

Teil A Klausurbearbeitung

1. Allgemeines zur Erbschaft- und Schenkungsteuerklausur

Es gibt vielfältige Möglichkeiten, sich klausurmäßig mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer bzw. damit verbunden mit dem Bewertungsrecht auseinander zu setzen. Der „Klassiker“ ist die **Steuerberaterprüfung**, bei der die Erbschaft- und Schenkungsteuer inkl. Bewertungsrecht fester Bestandteil der sog. „gemischten“ Klausur ist.

Ebenfalls fester Prüfungsbestandteil ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer inkl. Bewertungsrecht in der „gemischten“ Klausur der **Steuerfachwirtsprüfung**.

Aber auch bei einem **betriebswirtschaftlichen Studium** wird sich im Regelfall bei einem Vertiefungsgebiet Steuerrecht nicht vermeiden lassen, sich klausurmäßig mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie dem Bewertungsrecht auseinander zu setzen. Hier kann sich jeweils in Abhängigkeit, mit welcher Intensität in den Veranstaltungen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht behandelt wird, eine unterschiedliche Gewichtung in einer Klausur ergeben.

Im Folgenden wird schwerpunktmäßig auf die klausurtechnischen und -taktischen Anforderungen bei der Bearbeitung der Steuerberater- und Steuerfachwirtsprüfungsklausuren eingegangen.

Zum effektiven und konzentrierten Nacharbeiten sind im Klausurbearbeitungsteil einige Übersichten modifiziert aufgenommen worden, die auch im Teil C enthalten sind.

1.1 Zur Erbschaft- und Schenkungsteuerklausur in der Steuerberaterprüfung

1.1.1 Allgemeines

Die Steuerberaterprüfung startet mit der „gemischten“ Klausur. Diese erste der drei Prüfungsklausuren ist überschrieben mit „Prüfungsaufgabe aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten“ und umfasst erfahrungsgemäß im Regelfall die folgenden drei Teile:

- I. Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung,
- II. Umsatzsteuer,
- III. Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Für **Teil III** ist davon auszugehen, dass Erbschaft- und Schenkungsteuer stets i.V.m. dem **Bewertungsrecht** geprüft wird, ohne dass dies explizit aus der Überschrift zu Teil III hervorgeht. Eine Klausur im Bereich Erbschaft- und Schenkungsteuer kann sinnvoll nur in einer Kombination zwischen dem ErbStG und dem BewG gelöst werden, denn die Bewertung der einzelnen Vermögenspositionen, die Gegenstand des Erwerbs sind, kann nur über die maßgeblichen Regelungen des BewG erfolgen.

Auch können im Erbschaft- und Schenkungsteuerteil – wie die Erfahrung gezeigt hat – noch weitere Steuerrechtsgebiete enthalten sein, z.B. neben dem klassischen Erbschaftsteuerteil ein relativ **eigenständiger Grunderwerbsteuerteil** mit diversen Fallgestaltungen.

Klausurtipp!

Unterziehen Sie den **Teil Erbschaft- und Schenkungsteuer** einer genauen Prüfung, ob im Rahmen dieses Teils **weitere Steuerrechtsgebiete** angesprochen werden.

Von der auf sechs Stunden ausgerichteten Klausur entfällt knapp $\frac{1}{3}$ auf den Teil Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Klausurtipp!

Von der Gesamtpunktzahl von 100 Punkten in der gemischten Klausur entfallen i.d.R. 30 Punkte auf den Erbschaft- und Schenkungsteuerteil.

Der erste Prüfungstag beinhaltet drei eigenständige Steuerrechtsgebiete, zu denen jede Prüfungskandidatin/jeder Prüfungskandidat einen unterschiedlichen Zugang hat – das eine Teilgebiet liegt ihr/ihm mehr, das andere weniger. Der erste Prüfungstag wird regelmäßig von den Prüfungskandidaten (im Folgenden wird der Einfachheit halber – ohne Wertung – die männliche Bezeichnung verwendet) als der schwierigste eingeschätzt und fällt erfahrungsgemäß gegenüber den anderen beiden Prüfungstagen auch am schlechtesten aus. Das betrifft nicht nur die Tatsache, dass völlig unterschiedliche Steuerrechtsgebiete in einer Klausur inhaltlich zu bearbeiten sind.

Die „gemischte“ Klausur stellt auch extrem hohe klausurtechnische und -taktische Anforderungen an die Prüfungskandidaten, da hier ein wahrer Balanceakt zwischen Bearbeitungsreihenfolge der einzelnen Rechtsgebiete und effektiver Zeiteinteilung je Rechtsgebiet (ca. je $\frac{1}{3}$) zu vollführen ist. Besteht doch sehr leicht die Gefahr, sich zeitlich zu „verzetteln“, da die Prüfungskandidaten erfahrungsgemäß geneigt sind, Gebiete, in denen sie sich fachlich versierter fühlen, ausführlicher und damit zeitaufwändiger zu behandeln als unliebsame Gebiete. Erschwerend für das Zeitmanagement kommt hinzu, dass die einzelnen Rechtsgebiete für die vorgesehene Prüfungszeit – und damit für die zu erreichende Punktzahl – inhaltlich oftmals viel zu überfrachtet sind.

