1996, 137.

33 BFH v. 13.4.2016 – II R 55/14, BStBl. II 2016, 746 Rz. 11 ff., zieht daraus die Konsequenz, dass bei einer Personenverschiedenheit des Erben des Vorerben und des Nacherben der Nacherbe vorrangig für die durch die Vorerbschaft veranlasste ErbSt haftet; a.A. die bisher seit RFH v. 7.11.1935 – III e A 28/35, RStBl. 1935, 1509, vertretene h.M.; zum Ganzen s. *Jandl/Kraus*, DStR 2016, 2265.

34 Es handelt sich steuerlich weiterhin um einen Erwerb vom Vorerben, bei dem lediglich für die Anwendung der Steuerklasse die Verhältnisse zum Erblasser maßgebend sind. Überträgt der Vorerbe mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft auf den Nacherben Vermögen, handelt es sich um eine davon zu unterscheidende eigenständige freigebige Zuwendung des Vorerben an den Nacherben, s. BFH v. 3.11.2010 – II R 65/09, BStBl. II 2011, 123 (125): beide Erwerbe sind nach § 14 ErbStG (s. Rz. 145) zusammenzurechnen.

35 Die Rspr. hält die Doppelbelastung verfassungsrechtlich für unbedenklich, s. zuletzt BFH v. 13.4.2016 – II R 55/14, BStBl. II 2016, 746 Rz. 8; instruktiv dazu *Siebert*, BB 2010, 1252.

Gem. § 6 IV ErbStG stehen **Nachvermächtnisse** und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse oder Auflagen einer Nacherbschaft gleich.

1.2 Erwerb auf Grund von Vermächtnis oder Pflichtteil

- 13 § 3 I Nr. 1 ErbStG stellt für Zwecke der ErbSt der dinglichen Erbenstellung die durch den Erbfall ausgelösten *schuldrechtlichen* Ansprüche gleich. So gilt der Erwerb auf Grund eines **Vermächtnisses** (§§ 1939; 2147 ff. BGB, Geld-, Verschaffungs- oder Sachvermächtnis) als ein Erwerb von Todes wegen, obwohl der Vermächtnisnehmer zivilrechtlich erst vom Erben bei Erfüllung des Vermächtnisanspruchs erwirbt³⁶. Damit korrespondierend ist die Vermächtnisschuld beim belasteten Erben als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 V Nr. 2 ErbStG abzuziehen (**Rz. 126**). Steuerpflichtig ist auch ein **Vorausvermächtnis**, das ein Erbe zusätzlich zu seinem Erbteil erwirbt (§ 2150 BGB). Das Vorausvermächtnis ist im Einzelfall von der Teilungsanordnung (§ 2048 BGB, dazu **Rz. 10**) abzugrenzen, die über die Erbquote hinaus keinen zusätzlichen Erwerb begründen soll und bei der der zugewiesene Nachlassgegenstand in vollem Umfang auf den Erbteil angerechnet wird. Ist das Vermächtnis formunwirksam, lassen die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Vermächtnisses aber gleichwohl eintreten, so ist es nach § 41 I AO (**§ 5 Rz. 95**) auch der ErbSt zugrunde zu legen. Allerdings muss es als Vollzug der Anordnung des Erblassers identifizierbar sein³⁷.

Als Erwerb von Todes wegen gilt auch jeder Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden (§ 3 I Nr. 3 ErbStG): sog. Voraus des überlebenden Ehegatten (§ 1932 II BGB), sog. Dreißigster zugunsten Familienangehöriger des Erblassers (§ 1969 II BGB).

- 14 **Pflichtteilsansprüche** (§§ 2303 ff. BGB) führen noch nicht wegen ihrer bloßen Existenz, sondern erst dann zur Steuerpflicht, wenn sie **geltend gemacht** werden. § 9 I Nr. 1 Buchst. b ErbStG schiebt die Entstehung des Steueranspruchs auf den Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils hinaus und trägt so dem Umstand Rechnung, dass dem Pflichtteilsberechtigten im Unterschied zu Erben und Vermächtnisnehmern keine Ausschlagungs- bzw. Zurückverweisungsbefugnis zusteht³⁸. Zugleich respektiert das Gesetz damit die Gründe, die den Gläubiger im Interesse der Erben oder aus Pietät gegenüber dem Erblasserwillen bewogen haben, von der Einforderung des Anspruchs abzusehen³⁹. Wenn der Gläubiger auf die Durchsetzung seines Anspruchs verzichtet, soll nicht auch noch ErbSt anfallen (s. § 13 I Nr. 11 ErbStG). „Geltend gemacht“ ist der Anspruch nicht erst mit Rechtshängigkeit einer zivilrechtlichen Klage, sondern bereits dann, wenn der Gläubiger sich an den/die Erben wendet und zu erkennen gibt, dass er seinen Anspruch verfolgt⁴⁰. Die Geltendmachung eines Anspruchs auf Auskunft nach § 2314 I BGB reicht dafür zwar noch nicht aus; allerdings ist auch kei-

36 Zum Kauf- und Übernahmevermächtnis s. BFH v. 13.8.2008 – II R 7/07, BStBl. II 2008, 982: Bereicherung = gemeiner Wert des aufschiebend bedingten Sachleistungsanspruchs gegen den Beschwerten; Hofmann, DStZ 2003, 838 (840); Daragan, ZErB 2008, 353; krit. Billig, UVR 2002, 42 f.; zum Wahlvermächtnis BFH v. 2.7.2004 – II R 9/02, BStBl. II 2004, 1039 (1040 f.); BFH v. 28.3.2007 – II R 25/05, BStBl. II 2007, 461 (463): Bereicherung = gemeiner Wert des schließlich gewählten Gegenstandes (s. auch Crezelius, ZEV 2004, 476; Ebeling, DStR 2005, 1633; von Elsner, JbFfSt. 2005/2006, 584 (590); Visser, FR 2004, 1334; zur Behandlung von Vermächtnissen allgemein s. Piltz, ZEV 2005, 469; zur Unterscheidung von bedingten, befristeten u. betagten Vermächtnissen Brüggemann, ErbBstg. 2014, 197; krit. zum Entstehungszeitpunkt Geck, FS Korn, 2005, 557 (559).

37 BFH v. 15.3.2000 – II R 15/98, BStBl. II 2000, 588 (590); BFH v. 28.3.2007 – II R 25/05, BStBl. II 2007, 461 (462).

38 Seer/Krumm, ZEV 2010, 57 (59 f.); zum Hintergrund auch Bühring, Pflichtteilsrecht und Erbschaftsteuer, Diss., 2011, 102 ff.; vergleichend zwischen Pflichtteilsanspruch und Vermächtnis Muscheler, FS Meincke, 2015, 249.

39 Berresheim, RNotZ 2007, 501 (519 ff.); speziell zu den sog. *Pflichtteilsstrafklauseln* s. Müller/Grund, ZErB 2007, 205 (206 ff.); Geck, FS Korn, 2005, 557 (565 ff.).

40 Einzelheiten zum Tatbestand des „Geltendmachens“ Muscheler, FS Meincke, 2015, 249 (252 ff.).

ne Bezifferung des Anspruchs erforderlich⁴¹. Ein Pflichtteilsanspruch, der seinerseits durch Erbfall erworben wird, soll allerdings unabhängig von der Geltendmachung durch den Erblasser beim Erben der Erbschaftsteuer unterliegen⁴². Macht der Pflichtteilsberechtigte nur einen Teilanspruch geltend, entsteht die ErbSt auch nur in Ansehung dieses Teilbetrags⁴³. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass er auf den nicht geltend gemachten Anspruchsteil verzichtet⁴⁴. Geschieht ein Pflichtteilsverzicht gegen Abfindungsleistung, ist die Abfindung als Surrogat nach § 3 II Nr. 4 ErbStG steuerbar⁴⁵.

1.3 Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 3 I Nr. 2 ErbStG)

Die Schenkung auf den Todesfall ist ein Schenkungsversprechen unter der Bedingung, dass der Beschenkte den Schenker überlebt (sog. Überlebensbedingung, § 2301 I 1 BGB). Als Erwerb von Todes wegen i.S.d. § 3 I Nr. 2 Satz 1 ErbStG ist auch eine bereits zu Lebzeiten vollzogene Schenkung (§ 2301 II BGB) zu behandeln, bei der die Rechtsfolgen des Erfüllungsgeschäfts mit dem Tode des Schenkers eintreten, ohne dass noch irgendeine weitere Rechtshandlung hinzukommt⁴⁶.

Als Schenkung auf den Todesfall *fingieren* § 3 I Nr. 2 Satz 2, 3 ErbStG den auf einem Ausscheiden des Gesellschafters beruhenden **Übergang des Gesellschaftersanteils** bei dessen Tod auf einen anderen Gesellschafter (so bei Personengesellschaften) oder auf die Gesellschaft (bei Kapitalgesellschaften), *soweit* der Steuerwert des Gesellschaftersanteils (**Rz. 70 ff.**) Abfindungsansprüche Dritter *übersteigt* (s. auch § 7 VII ErbStG, dazu **Rz. 30**)⁴⁷. Gemeint sind hier vor allem die Fälle der **Fortsetzungsklausel** bei Personengesellschaften (§ 736 BGB)⁴⁸ sowie der **Einziehungsklausel** bei Kapitalgesellschaften (z.B. § 34

41 BFH v. 19.7.2006 – II R 1/05, BStBl. II 2006, 718 (719) m. Anm. *Messner*, ZEV 2006, 515 f. Zur (steuerlich sinnvollen) Geltendmachung eines Pflichtteils durch einen Alleinerben („gegen sich selbst“) s. BFH v. 19.2.2013 – II R 47/11, BStBl. II 2013, 332 (333 f.); *Billig*, UVR 2014, 314 (316).

42 BFH v. 7.12.2016 – II R 21/14, BFHE 256, 381 Rz. 15 ff.: Im Unterschied zum Pflichtteilsberechtigten stehe es dessen Erben frei, nach § 1942 BGB die Erbschaft im Ganzen auszuschlagen. Da die spätere Geltendmachung des Pflichtteils durch den Erben nicht besteuert werde, komme es auch zu keiner Doppelbesteuerung; s.a. *Loose/Riehl*, ErbR 2017, 409; *Hülsmann*, NWB 2017, 1803; zu möglichen Fiktionen s. aber *Wachter*, ZEV 2017, 283 (286) hinsichtlich der Bewertung des Pflichtteilsanspruchs; *Schmidt/Holler*, ErbR 2017, 412 (413) hinsichtlich des Abzugs der Pflichtteilsverbindlichkeit als Nachlassverbindlichkeit n. § 10 V Nr. 2 ErbStG (dazu **Rz. 126**).

43 BFH v. 18.7.1973 – II R 34/69, BStBl. II 1973, 798 (800); a.A. früher RFH v. 14.9.1939 – III e 30/39, RStBl. 1940, 3.

44 *Seer/Krumm*, ZEV 2010, 57 (62). Behält sich dagegen der Pflichtteilsberechtigte die Geltendmachung des restlichen Pflichtteils vor, ist der Pflichtteilsanspruch im Ganzen geltend gemacht, s. FG Hamburg v. 17.4.1978 – V 234/77, EFG 1978, 555 f.; *Seer/Krumm*, ZEV 2010, 57 (62); *Lohr/Görges*, DStR 2011, 1939.

45 S. dazu **Rz. 21**; *Bühning*, Pflichtteilsrecht und Erbschaftsteuer, Diss., 2011, 114 ff.; *Lohr/Görges*, DStR 2011, 1939 (1940 ff.); zu einkommensteuerlichen Folgen s. BFH v. 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl. II 2005, 554; *Lohr/Görges*, DStR 2011, 1890.

46 BFH v. 5.12.1990 – II R 109/86, BStBl. II 1991, 181, unter der Voraussetzung, dass die Zuwendung beim Empfänger zu einer Bereicherung führt u. sich die Beteiligten über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind; zum dogmatischen Verhältnis zwischen § 3 I Nr. 2 und § 7 I Nr. 1 ErbStG s. *Wiegand*, Das Schenkungsversprechen im Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerrecht, Diss., 2011, 47 ff.; *Hasbach*, Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln in der Erbschaft- und Schenkungssteuer, Diss., 2014, 43 ff.

47 Da es sich um eine **gesetzliche Fiktion** einer Schenkung auf den Todesfall handelt, brauchen die Beteiligten sich nicht über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig zu sein, BFH v. 1.7.1992 – II R 20/90, BStBl. II 1992, 912; *Hasbach*, Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln in der Erbschaft- und Schenkungssteuer, Diss., 2014, 137 ff. m.w.N.; a.A. *Klein-Blenkers*, Die Bedeutung der subjektiven Merkmale im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, Diss., 1992, 234 ff.

48 Nach BFH v. 31.1.1996 – II R 76/93 soll § 3 I Nr. 2 Satz 2 ErbStG auch dann anwendbar sein, wenn der verstorbene Gesellschafter bei lebzeitigem Ausscheiden nach dem Gesellschaftsvertrag gar keinen Abfindungsanspruch gehabt hätte.

GmbHG)⁴⁹. Die Vorschrift des § 3 I Nr. 2 Satz 2 ErbStG findet auch dann Anwendung, wenn ein Gesellschafter durch Tod aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft ausscheidet und sein Gesellschaftsanteil dem verbliebenen Gesellschafter anwächst (§ 738 I 1 BGB)⁵⁰. Für den Erben bildet nur der Abfindungsanspruch die steuerbare Bereicherung, und zwar selbst dann, wenn er infolge des Erbfalls zuerst Gesellschafter geworden ist, er den Gesellschaftsanteil aber unverzüglich auf Grund einer entsprechenden gesellschaftsvertraglichen Regelung an die Mitgesellschafter bzw. die Gesellschaft überträgt (s. § 10 X ErbStG).

1.4 Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall (§ 3 I Nr. 4 ErbStG)

- 17 Obwohl der Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall (§§ 330, 331 BGB) außerhalb des Erbrechts steht, qualifiziert ihn § 3 I Nr. 4 ErbStG wegen seiner materiellen Nähe zu den Schenkungsversprechen i.S.d. § 2301 BGB (Rz. 15) als Erwerb von Todes wegen. Die Besteuerung der im Valutaverhältnis (Versprechensempfänger-Dritter) geschuldeten Leistung ist jedoch nur gerechtfertigt, wenn es sich aus Sicht des Versprechensempfängers (Erblassers) um eine freigebige Zuwendung an den Dritten handelt⁵¹. Als Hauptanwendungsfälle der Verträge zugunsten Dritter auf den Todesfall sind zu nennen: Lebensversicherungs-⁵² und Rentenverträge⁵³, aber auch auf den Namen eines Dritten abgeschlossene Sparverträge.

1.5 Erweiterung um Ergänzungs- und Ersatztatbestände (§ 3 II ErbStG)

- 18 § 3 II Nr. 1–3, 7 ErbStG ergänzen die Grundtatbestände des § 3 I ErbStG um dort nicht erfasste Erwerbsvorgänge, die ebenfalls durch den Tod eines Vermögensinhabers ausgelöst werden (**Ergänzungstatbestände**). Dagegen treten die in § 3 II Nr. 4–6 ErbStG aufgeführten Erwerbe an die Stelle von Bereicherungen, die infolge einer rechtserheblichen Disposition des Erwerbers entweder nicht endgültig eintreten konnten oder rückwirkend entfallen sind (**Ersatztatbestände**).
- 19 § 3 II Nr. 1 ErbStG qualifiziert den **Übergang von Vermögen auf** eine wegen einer Anordnung des Erblassers im Todesfälle zu errichtende **Stiftung** als Erwerb von Todes wegen⁵⁴. Zur möglichen Steuerbefreiung nach § 13 I Nr. 16b ErbStG s. Rz. 123. Das sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I, 402, hat § 3 II Nr. 1 ErbStG um Satz 2 ergänzt, wonach auch die vom Erblasser

49 Zu den einzelnen Fallgruppen s. *Riedel*, ZErB 2009, 2 (Teil I) u. 113 (Teil II); *Krumm*, NJW 2010, 187; *Klose*, GmbHR 2010, 300 (Teil I) u. 355 (Teil II); *Jesse*, FR 2011, 201 (Teil I), 303 (Teil II); *Ivens*, GmbHR 2011, 465; *Baumann/Seer/Krumm*, Fachberater für Unternehmensnachfolge, 2011, Rz. 1696 ff., 1749 ff.

50 BFH v. 1.7.1992 – II R 12/90, BStBl. II 1992, 925 (928); a.A. *Haas*, Erbschaftsteuerrecht und gesellschaftsrechtliche Nachfolge, Diss., 1996, 72 f.: unzulässige steuerverschärfende Analogie (dazu ausf. § 5 Rz. 81 ff.).

51 So bereits RFH v. 21.5.1931 – I D 1/30, RStBl. 1931, 559; s. auch BFH v. 27.11.1985 – II R 159/82; ausf. zur freigebigen Zuwendung bei Dreiecksverhältnissen *Gebel*, ZEV 2000, 173.

52 BFH v. 24.10.2001 – II R 10/00, BStBl. II 2002, 153 (154) rechnet dazu auch Lebensversicherungsverträge, die zur Befreiung von der gesetzlichen Rentenversicherung abgeschlossen werden. Zum Zeitpunkt des Vermögenserwerbs BFH v. 7.10.2009 – II R 27/07 Rz. 12; zur erbschaftsteuerlichen Behandlung von Lebensversicherungen allgemein s. *Fiedler*, DStR 2000, 533; *Wilms*, UVR 2000, 249; *Lehmann*, ZEV 2004, 398; *Gebel*, ZEV 2005, 236; *Halaczinsky*, UVR 2016, 25.

53 Zur Behandlung von Ansprüchen von Hinterbliebenen aus einer zugunsten des Erblassers von dessen Arbeitgeber abgeschlossenen Direktversicherung s. BFH v. 18.12.2013 – II R 55/12, BStBl. II 2014, 323 (324); speziell zu Hinterbliebenen-Pensionen nach tätigen Gesellschaftern s. BVerfG v. 9.11.1988 – 1 BvR 243/86, BStBl. II 1989, 938; BVerfG v. 5.5.1994 – 2 BvR 397/90, BStBl. II 1994, 547; BFH v. 13.12.1989 – II R 23/85, BStBl. II 1990, 322 (324).

54 Zum Charakter der Vorschrift s. BFH v. 25.10.1995 – II R 20/92, BStBl. II 1996, 99; s. außerdem *Gebel*, BB 2001, 2554; allgemein zu verselbständigten Nachlassvermögen im Vergleich *Birnbaum/Lohbeck/Pöhlath*, FR 2007, 376 (Teil I: Stiftungen und Vereine) u. 479 (Teil II: Trust).

angeordnete Bildung oder Ausstattung einer **Vermögensmasse ausländischen Rechts** (insb. eines sog. **Trusts**⁵⁵) einen Erwerb von Todes wegen ausmacht. Der Tatbestand wird flankiert durch die schenkungsteuerpflichtigen Tatbestände des § 7 I Nr. 8 Satz 2 u. Nr. 9 Satz 2 ErbStG, die auch den Erwerb durch Zwischenberechtigte aus der Masse sowie den Erwerb bei Auflösung besteuern⁵⁶. Diese Vorschriften künden vom Ungeist des „Steuerbelastungsgesetzes 1999/2000/2002“, das in einer wahren Hypertrophie vermeintliche „Steuerschlupflöcher“ schließen wollte und hier durch fiktive Zwischenerwerbe systemfremde Doppelbesteuerungseffekte verursacht⁵⁷.

§ 3 II Nr. 2 ErbStG stellt dem Vermächtnis (Rz. 13) erbschaftsteuerlich die **erbrechtliche Auflage** 20 (§§ 1940; 2192 ff. BGB) gleich. Nach § 3 II Nr. 7 ErbStG wird als Erwerb von Todes wegen schließlich auch dasjenige erfasst, was der Vertragserbe oder der Schlusserbe eines gemeinschaftlichen Testaments wegen beeinträchtigender Schenkungen des Erblasser nach § 2287 BGB (analog) vom Beschenkten erlangt⁵⁸.

§ 3 II Nr. 4, 5 ErbStG erfassen **Surrogate (Abfindungen)**, die der Begünstigte für den Verzicht auf 21 Pflichtteilsansprüche (Rz. 14)⁵⁹, auf Vermächtnisse (Rz. 13), die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag des Erblassers zugunsten eines Dritten (Rz. 17) oder für die Ausschlagung einer Erbschaft (Rz. 11) erhält⁶⁰. Dem stellt § 3 II Nr. 6 ErbStG das Entgelt gleich, das ein Nacherbe (Rz. 12) für die Übertragung seiner im Vorerbfall entstehenden Anwartschaft erhält. In Gestalt der Surrogationstatbestände legt das ErbStG eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an den Tag, um dem Bereicherungsprinzip widersprechende Besteuerungslücken zu schließen (s. außerdem Rz. 29 ff.). Aus Sicht der Stpfl. bieten sich Abfindungsvereinbarungen an, um die Folgen steuerlich ungünstiger testamentarischer Anordnungen (z.B. des sog. Berliner Testaments, s. Rz. 8) abzumildern. Nach bisher st. Rspr. ist auch das Ergebnis eines ernsthaft gemeinten **Erbsvergleichs** der Erbschaftbesteuerung zugrunde zu le-

55 Überblick über die verschiedenen Arten von Trusts bei Richter/Haag, FS Meincke, 2015, 299 ff.

56 Dazu BFH v. 27.9.2012 – II R 45/10, BStBl. II 2013, 84 (85 f.); allerdings ist es ernstlich zweifelhaft, ob auch satzungsmäßige Zuwendungen ausländischer Stiftungen an ihre satzungsmäßig Berechtigten unter § 7 I Nr. 9 Satz 2 ErbStG fallen, zumal nach § 20 I Nr. 9 Satz 2 EStG (s. § 8 Rz. 496) eine Doppelbesteuerung von Einkommen- und Schenkungsteuer droht (s. BFH v. 21.7.2014 – II B 40/14 Rz. 15; derzeit anhängig: Rev. II R 6/16); zum Problemkreis s. auch Linn/Schmitz, DStR 2014, 2541; Richter/Haag, FS Meincke, 2015, 299 (310 ff.); Werner, ZEV 2016, 133.

57 Mit Recht krit. Jülicher, IStR 1999, 109 u. 202; Schindhelm/Stein, FR 1999, 880; Schindhelm/Stein, StuW 1999, 31 (dort zum Trust); Söffing/Kirsten, DB 1999, 1626; ausf. Klein, Ausländische Zivilrechtsformen im deutschen Erbschaftsteuerrecht, 2000, Rz. 245 ff. (zum Trust), 267 ff.; zum Trust außerdem: Habammer, DStR 2002, 425; von Oertzen, DStR 2002, 433; Wienbracke, StBp. 2008, 153.

58 BFH v. 6.3.1991 – II R 69/87, BStBl. II 1991, 412, hatte die Erfassung des Anspruchs des Vertragserben aus § 2287 BGB mangels Rechtgrundlage ursprünglich für rechtswidrig erachtet, woraufhin der Gesetzgeber § 3 II Nr. 7 ErbStG mit dem StÄndG 1992 v. 25.2.1992, BGBl. I 1992, 297, ergänzt hat. Dabei übersah er aber, dass § 2287 BGB auch auf den Schlusserben eines gemeinschaftlichen Testaments analog angewendet wird. Die Neufassung des § 3 II Nr. 7 ErbStG durch das ErbStRG 2009 zieht daraus klarstellend die folgerichtige Konsequenz (so bereits zur früheren Fassung BFH v. 8.8.2000 – II R 40/98, BStBl. II 2000, 587 [588]).

59 § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG erfasst nur Abfindungen für den Verzicht auf entstandene Pflichtteilsansprüche. Die Abfindung, die ein künftiger gesetzlicher Erbe an einen anderen gesetzlichen Erben für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch zahlt, wird dagegen als eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 I Nr. 1 ErbStG (s. Rz. 22) des künftigen gesetzlichen Erben behandelt, s. BFH v. 25.1.2001 – II R 22/98, BStBl. II 2001, 456 (457 f.); BFH v. 16.5.2013 – II R 21/11, BStBl. II 2013, 922 f. Die Steuerklasse (s. Rz. 136) richtet sich dabei konsequenterweise nach dem Verhältnis zum künftigen Erben (und nicht zum künftigen Erblasser), s. nun BFH v. 10.5.2017 – II R 25/15, BFHE 258, 81 Rz. 11 ff. (insoweit unter Korrektur der vorgenannten Rspr.); auch eine Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG mit Vorerwerben (s. Rz. 145) vom künftigen Erblasser findet nicht statt.

60 Dazu ausf. Meincke, ZEV 2000, 214; Berresheim, RNotZ 2007, 501 ff.; instruktiv zu Abfindungen für einen Pflichtteilsverzicht Löhr/Görges, DStR 2011, 1939 (1940 ff.).

gen⁶¹. Dass dies auch für den Fall des **Erprätendenten** gilt, hat das StUmgBekG vom 23.6.2017 durch Erweiterung des § 3 II Nr. 4 ErbStG (BGBl. I 2017, 1682 [1688]) klar gestellt⁶².

2. Schenkung unter Lebenden (§§ 1 I Nr. 2; 7 ErbStG)

Der Schenkungsteuer unterliegen Schenkungen unter Lebenden, die § 7 ErbStG in einem abschließenden Katalog definiert.

2.1 Grundtatbestand der freigebigen Zuwendung unter Lebenden (§ 7 I Nr. 1 ErbStG)

- 22 Als Schenkungen unter Lebenden gelten nach dem Grundtatbestand des § 7 I Nr. 1 ErbStG vornehmlich freigebige Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Darunter fallen zunächst alle Schenkungen i.S.d. § 516 I BGB. Der steuerrechtliche Begriff der freigebigen Zuwendung ist jedoch als Ausdruck einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 5 Rz. 70) weiter gefasst. Während die Schenkung nach § 516 I BGB das beiderseitige Einverständnis über die Unentgeltlichkeit voraussetzt, bedarf es bei der „freigebigen Zuwendung“ **nur des „Willens zur Unentgeltlichkeit“ auf Seiten des Zuwendenden**⁶³. Der Wille zur Unentgeltlichkeit liegt nach der Rspr. dann vor, „wenn der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine mit seiner Leistung in einem synallagmatischen, konditionalen oder kausalen Zusammenhang stehende Gegenleistung zu erhalten“⁶⁴. Dabei sind zivilrechtliche Gestaltungsfreiheiten zu beachten⁶⁵. An der Unentgeltlichkeit fehlt es daher bspw., wenn der Erwerber einen Gegenstand absprachegemäß wieder zurückgewähren muss, wie insb. bei Leih- und Treuhandverhältnissen (allerdings kann die bloße Nutzungsmöglichkeit eine steuerbare Bereicherung begründen)⁶⁶.
- 23 Der Zuwendende muss die Unentgeltlichkeit seiner Leistung wenigstens „nach Laienart“ erfasst haben (Parallelwertung in der Laiensphäre). Die innere Tatsache ist anhand objektiver Umstände zu verifizieren, so dass auf einen Willen zur Unentgeltlichkeit etwa dann geschlossen werden kann, wenn

61 So bereits RFH v. 10.10.1935 – III e A 15/35, RStBl. 1935, 1485; RFH v. 27.7.1938 – III e 12/38, RStBl. 1938, 929; RFH v. 30.7.1942 – III e 16/41, RStBl. 1942, 1063; später BFH v. 24.7.1972 – II R 35/70, BStBl. II 1972, 886; BFH v. 22.11.1995 – II R 89/93, BStBl. II 1996, 242; zur Auslegung eines Erbvergleichs s. BFH v. 27.9.2012 – II R 52/11; s.a. *Berresheim*, RNotZ 2007, 501 (525 ff.).

62 S. dazu *Kamps*, Stbg. 2017, 18; zur alten Rechtslage s. 22. Aufl., Rz. 21.

63 BFH v. 1.7.1992 – II R 70/88, BStBl. II 1992, 921 (923); BFH v. 2.3.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366 (369); BFH v. 14.6.1995 – II R 92/92, BStBl. II 1995, 609; BFH v. 29.10.1997 – II R 60/94, BStBl. II 1997, 832 (834); zum Problem ausf. *Klein-Blenkers*, Die Bedeutung der subjektiven Merkmale im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Diss., 1992, 100 ff., 123.

64 S. etwa BFH v. 17.10.2007 – II R 53/05, BStBl. II 2008, 256, für eine Zuwendung von Geld für einen Teilverzicht auf nachehelichen Unterhalt (s. *Schlünder/Geißler*, FR 2008, 530; *Münch*, DStR 2008, 26); BFH v. 20.5.2014 – II R 7/13, BStBl. II 2014, 896, für den vorzeitigen unentgeltlichen Verzicht auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht; demgegenüber fordert *Klein-Blenkers*, ZEV 1994, 221 (224) zusätzlich einen auf die Bereicherung gerichteten, weiter gehenden „Willen zur schenkweisen Zuwendung“.

65 BFH v. 12.7.2005 – II R 29/02, BStBl. II 2005, 843 (845): keine freigebige Zuwendung bei Erfüllung einer Ausgleichsforderung auf Grund ehevertraglicher Beendigung des Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft, selbst wenn der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft im Anschluss an die Beendigung wieder neu entsteht (Modell der „Güterstandsschaukel“; anders aber BFH v. 28.6.2007 – II R 12/06, BStBl. II 2007, 785 [786 f.], wenn der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft fortgeführt wird); *Schlünder/Geißler*, ZEV 2005, 505; *Wachter*, FR 2006, 42; *Kensbock/Menhorn*, DStR 2006, 1073.

66 S. etwa BFH v. 27.10.2010 – II R 37/09, BStBl. II 2011, 134 (136); BFH v. 27.11.2013 – II R 25/12 Rz. 11; anders jedoch BFH v. 31.3.2010 – II R 22/09, BStBl. II 2010, 806 (807 f.) zur Vermeidung eines Wertungswiderspruchs zu § 3 I Nr. 1 ErbStG (s. **Rz. 14**) für die zinslose Stundung eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs; zur freigebigen Zuwendung eines Nutzungsvorteils bei Gewährung eines zinslosen Darlehens s. BFH v. 27.11.2013 – II R 25/12; s.a. *Jülicher*, ZErb 2007, 361 (362); *Noll*, FS Schaumburg, 2009, 1025 (1032) m.w.N.

zwischen Leistung und Gegenleistung ein auffälliges Missverhältnis besteht (zur gemischten Schenkung s. Rz. 25) und die Beteiligten verwandtschaftlich miteinander verbunden sind⁶⁷. Demgegenüber existiert im Geschäftsleben der Erfahrungssatz, dass sich Kaufleute nichts zu schenken pflegen⁶⁸. Im Bereich geschäftlicher Beziehungen kann deshalb auch bei objektiver Ungleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung der Wille zur Unentgeltlichkeit fehlen, wenn für die Leistung aus Sicht des Leistenden sein geschäftliches Interesse ganz im Vordergrund gestanden hat⁶⁹. Eine freigebige Zuwendung liegt auch nicht bereits in der Übernahme einer Bürgschaft. Sie führt erst dann zur Steuerpflicht, wenn nach den objektiven Umständen der Schuldner vom Bürgen endgültig von der gegen ihn weiterbestehenden Forderung befreit werden soll⁷⁰. Obwohl bereits ein formgültiges Schenkungsversprechen eine Forderung und damit eine vermögensmäßige Bereicherung des Beschenkten ausmacht, entsteht die Schenkungsteuer gem. § 9 I Nr. 2 ErbStG erst im Zeitpunkt der Ausführung (Erfüllung) des Schenkungsversprechens (s. Rz. 131)⁷¹.

Der Gegenstand der freigebigen Zuwendung richtet sich nach dem bürgerlichen Recht⁷². Fragen der wirtschaftlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern bleiben im Erbschaftsteuerrecht grds. außer Betracht. Die **Zurechnung** richtet sich vielmehr vornehmlich nach der zivilrechtlichen Lage⁷³. Der Empfänger ist folglich erst dann bereichert, wenn er über den Zuwendungsgegenstand tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann⁷⁴. Die Bereicherung des Bedachten kann sowohl in einer Mehrung seines Vermögens, in der Verringerung seiner Schulden oder einer bloßen Nutzungsmöglichkeit (z.B. der zinslosen Stundung einer Forderung) liegen. Bei **Vermögenstransfers societatis causa**, d.h. solchen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter, liegt keine freigebige Zuwendung vor⁷⁵. Um eine sich daraus ergebende Besteuerungslücke zu schließen, hat der Gesetzgeber mit dem BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 in § 7 VIII 1 ErbStG mit Wirkung v. 14.12.2011 einen weiteren Steuertatbestand fingiert (dazu Rz. 31). Ist der Begünstigte einer verdeckten Gewinnausschüttung ein nahestehender Dritter,

67 BFH v. 1.7.1992 – II R 20/90, BStBl. II 1992, 912 (914); BFH v. 13.9.2017 – II R 54/15 u. II R 42/16, jeweils Rz. 16: bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge reicht regelmäßig das Bewusstsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus; auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschiedes kommt es nicht an; vgl. auch die objektivierende Theorie von Schulze-Osterloh, StuW 1977, 122 (135).

68 Dazu krit. Hartmann, UVR 1996, 39 (41); Hartmann, DStZ 1998, 508; Mößlang, UVR 1998, 13; Viskorf, Stbg. 1998, 337.

69 BFH v. 29.10.1997 – II R 60/94, BStBl. II 1997, 832 (835); zum Sponsoring s. Mückl, StuW 2007, 122; speziell zur freigebigen Zuwendung an Sportvereine s. BFH v. 15.3.2007 – II R 5/04, BStBl. II 2007, 472 (476 ff.) m. krit. Anm. Mückl, BB 2007, 1095; außerdem Viskorf, ZEV 2007, 285 (291); Eggers, DStR 2007, 1752.

70 BFH v. 12.7.2000 – II R 26/98, BStBl. II 2000, 596; dazu Anm. Hartmann, UVR 2000, 448.

71 Dazu ausf. Wiegand, Das Schenkungsversprechen im Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerrecht, Diss., 2011, 40 ff.

72 BFH v. 12.7.2005 – II R 29/02, BStBl. II 2005, 843 (844); anschaulich für die exakte Bestimmung des Zuwendungsgegenstandes BFH v. 16.1.2008 – II R 10/06, BStBl. II 2008, 631: Mit der schenkungsweisen Einräumung einer typischen Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil wird kein Gegenstand zugewendet, wenn es sich um eine reine Innengesellschaft ohne die Bildung von Gesamthandsvermögen handelt. Der Unterbeteiligte erwirbt nur ein „Bündel schuldrechtlicher Ansprüche“. Bereichert ist er erst dann, wenn ihm aus der Unterbeteiligung tatsächlich Gewinnausschüttungen zufließen (a.A. Hübner, ZEV 2008, 254).

73 BFH v. 22.9.1982 – II R 61/80, BStBl. II 1983, 179; BFH v. 29.11.2006 – II R 42/05, BStBl. II 2007, 319 (321); BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258 (259); BFH v. 9.7.2009 – II R 47/07, BStBl. II 2010, 74 (75); BFH v. 9.12.2009 – II R 22/08, BStBl. II 2010, 363 f.; Noll, FS Schaumburg, 2009, 1025 (1027).

74 BFH v. 28.6.2007 – II R 21/05, BStBl. II 2007, 669; BFH v. 22.8.2007 – II R 33/06, BStBl. II 2008, 28; eingehend zu den Zurechnungsfragen bei der „Schenkungen unter Vorbehalt“ Escher, FR 2008, 985.

75 Zur verdeckten Gewinnausschüttung BFH v. 13.9.2017 – II R 54/15, II R 32/16 u. II R 42/16; zuvor BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258; BFH v. 30.1.2013 – II R 6/12, BStBl. II 2013, 930 (933); zur verdeckten (disquotalen) Einlage s. nur BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, BStBl. II 2010, 566.

kann im Verhältnis des Gesellschafters zu diesem Dritten eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 I Nr. 1 ErbStG vorliegen⁷⁶.

2.2 Gemischte Schenkung/Schenkungen unter Auflage

- 25 Wenn bei einem gegenseitigen Vertrag Leistung und Gegenleistung in einem evidenten Missverhältnis stehen, kann regelmäßig auf eine **gemischte Schenkung** geschlossen werden (s. Rz. 23). Eine gemischte Schenkung ist gegeben, wenn einer höherwertige Leistung eine Leistung von geringerem Wert gegenübersteht und die höherwertige Leistung neben Elementen der Freigiebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrages enthält, ohne dass sich die höherwertige Leistung in zwei selbständige Leistungen aufteilen lässt⁷⁷. Als gemischte Schenkung ist es auch zu werten, wenn der Erwerber verpflichtet ist, ein Gleichstellungsgeld an einen Dritten zu zahlen⁷⁸. Von der gemischten Schenkung ist die **Schenkungen unter Auflage** (§ 525 BGB) abzugrenzen⁷⁹. Während bei der Schenkung unter Auflage der *ganze* Gegenstand verschenkt wird, setzt sich die gemischte Schenkung aus einem unentgeltlichen und einem entgeltlichen Rechtsgeschäft zusammen. In Anknüpfung an diese zivilrechtliche Ausgangslage *zerlegt* der BFH die gemischte Schenkung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, so dass nach § 7 I Nr. 1 ErbStG („soweit“) nur der unentgeltliche Teil der Besteuerung unterliegt. Folgerichtig hat er für die Schenkungsteuer den Steuerwert der Bereicherung nach §§ 10 ff. ErbStG bisher nur *quotam* mit der Folge angesetzt, dass ein zusätzlicher Abzug des Werts der Gegenleistung unterblieb⁸⁰. Der BFH praktizierte dazu bisher eine **Verhältnisrechnung**, die ergebnisorientiert verhindern sollte, dass sich bei einer gemischten Schenkung durch den Abzug der Gegenleistung von einem niedrigen Steuerwert (z.B. dem bis zum 31.12.1995 geltenden Einheitswert) eine negative Bemessungsgrundlage errechnete, obwohl der Erwerber in Wirklichkeit bereichert war. Nach der vom BVerfG erzwungenen konsequenten Ausrichtung der Bemessungsgrundlage am Verkehrswert (Rz. 58) bedarf es dieser Krücke nicht mehr. Deshalb sieht R E 7.4 ErbStR 2011 nunmehr sowohl für gemischte Schenkungen als auch für Schenkungen unter Auflage wieder eine **Saldomethode** vor, bei der in den Grenzen des § 10 VI ErbStG (s. Rz. 129) vom vollen Gegenstandswert die Gegenleistung oder Belastung abgezogen wird⁸¹.
- 26 Beim Erwerb einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft (z.B. an einer Erbengemeinschaft) *fingiert* § 10 I 4 ErbStG die Haftung des Erwerbers für die Verbindlichkeiten der Gesamthand (vgl. §§ 130; 128 HGB [analog]) als Gegenleistung, soweit er hierfür gesellschaftsintern, d.h. regelmäßig entsprechend seiner Beteiligungsquote, einzustehen hat⁸². Auch insoweit können daher die Grundsätze zur gemischten Schenkung zur

76 Zutr. BFH v. 13.9.2017 – II R 54/15, II R 32/16 u. II R 42/16; Rz. 35 ff. bzw. 37 ff., unter Aufgabe seiner in BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258, unter II.2. noch anderslautenden Meinung.

77 BFH v. 30.1.2013 – II R 6/12, BStBl. II 2013, 930 Rz. 12; BFH v. 13.9.2017 – II R 54/15, II R 32/16 u. II R 42/16; Rz. 15 bzw. 14.

78 BFH v. 23.10.2002 – II R 71/00, BStBl. II 2003, 162 (163 f.): Im Verhältnis des Zuwendenden zum Dritten liegt regelmäßig eine (weitere) freigebige Zuwendung (Forderungsschenkung).

79 Ausf. hierzu *Hecht*, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, Diss., 2012, 161 ff.

80 BFH v. 21.10.1981 – II R 176/78, BStBl. II 1982, 83; BFH v. 14.7.1982 – II R 125/79, BStBl. II 1982, 714; BFH v. 12.4.1989 – II R 37/87, BStBl. II 1989, 524; BFH v. 8.2.2006 – II R 38/04, BStBl. II 2006, 475 (476).

81 Zur neugefassten Verwaltungsvorschrift s. *Gräfe*, DStR 2012, 65.

82 Die Bestimmung wurde mit dem ErbStRG 2009 eingefügt. Ohne § 10 I 4 ErbStG wäre die Haftung in Ansehung der Gesellschaftsverbindlichkeiten keine Gegenleistung (BFH v. 1.7.1992 – II R 108/88, BStBl. II 1992, 923; BFH v. 14.12.1995 – II R 79/94, BStBl. II 1996, 546; BFH v. 17.2.1999 – II R 65/97, BStBl. II 1999, 476 [nur LS]); zur Grundstücksschenkung gegen Übernahme von Grundstückslasten bei Freistellung im Innenverhältnis s. BFH v. 17.10.2001 – II R 60/99, BStBl. II 2002, 165 (166 f.) m. krit. Anm. *Sedlaczek*, UVR 2002, 243. Aufschiebend bedingte Gegenleistungen sind jedoch erst nach Bedingungseintritt zu berücksichtigen, s. BFH v. 8.2.2006 – II R 38/04, BStBl. II 2006, 475 (476) m. Anm.

Anwendung gelangen. Fällt die Beteiligung hingegen unter § 97 I Nr. 5 BewG, fließen die Verbindlichkeiten bereits in die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit mit ein (s. Rz. 70 f., 74).

Lediglich in den Fällen, in denen für das übertragene Vermögen ein Verschonungsabschlag (vgl. §§ 13a–13d ErbStG) in Anspruch genommen werden kann, muss dafür Sorge getragen werden, dass die (bereits bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit berücksichtigte) Gegenleistung nicht in voller Höhe, sondern ebenfalls nur entsprechend dem Verschonungsabschlag Berücksichtigung findet (s. § 10 VI 4 f. ErbStG)⁸³.

2.3 Mittelbare Schenkung

Das Tatbestandsmerkmal des § 7 I Nr. 1 ErbStG „Bereicherung auf Kosten des Zuwendenden“ erfordert nicht, dass der das Vermögen des Zuwendenden schmälern *Entreicherungsgegenstand* mit dem das Vermögen des Empfängers vermehrenden *Bereicherungsgegenstand* identisch ist⁸⁴. Es genügt vielmehr, dass der Zuwendende einem anderen mit seinen Mitteln einen Gegenstand von einem Dritten verschafft, ohne dass er selbst zunächst Eigentümer geworden ist. Für die Schenkungsteuer maßgebend ist die tatsächliche Bereicherung, die sich danach richtet, was der Bedachte endgültig erhält⁸⁵. Schenkt jemand einem anderen z.B. einen Geldbetrag zum Erwerb eines Grundstücks, so ist es eine Frage des Einzelfalls, ob (unmittelbar) der Geldbetrag oder (mittelbar) letztlich das Grundstück zugewendet worden ist. Die Rspr. grenzt dies danach ab, ob in der Schenkungsabrede ein *bestimmtes Objekt* als Gegenstand der Zuwendung festgehalten ist. In diesem Fall liegt eine **mittelbare Grundstücksschenkung** vor, wenn der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker über das Geld nicht frei verfügen, sondern es nur zum Kauf eines konkret bezeichneten Grundstücks verwenden darf⁸⁶. Die Bedeutung der mittelbaren Schenkung ergab sich bis zum ErbStRG 2009 vornehmlich daraus, dass nach st. Rspr. als Bereicherung nicht der Geldbetrag, sondern der Steuerwert (des Grundstücks) gelten sollte⁸⁷. Diese Rspr. war ebenso wie die Judikatur zur gemischten Schenkung (Rz. 25) vom Bemühen getragen, durch Bewertungsschieflagen provozierte Zufälligkeiten (Geld- oder Grundstücksschenkung?) zu vermeiden, aber letztlich zum Scheitern verurteilt. Nach Vereinheitlichung des Bewertungsmaßstabs (Rz. 58) könnte sie getrost aufgegeben werden. Allerdings halten sowohl R E 7.3 I ErbStR 2011 als auch der BFH derzeit weiterhin an der Rechtsfigur der mittelbaren Schenkung fest⁸⁸.

Seifried, ZEV 2006, 279; zu im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen übernommenen Pflegeverpflichtungen s. ErbStH 7.4 (1), BStBl. I 2014, 891.

83 Dazu Pach-Hanssenheimb, DStR 2009, 466 (467 f.).

84 BFH v. 13.3.1996 – II R 51/95, BStBl. II 1996, 548; BFH v. 10.11.2004 – II R 44/02, BStBl. II 2005, 188 (189); BFH v. 29.6.2005 – II R 52/03, BStBl. II 2005, 800 (801); BFH v. 22.6.2010 – II R 40/08, BStBl. II 2010, 843 (844); BFH v. 28.3.2012 – II R 39/10, BStBl. II 2012, 712 (715).

85 BFH v. 26.9.1990 – II R 50/88, BStBl. II 1991, 32; BFH v. 10.11.2004 – II R 44/02, BStBl. II 2005, 188 (189).

86 BFH v. 11.10.1978 – II R 142/72, BStBl. II 1979, 533; BFH v. 28.11.1984 – II R 133/83, BStBl. II 1985, 159; BFH v. 5.2.1986 – II R 188/83, BStBl. II 1986, 460; R E 7.3 I ErbStR 2011; ausf. zur mittelbaren Schenkung Viskorf, ErbR 2006, 44 (Teil 1), 71 (Teil 2); Lehmann, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, Diss., 2009, 139 ff. (zur mittelbaren Anteilsschenkung).

87 Diese Grundsätze fanden hingegen auf Erwerbe von Todes wegen keine Anwendung (BFH v. 23.1.1991 – II B 46/90, BStBl. II 1991, 310; a.A. Hübner, DStR 2003, 4 [7 f.]).

88 BFH v. 22.6.2010 – II R 40/08, BStBl. II 2010, 843 (844); BFH v. 28.3.2012 – II R 39/10, BStBl. II 2012, 712 Rz. 25 ff.; BFH v. 22.10.2014 – II R 26/13, BStBl. II 2015, 239 Rz. 13, wo aber eine mittelbare Schenkung eines Lebensversicherungsanspruchs bei Übernahme der laufenden Zahlungen der Versicherungsprämien durch einen Dritten verneint worden ist (Gegenstand der Zuwendung ist vielmehr die Versicherungsprämie).

2.4 Erweiterung um Ergänzungs- und Ersatztatbestände (§ 7 I Nr. 2–10, V–VII ErbStG)

- 29 Die in § 7 ErbStG ferner aufgeführten steuerpflichtigen Erwerbsvorgänge (§ 7 I Nr. 2–10 ErbStG) könnten bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch als freigebige Zuwendungen i.S.d. Grundtatbestands angesehen werden⁸⁹. Ihre Aufzählung dient vor allem der Rechtssicherheit. Vergleichbar mit § 3 II ErbStG (Rz. 18 ff.) handelt es sich um Ergänzungs- (§ 7 I Nr. 2–4, 7–9 ErbStG) und Ersatztatbestände (§ 7 I Nr. 5, 6, 10 ErbStG).
- 30 § 7 V–VII ErbStG enthalten Sonderregelungen zur **Gesellschafternachsfolge unter Lebenden**. Die Regelung des § 7 VII ErbStG entspricht der Vorschrift des § 3 I Nr. 2 Satz 2 ErbStG (Rz. 16), betrifft das Ausscheiden aus anderen Gründen als durch Tod und fingiert eine gemischte Schenkung für den Fall einer unterhalb des Steuerwerts des Anteils verbleibenden Abfindung (z.B. Buchwertklausel)⁹⁰. § 7 V ErbStG ist systematisch deplatziert, da er die Wertermittlung (§§ 10 ff. ErbStG) für den Fall der Anteilszuwendung mit Buchwertklausel regelt. § 7 VI ErbStG fingiert – ebenfalls wenig geglückt – eine selbständige Schenkung für den Fall, dass ein Personengesellschaftsanteil mit einem Übermaß an Gewinnbeteiligung ausgestattet wird.
- 31 Eine **disquotale (verdeckte) Einlage** eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft begründet wegen der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung keine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 I Nr. 1 ErbStG an die Kapitalgesellschaft; nach Auffassung des BFH, der sich einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise versagt, fehlt es auch an einer freigebigen Zuwendung an die durch die disquotale Einlage mittelbar bereicherten Mitgesellschafter⁹¹. Um den sich daraus ergebenden Steuergestaltungsmöglichkeiten zu begegnen (s. BT-Drucks. 17/7524, 21), fingiert mit Wirkung v. 14.12.2011 der durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011, BGBl. I, 2592 (2614), angefügte § 7 VIII 1 ErbStG eine Schenkung an den Mitgesellschafter insoweit, als die verdeckte Einlage zu einer *Werterhöhung des Anteils der Mitgesellschafter* führt. § 7 VIII 1 ErbStG stellt damit die disquotale (verdeckte) Einlage schenkungsteuerlich einer direkten Zuwendung zwischen Mitgesellschaftern gleich. Die Regelung des § 7 VIII 1 ErbStG ist insoweit problematisch, als sie über die Fälle der verdeckten Einlage hinausgeht und auch Zuwendungen Dritter (Nichtgesellschafter) erfasst⁹². Der überschießende Wortlaut ist aber zumindest in den Fällen, in denen Gläubiger (z.B. Banken) zur Sanierung der Kapitalgesellschaft auf Forderungen verzichten, teleologisch zu reduzieren (vgl. BT-Drucks. 17/7524, 21)⁹³. Im Konzernverbund getätigte verdeckte Gewinnaus-

89 So ordnen BFH v. 25.1.2001 – II R 22/98, BStBl. II 2001, 456 (457 f.); BFH v. 16.5.2013 – II R 21/11, BStBl. II 2013, 922 f. eine in einem Erbschaftsvertrag zwischen Geschwistern (als gesetzliche Erben) für einen Pflichtteilsverzicht versprochene Abfindung als freigebige Zuwendung ein (s. bei Rz. 21; Lohr/ Görges, DStR 2011, 1939 [1940 f.]). Dem entspricht es wertungsmäßig, dass § 7 I Nr. 5 ErbStG eine Abfindung für einen Erbverzicht, den ein gesetzlicher Erbe gegenüber dem Erblasser erklärt hat, als steuerpflichtige freigebige Zuwendung behandelt.

90 Zu den Fallgruppen s. Riedel, ZErB 2009, 2 (Teil I) u. 113 (Teil II); Krumm, NJW 2010, 187; Klose, GmbHR 2010, 300 (Teil I) u. 355 (Teil II); Jesse, FR 2011, 201 (Teil I), 303 (Teil II); Ivens, GmbHR 2011, 465; Baumann/Seer/Krumm, Fachberater für Unternehmensnachfolge, 2011, Rz. 1696 ff., 1749 ff.; Pichler, Das Prinzip der Anwachsung, Diss., 2014, 235 ff.

91 BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, BStBl. II 2010, 566 f.; Christ, ZEV 2011, 10 (11); Christ, ZEV 2011, 63; a.A. gleich lautende Ländererlasse v. 14.3.2012 – 3-S 380.6/84 u.a., BStBl. I 2012, 331, Rz. 2.6.1. u. 2. Ob daran angesichts der Äußerungen des BFH v. 13.9.2017 zur Zuwendung an einen nahestehenden Dritten bei einer verdeckten Gewinnausschüttung (s.o. Rz. 24) festzuhalten ist, erscheint fraglich; s.a. BFH v. 27.8.2014 – II R 43/12, BStBl. II 2015, 241, wenn im Zuge einer Kapitalerhöhung ein Neugesellschafter (Dritter) begünstigt wird.

92 Dazu Ländererlasse v. 14.3.2012 – 3 S 380 6/84 u.a. BStBl. I 2012, 331; van Lishaut/Ebber/Schmitz, Ubg 2012, 1; Höne, UVR 2012, 10; Milatz/Herbst, ZEV 2012, 21; M. Fischer, ZEV 2012, 77; Viskorf/Haag, DStR 2012, 1166; Schulte/Petschulat, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht, ifst-Schrift 484 (2013), 30 ff.

93 Kahlert/Schmidt, DStR 2012, 1208; Ebberhaus/Osenroth/Hinz, BB 2013, 1374 (1380 f.); Seer, DStR 2014/42, Beihefter, 117 (135 f.).

schüttungen (wie auch verdeckte Einlagen) sind aber nur steuerpflichtig, wenn auch ein Bereicherungswille nachweisbar ist (§ 7 VIII 2 ErbStG, s. BT-Drucks. 17/7524, 21).

3. Zweckzuwendung (§§ 1 I Nr. 3; 8 ErbStG)

Das sind Zuwendungen von Todes wegen oder freigeübte Zuwendungen unter Lebenden, die mit der Auflage verbunden sind, zugunsten eines bestimmten Zwecks verwendet zu werden, oder die von der Verwendung zugunsten eines bestimmten Zwecks abhängig sind. Die Eigenart der Zweckzuwendung besteht darin, dass das Zugewandte keiner bestimmten Person, sondern einem **objektiv bestimmten Zweck** zugute kommen soll (RT-Drucks. 1/4856, 13, zum ErbStG 1922). Die Steuerpflicht der Zweckzuwendung soll **Entlastungswirkungen** bei der steuerpflichtigen Zuwendung **neutralisieren**⁹⁴. Der Erwerber (einer Zuwendung unter Auflage) hat den eigenen Erwerb nur abzüglich des zur Erfüllung der Zweckauflage erforderlichen Betrages (s. § 10 V Nr. 2 ErbStG, **Rz. 126**) zu versteuern. Damit dieser insoweit nicht erfasste Betrag der Zuwendung i.Erg. nicht unbesteuert bleibt, wird er als „Zweckzuwendung“ der Besteuerung unterworfen. Die Zweckzuwendung führt daher nur *insoweit* zu einer Steuerpflicht, als hierdurch die *Bereicherung des Erwerbers gemindert* wird (§ 8 ErbStG). Der Tatbestand der „Zweckzuwendung“ lässt sich mangels einer bereicherten Person⁹⁵ jedoch im Rahmen einer Bereicherungssteuer (**Rz. 1**) nicht rechtfertigen und ist ein Überbleibsel des schlichten Verkehrsteuergedankens (**Rz. 3**).

Eine Zweckzuwendung liegt etwa vor, wenn der Erblasser bestimmt, dass der Erbe als Arbeitgeber das Ererbte nur zugunsten von in Not geratenen Mitarbeitern verwenden darf⁹⁶. Keine Zweckzuwendung liegt vor, wenn der Erblasser eine Person Geld unter der Auflage vererbt oder vermacht, daraus einen Hund zu versorgen⁹⁷. Dasselbe gilt, wenn der Bedachte ein Sparguthaben mit der Auflage erhält, die zu Lebzeiten mit dem Erblasser vereinbarte Pflege seines Grabes zu besorgen⁹⁸.

4. Ersatzerbschaftsteuer bei Familienstiftungen und -vereinen (§ 1 I Nr. 4 ErbStG)

Literatur: *Meincke*, Erbersatzsteuer und Gleichheitssatz, *StuW* 1982, 169; *Jülicher*, Brennpunkte der Besteuerung der inländischen Familienstiftung im ErbStG, *StuW* 1999, 363; *Seer/Versin*, Die Familienstiftung im Steuerrecht, *SteuerStud* 2006, 281; *von Löwel/du Roi Droege*, Ist die Erbersatzsteuer bei Familienstiftungen reformbedürftig?, *ZEV* 2006, 530; *Werner*, Stiftungen als Instrument der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, *ZEV* 2006, 539; *Blumers*, Die Familienstiftung als Instrument der Nachfolgeregelung, *DStR* 2012, 1; *von Oertzen*, Vorbereitungen für den großen Ersatzerbschaftsteuertermin zum 1.1.2014, *DStR* 2012, Beihefter zu Heft 11; *Feldner/Stoklassa*, Die Familienstiftung als Instrument der Unternehmensnachfolge, *ErbStB* 2014, 201 (Teil I), 227 (Teil II); *Frieling*, Die Familienstiftung als Gestaltungsinstrument im Rahmen der Unternehmensnachfolge, *Diss.*, 2015; *von Oertzen/Reich*, Die unternehmensverbundene Familienstiftung – „Gewinnerin“ der Erbschaftsteuerreform?, *Ubg* 2015, 629; *von Löwe*, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung², 2016; *Wachter*, Stiftungen im neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, *FR* 2017, 69 (Teil I), 130 (Teil II).

Solange Vermögen in einer Stiftung oder einem Verein rechtlich verselbstständigt gehalten wird, ist kein Tatbestand des § 1 I Nr. 1–3 ErbStG erfüllt. Um zu verhindern, dass dies genutzt wird, um Vermögen über Generationen hinweg der ErbSt zu entziehen, hat das ErbStG 1974 für Familienstiftungen und -vereine einen **Ersatzerbschaftsteuertatbestand** eingeführt (BT-Drucks. VII/1333, 3). § 1 I Nr. 4 ErbStG *fingiert* deshalb im Zeitabstand von 30 Jahren, der nach der Vorstellung des Gesetzgebers einer Generation entspricht, einen *Erbfall* mit einem Erblasser, der zwei Kinder hinterlässt: Es

⁹⁴ *Meincke/Hannes/Holtz*¹⁷, § 8 ErbStG Rz. 2.

⁹⁵ Steuerschuldner ist deshalb der mit der Zweckauflage Beschwerte (§ 20 I ErbStG, dazu Rz. 36).

⁹⁶ FG Münster v. 13.2.2014 – 3 K 210/12 Erb, EFG 2014, 946.

⁹⁷ BFH v. 5.11.1992 – II R 62/89, BStBl. II 1993, 161; BFH v. 29.6.2009 – II B 149/08, BFH/NV 2009, 1655.

⁹⁸ BFH v. 30.9.1987 – II R 122/85, BStBl. II 1987, 861.

findet die Steuerklasse I (§ 15 I ErbStG, s. **Rz. 136**) Anwendung⁹⁹; der persönliche Freibetrag (§ 16 I Nr. 2 ErbStG, s. **Rz. 100**) wird bei einem Tarifsplittling doppelt gewährt (s. § 15 II 3 ErbStG). Da der Übergang des Vermögens auf eine Stiftung seinerseits nach §§ 3 II Nr. 1; 7 I Nr. 8 ErbStG steuerbar ist, beginnt die Frist im Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Stiftung (s. § 9 I Nr. 4 ErbStG). Die Steuerschuld kann gem. § 24 ErbStG verrentet oder alternativ nach § 28 II ErbStG gestundet werden. Der Anwendungsbereich des vom Wortlaut her insoweit unklaren § 1 I Nr. 4 ErbStG beschränkt sich auf **rechtsfähige Familienstiftungen**, da es bei einer nichtrechtsfähigen Stiftung nur zu einer treuhänderischen Vermögensübertragung auf einen verselbständigten Rechtsträger (z.B. einer GmbH) kommt¹⁰⁰.

- 35 Der Tatbestand des § 1 I Nr. 4 ErbStG erweist sich zumindest hinsichtlich seiner technischen Ausgestaltung innerhalb des ErbStG insoweit als **Fremdkörper**, als er nicht an zugewendetes (transferiertes) Vermögen, sondern an den (ruhenden) **Vermögensbestand** anknüpft. Er bezieht sich allein auf **Familienstiftungen** und **-vereine**, worunter er solche versteht, die „wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet“ sind. Diese Wendung genügt den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die **Bestimmtheit** von Eingriffstatbeständen (§ 3 Rz. 243 ff.) nicht¹⁰¹. Der BFH versteht darunter (weitgefasste) *Vermögensinteressen* und rechnet dazu nicht nur Bezugs- und Anfallsrechte, sondern alle Vermögensvorteile, welche die begünstigten Familien aus dem Stiftungsvermögen (potentiell) ziehen *können* (z.B. auch unentgeltliche/verbilligte Nutzung des Stiftungsvermögens einschließlich des Wohnens)¹⁰². Des Weiteren ist es angesichts des vom BVerfG herausgestellten Familienprinzips (**Rz. 5, 100**) wohl schwer zu rechtfertigen, warum nur Familienstiftungen/-vereine¹⁰³, nicht aber **Nichtfamilienstiftungen** (auch nicht: sog. Geliebtenstiftungen) besteuert werden.

III. Subjektive Steuerpflicht

1. Steuersubjekte

1.1 Kreis der Steuerschuldner (§ 20 I ErbStG)

- 36 Anknüpfend an die unter 2. dargelegten Erwerbsvorgänge (= Steuerobjekt) zählt § 20 I ErbStG die folgenden Steuersubjekte i.S.v. Steuerschuldner (§ 6 Rz. 6, 19) auf:
- (1) beim **Erwerb von Todes wegen** (§ 1 I Nr. 1 ErbStG, dazu **Rz. 7 ff.**): der **Erwerber** von Vermögen;
 - (2) bei einer **Schenkung unter Lebenden** (§ 1 I Nr. 2 ErbStG, dazu **Rz. 22 ff.**): sowohl der **Erwerber** als auch der **Schenker** als **Gesamtschuldner** (§ 44 AO, dazu § 6 Rz. 58 ff.);
 - (3) bei einer Zweckzuwendung (§ 1 I Nr. 3 ErbStG, dazu **Rz. 32 f.**): der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte;

99 In den Fällen von sog. *Zustiftungen* an bereits bestehende Familienstiftungen findet dagegen die ungünstige Steuerklasse III Anwendung (s. BFH v. 9.12.2009 – II R 22/08, BStBl. II 2010, 363), selbst wenn der Zuwendende der einzige Begünstigte der Familienstiftung ist.

100 BFH v. 25.1.2017 – II R 26/16, BFHE 257, 341 Rz. 12 ff.

101 BVerfG v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 hegt dagegen keine verfassungsrechtliche Bedenken.

102 BFH v. 10.12.1997 – II 25/94, BStBl. 1998, 114 (116). Angesichts der Unbestimmtheit der Vorschrift verwundert es nicht, dass sich ansonsten die Literaturmeinungen darüber, wann ein *wesentliches* Familieninteresse vorliegt, in einer Spannweite zwischen 25 % (frühere Grenze des § 17 I EStG), 50 % (Grenze des § 15 II AStG), 75 % bis zu 90 % an den laufenden Bezügen oder am zurückfallenden Vermögen schwanken! Zum Meinungsstand s. *Laule/Heuer*, DStZ 1987, 495; *Jülicher*, StuW 1995, 71.

103 Als Familie wird der in § 15 AO aufgeführte Kreis der Angehörigen verstanden, wobei umstr. ist, ob es sich um die Familie des Stifters handeln muss (s. *von Oertzen/Loose*, § 1 ErbStG Rz. 59 ff., m.w.N.); noch enger *Flämig*, DStZ 1986, 11 (14), der die „Familie“ auf die Kernfamilie Eltern/Kinder beschränkt.

- (4) für die **Ersatzerbschaftsteuer** (§ 1 I Nr. 4 ErbStG, dazu **Rz. 34 f.**): die **Familienstiftung** oder der **Familienverein**;
- (5) die **ausländische Vermögensmasse** (z.B. sog. trust) im Falle des Erwerbs nach §§ 3 II Nr. 1 Satz 2; 7 I Nr. 8 Satz 2 ErbStG (**Rz. 19, 29**), wobei im letzteren Fall auch derjenige zum Schuldner wird, der die Vermögensmasse gebildet oder ausgestattet hat (z.B. sog. settlor).

Sind Beschenkter und Schenker Gesamtschuldner, kann aus dem Charakter der Schenkungsteuer als Bereicherungssteuer (Bereicherungsprinzip) gefolgert werden, dass sich das FA bei pflichtgemäßer Ausübung seines Auswahlmessens (§ 6 Rz. 59) *zunächst an den Beschenkten* halten muss (s. Wortlaut: „auch der Schenker“)¹⁰⁴. Vom Schenker – als Gesamtschuldner – kann allerdings auch dann noch Schenkungsteuer gefordert werden, wenn gegenüber dem Beschenkten bereits ein bestandskräftiger Schenkungsteuerbescheid ergangen ist, der eine materiell zu geringe Steuer ausweist¹⁰⁵. Hat der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten die geschuldete Steuer übernommen und ist dies dem FA bekannt, ist ausnahmsweise vorrangig der Schenker in Anspruch zu nehmen¹⁰⁶. Übernimmt der Schenker die Schenkungsteuer, erhöht sich nach § 10 II ErbStG sogar die Bemessungsgrundlage um die auf die Schenkung entfallende Schenkungsteuer.

Die Steuerschuldnerschaft der *Erwerber* des zugewandten Vermögens entspricht dem **Bereicherungsprinzip** (**Rz. 1**) und ist systemkonsequent. Ohne Rechtfertigung bleibt es demgegenüber, den (entreicherten!) Schenker auch noch zur Schenkungsteuer heranzuziehen. Seine Gesamtschuldnerschaft ist eine „Verkehrsteuer-Reminiszenz“ (**Rz. 3**)¹⁰⁷. Verfassungsrechtlich kann die Norm allenfalls als (subsidiärer) **Haftungstatbestand** aufrechterhalten bleiben¹⁰⁸. Dasselbe gilt für die Steuerpflicht des mit der Auflage einer Zweckzuwendung Beschwerten (s. **Rz. 32**). Obwohl die Ersatzerbschaftsteuer nicht die Stiftung/den Verein selbst, sondern die dahinter stehenden Familienmitglieder treffen will, erklärt § 20 I ErbStG die Stiftung/den Verein und nicht die Destinatäre/Mitglieder zum Steuerschuldner. Auch hierdurch wird deutlich, dass die Ersatzerbschaftsteuer innerhalb des ErbStG einen Fremdkörper bildet (s. **Rz. 35**). Dasselbe gilt für die Besteuerung ausländischer Vermögensmassen (**Rz. 19**), die nicht die sog. beneficiaries, sondern den Trust und bei dessen Ausstattung sogar noch den sog. settlor gesamtschuldnerisch heranzieht.

1.2 Steuersubjektivität von Gesellschaften

In Abkehr von einer jahrzehntelangen Rspr. hatte der BFH auch **Personengesellschaften** (OHG, KG, Partnerschaften, BGB-Gesellschaften) unter Hinweis auf ihre zivilrechtliche Verselbständigung als mögliche Erwerber zu eigenständigen Steuerschuldnern erklärt.¹⁰⁹ Hiervon distanzierte sich der BFH 1994 wieder und ist richtigerweise zu seiner früheren Rspr. zurückgekehrt.¹¹⁰ Danach wird der auf der Ebene der Personengesellschaft eingetretene Erwerb erbschaftsteuerlich den **Gesellschaftern** zugerechnet. Versteht man sowohl die Erbschaft- als auch die Schenkungsteuer als eine Einkommen-

104 BFH v. 29.11.1961 – II 282/58 U, BStBl. III 1962, 323 (324); BFH v. 1.7.2008 – II R 2/07, BStBl. II 2008, 897 (898). Vor diesem Hintergrund hat das BVerfG v. 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10, BVerfGK 20, 171 (175), Rz. 13 ff., die (subsidiäre) Schuldnerschaft des Schenkers gebilligt.

105 BFH v. 13.5.1987 – II R 189/83, BStBl. II 1988, 188 (189 f.); BFH v. 8.3.2017 – II R 31/15, BFHE 257, 353 Rz. 13 ff.

106 BFH v. 1.7.2008 – II R 2/07, BStBl. II 2008, 897 (898); zum Ermessen insb. bei insolvenzbedingten Verstößen gegen die Behaltefrist des § 13a I ErbStG (s. **Rz. 112**) s. *Jülicher*, ZErB 2008, 346 (347 f.).

107 *Tipke*, StRO II², 878. Zur Steuerschuldnerschaft des Schenkers passt nicht, dass § 10 II ErbStG es als zusätzliche freigebige Zuwendung an den Beschenkten wertet, wenn der Schenker die Schenkungsteuer allein trägt; zu den damit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten s. *Korezkij*, DStR 1998, 784; *Heinrich*, ZEV 2002, 98.

108 So auch BVerfG v. 18.12.2012 – 1 BvR 1509/10, BVerfGK 20, 171 (175), das mit Recht auch dafür einen besonderen Rechtfertigungsgrund fordert.

109 BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237.

110 BFH v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81.

steuer i.w.S. (Rz. 2), muss – nicht anders als bei der Einkommensteuer – auf die Bereicherung der Gesellschaft als Steuersubjekte abgestellt werden (zur mangelnden Steuersubjektivität der Personengesellschaft s. § 8 Rz. 21)¹¹¹. Zur mangelnden Steuersubjektivität der Erbengemeinschaft s. bereits Rz. 9.

- 39 Im Unterschied zur Personengesellschaft wird die juristische Person **Kapitalgesellschaft** als eigenständiges, von ihren Gesellschaftern zu unterscheidendes Steuersubjekt sowohl für die Körperschaftsteuer (§ 11 Rz. 1) als auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer angesehen. Folgerichtig ist eine Kapitalgesellschaft (und nicht ihre Gesellschafter) Erwerberin einer an sie gerichteten Zuwendung. Daran ändert sich auch nichts durch die als Folge der Zuwendung eintretende Erhöhung des Werts der Gesellschaftsanteile¹¹².

2. Steuerschuldnerschaft und spezielle Haftungstatbestände

- 40 Steuerschuldner (Rz. 36) müssen in vollem Umfang – auch mit ihrem eigenen Vermögen – für die Steuerschuld einstehen. Eine Begrenzung auf den Wert der Bereicherung ist grds. nicht möglich¹¹³. Zusätzlich zur Steuerschuld enthalten § 20 III, V–VII ErbStG besondere erbschaftsteuerliche Haftungstatbestände (zur Haftung s. § 6 Rz. 62 ff.). Nach § 20 III ErbStG haftet der **Nachlass** als ungeteilte Vermögensmasse bis zur Erbauseinandersetzung (§ 2042 BGB, dazu Rz. 10) für die ErbSt der am Erbfall Beteiligten. § 20 V ErbStG erweitert die Haftung auf Dritte, an die der originäre Steuerschuldner seinen Erwerb ganz oder teilweise **weiterverschenkt**. Die persönliche Haftung des Dritten beschränkt sich dabei auf den Wert der Zuwendung. § 20 VI, VII ErbStG sehen für bestimmte Auslandssachverhalte eine Haftung von **Versicherungsunternehmen** und **Banken** vor (zur Anzeigepflicht s. Rz. 149)¹¹⁴.

3. Internationale Abgrenzung der Steuerpflicht/Unionsrecht

Literatur: *Albrecht*, Die steuerliche Behandlung deutsch-englischer Erbfälle, Diss., 1992; *Schindhelm*, Grundfragen des Internationalen Erbschaftsteuerrechts, ZEV 1997, 8; *Watrin*, Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, Diss., 1997; *M. Lang*, Europarechtliche Aspekte der Erbschaftsbesteuerung, DStJG 22 (1999), 255; *M. Klein*, Ausländische Zivilrechtsformen im deutschen Erbschaftsteuerrecht, Diss., 2000; *Kaass*, Europäische Grundfreiheiten und die deutsche Erbschaftsteuer – zur erbschaftsteuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte, Diss., 2000; *Nekola*, Der Einfluß des Europarechts auf das Erbschaftsteuerrecht, Diss., 2000; *Busch*, Deutsches Erbschaftsteuerrecht im Lichte der europäischen Grundfreiheiten, IStR 2002, 448 (Teil I), 475 (Teil II); *Höninger*, Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht – Kollisionsbegründende und -auflösende Normen des ErbStG, Diss., 2003; *Müller-Etienne*, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, Diss., 2003; *Wilms/Maier*, Europarechtliche Kapitalverkehrsfreiheit und deutsches Erbschaftsteuerrecht, UVR 2004, 327 (Teil I), 362 (Teil II); *Scheffler/Zinser*, Internationale Doppelbesteuerungen bei der Erbschaftsteuer, StuW 2005, 216;

111 Vgl. *Crezelius*, DStJG 17 (1994), 135 (160 f.); *Crezelius*, DStJG 22 (1999), 73 (91 f.); *Daragan*, ZEV 1998, 367; *Haas*, Erbschaftsteuerrecht und gesellschaftsrechtliche Nachfolge, 1996, 21 ff.; *Hartmann*, DB 1996, 2250; *Daragan*, FS Meincke, 2015, 89 (97 ff.); differenzierend *Groh*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 433, (445 ff.); *Lehmann*, Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Diss., 2009; zur Vererbung von Gesellschaftsanteilen s. *Hils*, Die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Erbfall, Diss., 2004; rechtsvergleichend *Taucher*, FS Loukota, 2005, 531.

112 BFH v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160; BFH v. 19.6.1996 – II R 83/92, BStBl. II 1996, 616; dazu *Hartmann*, ZEV 1996, 132; *Hartmann*, UVR 2003, 330 (332 f.).

113 Etwas anderes gilt aber beim Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall i.S. des § 1922 BGB (s. BFH v. 20.1.2016 – II R 34/14, BStBl. II 2016, 482 Rz. 22). Insoweit können die Erben als Gesamtrechtsnachfolger gem. § 1975 BGB in einem Nachlassinsolvenzverfahren die Haftung für die ErbSt (Nachlassverbindlichkeit) auf den Nachlass beschränken. Keine Nachlassverbindlichkeit stellt dagegen die ErbSt auf die übrigen Erwerbe von Todes wegen (z.B. Vermächtnis, Pflichtteil) dar, da die Berechtigten außerhalb des Nachlasses als sonstige Erwerber belastet werden.

114 Dazu BFH v. 18.7.2007 – II R 18/06, BStBl. II 2007, 788.

Knauf, Determinanten und Gestaltungsansätze der internationalen Nachfolgeplanung, Diss., 2008; *Flick/Piltz*, Der internationale Erbfall², 2008, 350; *Strunk/Kaminski*, Internationale Aspekte des neuen Erbschaftsteuerrechts, Stbg. 2009, 158; *Dehmer*, Einmal erben, mehrfach zahlen – Gestaltungsansätze zur Vermeidung doppelter Erbschaftsteuerbelastung, IStR 2009, 454; *Krawitz/Dornhöfer*, Möglichkeiten zur Vermeidung einer internationalen Mehrfachbelastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer bei der unentgeltlichen Übertragung von ausländischem Unternehmensvermögen, in FS Herzig, 2010, 381; *Watrin/Kappenberg*, Internationale Besteuerung von Vermögensnachfolgen, ZEV 2011, 105; *Hey*, Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt, DStR 2011, 1149; *Wernsmann*, Internationale Doppelbesteuerung als unionsrechtliches Problem – am Beispiel grenzüberschreitender Erbschaften und Schenkungen, in FS Bengel/Reimann, 2012, 371; *Glückner*, Übertragung des Familienheims im Erbschaftsteuerrecht aus europarechtlicher Perspektive, Diss., 2013; *Jülicher*, Praxisprobleme im internationalen Erbschaftsteuerrecht, BB 2014, 1367; *Bechtold*, Vermeidung von Doppelbesteuerung bei internationalen Erb- und Schenkungsfällen, Diss., 2015; *Bockhoff*, Ausgesuchte internationale Aspekte des neuen ErbStG, ZEV 2017, 186.

Rechtsvergleichend: *IFA-Cahiers*, Vol. 70b (1985), International double taxation of inheritances and gifts, mit Beiträgen v. *Lethaus* u.a.; Schriftenreihe Internationales Erbschaftsteuerrecht und Nachlassplanung, Köln, mit folgenden Arbeiten: *Hoog* (zu den Niederlanden, 1996), *W. Wassermeyer* (zu den USA, 1996), *Wilde* (zu Kanada, 1997), *Stein* (zu Irland, 1997), *Grote* (zu Belgien, 1999), *Hechler* (zu Frankreich, 1998), *Sprengel* (zu Italien, 2000), *Rohde* (zu Neuseeland, 2001), *Wanke* (zu Luxemburg, 2001), *Hellwege* (zu Spanien, 2002), *Hindersmann/Myßen* (2003 zu Schweizer Kantonen); *Neumann* (2006 zu Australien); *Freckem* (2007 zu US-Bundesstaaten); s. außerdem *Zschau*, Erbschaftsteuersysteme in Großbritannien, Frankreich und Deutschland, Diss., 2001; *Jochum*, Erbschaft- und Schenkungsteuer in der Schweiz, UVR 2001, 63 (Teil 1), 100 (Teil 2); *Bürgin/Ludwig/Schmidt/Schwind*, Erbschaft-/Schenkungssteuer in der Schweiz unter Berücksichtigung des DBA zwischen beiden Staaten, ZErB 2009, 49; *Faltings*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im internationalen Erbschaftsteuerrecht – Deutschland und Großbritannien, 2010; *IFA-Cahiers*, Vol. 95b (2010), Death as a taxable event (dazu *Watrin/Kappenberg*, IStR 2010, 546); *Stumpf*, Erbschaftsteuer in Japan – ein vergleichender Systemüberblick, IWB 2011, 480; *Stade*, Der deutsch-französische Erbfall: Das Ferienhaus und sonstiges Vermögen in Frankreich, ErbR 2012, 262 (269 f.); ((in pdf ist eine Blockade, die entfernt werden muss))*Kneissler-Dall'Acqua/Comolli*, Erbschaft- und Schenkungssteuer in Italien, ZErB 2013, 7; *Seker*, Internationale Schenkungs- und Erbfälle: Türkei – Überblick über das türkische Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, ErbStB 2013, 27; *Bäßler/Moritz-Knobloch*, Der deutsch-japanische Erbfall, ZErB 2014, 37; *Ley*, Das Erbschaftsteuerrecht in der EU, Fam RZ 2014, 345; *Victor-Granzer*, Das Erbrecht in Frankreich, IWB 2014, 865; *Wohlert*, Doppelbesteuerung bei deutsch-südafrikanischen Erbfällen, Diss., 2015; *Frank/Wainwright IV*, Todesfallbesteuerung von Deutschen mit Vermögen in den USA, ZEV 2015, 568; *Kobus*, Das Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht in den Niederlanden, IWB 2016, 96; *Kobus*, Das Erbrecht und Erbschaftsteuerrecht des US-Bundesstaates Florida, IWB 2016, 417.

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** knüpft für die Tatbestände des § 1 I Nr. 1–3 ErbStG an zwei persönliche Merkmale an (§ 2 I Nr. 1 Satz 1 ErbStG): *Erblasser/Schenker oder Erwerber* müssen im Zeitpunkt des Erbfalls oder der Ausführung der Schenkung *Steuerinländer* (§ 2 I Nr. 1 Satz 2 ErbStG) sein. Trifft dies zu, ist bei Erfüllung der Tatbestände des § 1 I Nr. 1–3 ErbStG der weltweite Vermögensanfall (**Weltvermögensprinzip**, s. § 1 Rz. 88) zu erfassen. Steuerinländer sind nach § 2 I Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG ebenso wie im Bereich der Einkommensteuer (§ 8 Rz. 25 f.) alle natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§§ 8; 9 AO) haben. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind demgemäß – ebenso wie im Bereich der Körperschaftsteuer (§ 11 Rz. 31) – Steuerinländer, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§§ 10; 11 AO) im Inland haben (§ 2 I Nr. 1 Satz 2 Buchst. d, I Nr. 2 ErbStG). Im Unterschied zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz verwendet § 2 I Nr. 1 ErbStG diese Merkmale jedoch nicht steuersubjekt-, sondern *steuerobjektbezogen*: Auch Steuerschuldner, die weder Wohnsitz (Sitz) noch gewöhnlichen Aufenthalt (Geschäftsleitung) im Inland haben, sind unbeschränkt steuerpflichtig, wenn auch nur *eine* der in § 2 I Nr. 1 Satz 1 ErbStG genannten Personen Steuerinländer ist. Nach dem Sinn und Zweck der Norm wirkt sich die Steuerinländerschaft des Erblassers umfassender als die des Erwerbers aus. Nur wenn der Erblasser Steuerinländer war, unterliegt damit auch das gesamte Vermögen der deutschen ErbSt. War der Erblasser hingegen Steuerauslän-

41

der, kann sich der „gesamte Vermögensanfall“ i.S.v. § 2 I Nr. 1 ErbStG nur auf den dem jeweiligen inländischen Erwerber zuzurechnenden Anteil am Vermögen beziehen¹¹⁵.

- 42 Die *doppelte* Anknüpfung in § 2 I Nr. 1 Satz 1 ErbStG widerspricht dem Charakter der ErbSt, die in ihrer derzeitigen Ausgestaltung keine Nachlasssteuer, sondern eine Bereicherungs- und Erbanfallsteuer ist (Rz. 1 f.). Bereichert wird allein der *Erwerber*, dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sich durch den Erbanfall oder die Schenkung erhöht. Deshalb ist es nicht systemgerecht, für die ErbSt *zusätzlich* an die Verhältnisse des Erblassers bzw. Schenkers anzuknüpfen und letzteren sogar noch zum Steuerschuldner zu erklären¹¹⁶. Letztlich dient dies allein der fiskalischen Sicherung des Steuersubstrats.
- 43 § 2 I Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG erweitert den Kreis der Steuerinländer auf deutsche Staatsangehörige, die, ohne zugleich im Inland einen Wohnsitz zu unterhalten, sich nicht länger als fünf Jahre im Ausland aufgehalten haben (**erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht** für sog. **Abwanderer**). Das Gesetz orientiert sich hier ausnahmsweise an der *Staatsangehörigkeit* (**Nationalitätsprinzip**). Das Nationalitätsprinzip ist jedoch kein sachgerechtes Prinzip des internationalen Steuerrechts. § 2 I Nr. 1 Satz 2 Buchst. b ErbStG diskriminiert unter Verstoß gegen Art. 3 I GG deutsche Staatsangehörige¹¹⁷. Zwar hat der EuGH in einer vergleichbaren niederländischen Regelung keinen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) gesehen¹¹⁸. U.E. darf ein Mitgliedstaat aber auch seine eigenen Staatsangehörigen nicht ohne Verstoß gegen das Unionsrecht steuerlich schlechter behandeln als andere Unionsbürger.
- 44 Ohne zeitliche Limitierung qualifiziert § 2 I Nr. 1 Satz 2 Buchst. c ErbStG außerdem solche deutsche Staatsangehörige als Steuerinländer, die in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (sog. **Auslandsbedienstete**, zur Parallelvorschrift des § 1 II EStG s. § 8 Rz. 29).
- 45 Sind weder der Erblasser/Schenker noch der/die Erwerber Steuerinländer i.S.d. § 2 I Nr. 1 Satz 2 ErbStG, so kommt nur noch eine **beschränkte Steuerpflicht** (§ 2 I Nr. 3 ErbStG) in Betracht, die sich lediglich auf das enumerativ in § 121 BewG aufgezählte **Inlandsvermögen** erstreckt¹¹⁹. Es gilt das **Ursprungsland-/Territorialprinzip** (s. auch § 8 Rz. 27). Es ist nach § 19 I ErbStG derselbe Steuertarif (Rz. 139) wie bei einer unbeschränkten Steuerpflicht anzuwenden. Der früher auf beschränkt steuerpflichtige Erwerbe anzuwendende Freibetrag i.H.v. 2 000 Euro blieb deutlich hinter den für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Freibeträgen des § 16 I ErbStG zurück und verletzte dadurch EU-Steuerländer in ihrer Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 I AEUV)¹²⁰. Dem hat jüngst das StUmGBG vom 23.6.2017, BGBl. I 2017, 1682 (2688) Rechnung getragen, indem es die Freibeträge des § 16 I ErbStG nun auch in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht anwendet (§ 16 II ErbStG n.F.). Dabei wird jedoch der Freibetrag i.S.v. § 16 I ErbStG anteilig um den nicht der inländischen Steuer unterliegenden Weltvermögensanteil gekürzt. Zwar ist dies vor dem Hintergrund der sachgerechten Auf-

115 S. Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴, 8.28; Troll/Gebell/Jülicher/Gottschalk, § 2 ErbStG Rz. 7; Kapp/Ebeling/Eisele, § 2 ErbStG Rz. 4; von Oertzen/Loose/Schienze-Ohletz, § 2 ErbStG Rz. 5.

116 Schindhelm, ZEV 1997, 8 (10); ausf. Höninger, Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Diss., 2003, 109 ff.

117 Höninger, Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Diss., 2003, 126 ff.; Müller-Etienne, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, Diss., 2003, 156 ff.

118 EuGH v. 21.2.2006 – C-513/03, van Hilten-van der Heijden, ECLI:EU:C:2006:131; s. aber Hey, DStR 2011, 1149 (1153); a.A. Bron, IStR 2006, 296 (298 ff.); Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴, 8.24.

119 Dazu Groß-Bölting, Probleme der beschränkten Steuerpflicht im Erbschaftsteuerrecht, Diss., 1996.

120 EuGH v. 22.4.2010 – C-510/08, Mattner, ECLI:EU:C:2010:216, Rz. 35 ff.; EuGH v. 17.10.2013 – C-181/12, Welte, ECLI:EU:C:2013:662, Rz. 58 ff. (Ausdehnung auf Drittstaaten); EuGH v. 4.9.2014 – C-211/13, Kommission ./ Deutschland, ECLI:EU:C:2014:2148, Rz. 54 f.; EuGH v. 8.6.2016 – C-479/14, Hünnebeck, ECLI:EU:C:2016:412, Rz. 56.

teilung von Besteuerungshoheiten nachvollziehbar (s. BT-Drucks. 18/11132, 35). Der EuGH hat bisher aber zum Erbschaftsteuerrecht – anders als zum Einkommensteuerrecht (Schumacker-Doktrin, s. § 8 Rz. 28) – einer derartigen Einschränkung nicht das Wort geredet. Vor diesem Hintergrund könnte die anteilige Kürzung des Freibetrages nach § 16 II ErbStG¹²¹ ebenso wie der nur auf inlandsradiziertes Vermögen bezogene, anteilige Schuldenabzug nach § 10 VI 2 ErbStG¹²² weiterhin **europarechtswidrig** sein.

§ 4 AStG **erweitert die beschränkte Steuerpflicht für Steuerflüchtlinge** unter den Voraussetzungen des § 2 I 1 AStG (Wohnsitzverlagerung in ein sog. Steueroasenland, 10-Jahres-Zeitraum ab Wegzug, s. § 8 Rz. 33) über § 121 BewG hinaus auf jedes erworbene Vermögen, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG wären (sog. *erweitertes Inlandsvermögen*). 46

Da das multi- und bilaterale **Anti-Doppelbesteuerungsrecht** (§ 1 Rz. 92 ff.) auf dem Gebiet der ErbSt im Vergleich zur Einkommen- und Körperschaftsteuer immer noch unterentwickelt ist¹²³, spielen unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine wichtige Rolle¹²⁴. Nach § 21 I ErbStG ist eine der deutschen ErbSt entsprechende Steuer¹²⁵ insoweit auf die deutsche ErbSt *anzurechnen*, als das besteuerte Auslandsvermögen (§ 21 II ErbStG) zugleich der deutschen ErbSt unterliegt¹²⁶. § 21 II Nr. 1 ErbStG verweist auf § 121 BewG, was eine gegenständliche Beschränkung der Anrechnungsregel zur Folge hat (nicht erfasst sind z.B. Bankguthaben im Ausland¹²⁷). Der EuGH hat in der Rs. Block entschieden, dass diese Regelung europarechtskonform ist¹²⁸. Der Steuerrechtsnachteil folge allein daraus, dass zwei Mitgliedstaaten ihre Besteuerungsbefugnisse parallel ausüben würden. Das Unionsrecht verpflichtet die Mitgliedstaaten zwar nicht, ihre Steuersysteme einander so anzupassen, dass überhaupt keine Doppelbesteuerung entsteht. Dies gilt auch für die Höchstbetragsregelung in § 21 I Satz 1–3 ErbStG, die verhindert, dass eine auf das Auslandsvermögen entfallende (höhere) ausländische Steuer die auf das Inlandsvermögen entfallende deutsche ErbSt mindert¹²⁹. Führt die fehlende Abgestimmtheit der nationalen Erbschaftsteuersysteme in ihrer Gesamtwirkung aber zu einer **konfiskatorischen Besteuerung**, reicht es nicht aus, nur die vage Möglichkeit eines Erlasses aus 47

121 Dazu bereits EuGH v. 17.10.2013 – C-181/12, Welte, ECLI:EU:C:2013:662, Rz. 58 ff.; zum bisherigen Recht s. BFH v. 10.5.2017 – II R 53/14, BStBl. II 2017, 1200 Rz. 35.

122 Zu an den ausländ. EU-Wohnsitz anknüpfenden Abzugsbeschränkungen für Nachlassverbindlichkeiten s. bereits EuGH v. 11.9.2008 – C-43/07, Arens-Siken, ECLI:EU:C:2008:490, Rz. 52 ff.; EuGH v. 11.9.2008 – C-11/07, Eckelkamp, ECLI:EU:C:2008:489, Rz. 45 ff.

123 BMF v. 17.1.2018 – IV B 2-S 1301/07/10017-09, BStBl. I 2018, 239 (243) zählt lediglich folgende ErbSt-DBA auf: DBA mit Dänemark, Frankreich, Griechenland, Schweden, Schweiz u. USA; zum Progressionsvorbehalt s. **Rz. 143**.

124 Zu den unilateralen Maßnahmen s. *Bechtold*, Vermeidung von Doppelbesteuerung bei internationalen Erb- und Schenkungsfällen, Diss., 2015, 87 ff.

125 Nach der Rspr. soll zwar eine ausländische Nachlasssteuer (**Rz. 2**) der deutschen ErbSt entsprechen (BFH v. 21.4.1982 – II R 148/79, BStBl. II 1982, 597), nicht aber die kanadische „capital gains tax“, die mit der sonstigen Einkommensteuer des Erblassers im Kalenderjahr seines Todes zu einer einheitlichen Einkommensteuer verbunden ist, s. BFH v. 26.4.1995 – II R 13/92, BStBl. II 1995, 540 (ebenso BFH v. 15.6.2016 – II R 51/14, BFHE 255, 85 Rz. 13 ff., für eine US-amerikanische Quellensteuer auf Versicherungsleistungen); krit. *Jülicher*, ZEV 1996, 525 (526); *Wilde*, Das kanadische „Erbschaftsteuerrecht“, Diss., 1997, Rz. 524 ff.; *Höninger*, Internationale Doppelbesteuerung, Diss., 2003, 166 ff.

126 Dazu näher *Jülicher*, ZEV 1996, 295; *C. Schmidt*, FS Rödl, 2008, 255 (261 ff., 271 ff.); *Bechtold*, Vermeidung von Doppelbesteuerung bei internationalen Erb- und Schenkungsfällen, Diss., 2015, 100 ff.; zu deutsch-spanischen Nachlässen; *Höninger*, Internationale Doppelbesteuerung, Diss., 2003, 147 ff.

127 So ausdrücklich BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746 (ausf. besprochen v. *Hahn*, BB 2014, 23).

128 EuGH, v. 12.2.2009 – C-67/08, Block, ECLI:EU:C:2009:92 (m. Anm. *Billig*, FR 2009, 298; *Dehmer*, IStR 2009, 454).

129 BFH v. 5.5.2004 – II R 33/02 hat darin keine Verletzung des Unionsrechts gesehen; s. auch *Hey*, DStR 2011, 1149 (1156); a.A. *Jochum*, ZEV 2003, 171 (172); *Schnitger*, FR 2004, 185 (195).

Billigkeitsgründen i.S. der §§ 163, 227 AO (s. § 21 Rz. 329 ff.) anzudeuten¹³⁰. Verfassungsrechtlich lässt sich aus Art. 14 GG eine **Schutzpflicht des Staates** herleiten, uni- und bilaterale Maßnahmen zu ergreifen, um die nun schon seit Jahren bekannten negativen Wirkungen des divergierenden Auslandsvermögensbegriffs zu begrenzen¹³¹. Zudem greift die Judikatur des EuGH auch europarechtlich zu kurz; die grenzüberschreitende Kapitalverkehrsfreiheit sollte auch und gerade vor massiven Beschränkungen aufgrund von *staatenübergreifenden steuerlichen Gesamtbelastungen* schützen¹³². Immerhin hat der BFH jüngst den Weg eröffnet, für den Erbfall den Begriff der Nachlassverbindlichkeit i.S. des § 10 V Nr. 1 ErbStG (s. Rz. 125) weit zu interpretieren und die den Nachlass belastende, vom Erblasser herführende ausländ. Steuer von der Bemessungsgrundlage abzuziehen¹³³. Damit wird die Doppelbelastung wenigstens gemildert¹³⁴.

48–49 Einstweilen frei.

IV. Bewertung des steuerpflichtigen Vermögens

1. Bedarfsbewertung, Verfahren

- 50 Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist eine aperiodische Steuer, die an einen außerordentlichen Vermögenserwerb im Erb- oder Schenkungsfall anknüpft. Im Unterschied zur Grund- und Vermögenssteuer (s. § 16 Rz. 23, 62) ist das Vermögen daher nicht permanent, sondern nur einmalig zum Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) zu bewerten (**Stichtagsprinzip**; s. Rz. 133). Den Bewertungsstichtag setzt § 11 ErbStG grds. auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. Bei den Erwerben von Todes wegen ist dies der Todestag des Erblassers (§ 9 I Nr. 1 ErbStG), bei Schenkungen unter Lebenden der Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (§ 9 I Nr. 2 ErbStG). Bezogen auf diese Zeitpunkte („bei Bedarf“) ist das jeweils übertragene Vermögen (einschließlich der Schulden) zu bewerten.
- 51 Da die für die Festsetzung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständigen Finanzämter (s. § 35 ErbStG: z.B. Wohnsitz-Finanzamt des verstorbenen Erblassers) häufig nicht in der Lage sind, die örtlich verzweigten wirtschaftlichen Einheiten sachkundig zu bewerten, ordnet § 12 II–VI ErbStG i.V.m. § 151 I BewG für bestimmte Vermögensarten eine gesonderte Wertfeststellung (s. dazu § 21 Rz. 119 ff.) durch Lage-/Betriebsstätten-Finanzämter (s. § 152 BewG) an. Die gesonderte Feststellung ist obligatorisch, wenn die Werte für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer von Bedeutung sind. Das JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2878, hat die gesonderte Feststellung über die Grundbesitzwerte (§§ 138; 157 BewG) hinaus insb. auf den Wert des Betriebsvermögens (§§ 95–97 BewG) und den Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 11 II BewG ausgedehnt (§ 151 I BewG)¹³⁵. Hinzu kommen gem. § 13a IV ErbStG außerdem gesonderte Feststellungen des Betriebsstätten-Finanzamts über die für die Gewährung des Verschonungsabschlages nach § 13a ErbStG (dazu Rz. 113) erforderlichen Merk-

130 So aber BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746 (751), wo offengelassen wird, ob und inwieweit ein Erlassantrag überhaupt Erfolg haben könnte.

131 S. Hahn, BB 2014, 23 (28 ff.), der weiterführend Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK ins Feld führt.

132 Wernsmann, FS Bengel/Reimann, 2012, 371 (376 ff.). Da EuGH u. BFH diesen Schutz bisher versagen, empfiehlt Jülicher, BB 2014, 1367 (1371) in aller Deutlichkeit: „Kein Halten von Konten etc. in Staaten, die ohne DBA-ErbSt mit Deutschland hieran ihre beschränkte Steuerpflicht knüpfen (Großbritannien, Irland, Spanien, Italien).“

133 BFH v. 15.6.2016 – II R 51/14, BFHE 255, 85 Rz. 16 ff., unter Aufgabe der früheren restriktiven Rspr.

134 Diese Judikatur überwindet auch den Umstand, dass abweichend von § 34c II EStG kein Wahlrecht in § 21 ErbStG existiert, die ausländische Steuer an Stelle der Anrechnung von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sog. *Abzugsmethode*), s. BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746 (752).

135 Zu den Motiven einer gesteigerten Verwaltungseffizienz s. Reg.Begr., BT-Drucks. 16/2712, 88; Moench, ZEV 2007, 12 (15); i.E. s. ErbStR 2011 zu § 151 BewG.