Daher sollte der Anspruch der Prüfungskandidaten auch nicht darin bestehen, jeden einzelnen Sachverhalt exakt bis ins letzte Detail lösen zu wollen. Die **Klausurstrategie** muss vielmehr lauten, möglichst alle aufgeworfenen Rechtsfragen mit Lösungsansätzen so anzusprechen, dass ein Maximum an Punkten erzielt wird.

1.1.2 Die möglichen Klausurtypen und Aufgabenstellungen

Der **Aufbau einer Klausurlösung** ist wesentlich davon abhängig, um welche Art von Klausurfall es sich handelt. Grundsätzlich kommen zwei verschiedene Typen infrage:

- Der **„Gesamtfall“**: Bei einem Gesamtfall müssen – i.d.R. ausgehend von einem Erwerb von Todes wegen – von der Prüfung der allgemeinen Anspruchsgrundlage bis zur Berechnung der Erbschaftsteuer alle systematischen Punkte des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts angesprochen werden.
- Der **„Einzelfall“**: Bei einem Einzelfall – meist ein kleinerer Aufgabenteil einer längeren Klausur – muss entsprechend der jeweiligen Aufgabenstellung ggf. nur die Bewertung einer wirtschaftlichen Einheit vorgenommen werden oder bei einer Schenkung unter Lebenden die Steuer für die Zuwendung eines Gegenstands oder Vermögensvorteils berechnet werden.

Die Auswertung der Prüfungsklausuren der letzten Jahre hat gezeigt, dass regelmäßig ein **Gesamtfall** eines **Erwerbs von Todes wegen** mit regelmäßig **wiederkehrenden Themenbereichen** zu bearbeiten war.

Die **gängige Aufgabenstellung** dazu lautet:

„Ermitteln Sie die zutreffende festzusetzende Erbschaftsteuer.

Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein.

Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.“

Ausgehend von einer solchen Aufgabenstellung hat die Klausurbearbeitung einer festen **Lösungsstruktur** zu folgen, aus der sich logisch der Klausuraufbau ergibt.

Essenziell für ein erfolgreiches Abschneiden in der Prüfungsklausur ist daher, dass die Lösung systematisch nach dieser – in den nachfolgenden Kapiteln ausführlich dargestellten – Struktur aufgebaut wird. Insofern bereitet die Erbschaftsteuerklausur im Allgemeinen keine besonderen Aufbau Probleme.

Klausurtyp!

Anders als in der Praxis, bei der es regelmäßig auf ein zutreffendes Ergebnis ankommt, werden in der Prüfungsklausur die Punkte vor allem auf dem zutreffenden Lösungsweg zu dem (hoffentlich richtigen) Ergebnis erzielt.

1.2 Zur Erbschaft- und Schenkungsteuerklausur in der Steuerfachwirtprüfung

1.2.1 Allgemeines

Die „gemischte“ Klausur wird am zweiten Tag der Steuerfachwirtprüfung geschrieben (Klausur Steuerrecht II) und umfasst regelmäßig die folgenden drei Teile:

- I. Umsatzsteuer,
- II. Abgabenordnung,
- III. Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer/Bewertungsgesetz.

Von der auf vier Stunden ausgerichteten Klausur entfällt $\frac{1}{4}$ auf den Teil III.

Klausurtyp!

Von der Gesamtpunktzahl von 100 Punkten in der Klausur Steuerrecht II entfallen i.d.R. 25 Punkte auf den Teil Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer/Bewertungsgesetz.

Die „gemischte“ Klausur in der Steuerfachwirtprüfung stellt ebenfalls besondere klausurtechnische und -taktische Anforderungen an die Prüfungskandidaten, muss doch auch in dieser Klausur – analog der Steuerberaterprüfung – der Spagat zwischen der Bearbeitungsreihenfolge der einzelnen Steuerrechtsgebiete und einer effektiven Zeiteinteilung je Rechtsgebiet (50 % Umsatzsteuer, 25 % Abgabenordnung und 25 % Erbschaft-/Schenkungssteuer) gelingen.

Auch wenn die angehenden Steuerfachwirte sich in der Praxis erfahrungsgemäß kaum mit erbschaft- und schenkungssteuerlichen Fragen auseinandersetzen müssen, wird die Erbschaft- und Schenkungssteuerklausur erfahrungsgemäß gut bewältigt.

Die Auswertung der Prüfungsklausuren der letzten Jahre hat gezeigt, dass es regelmäßig **wiederkehrende Fallgestaltungen und Themenbereiche** gibt.

1.2.2 Die gängigen Fallgestaltungen und Aufgabenstellungen

In der Steuerfachwirtprüfung variieren die Fallgestaltungen erfahrungsgemäß zwischen der Beurteilung

- eines Erwerbs von Todes wegen durch Erbanfall, ggf. in Kombination mit einem zusätzlich zu beurteilenden Vermächtnis bzw. einem Vermögensvorteil auf der Basis eines Vertrages zugunsten Dritter (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 ErbStG),
- einer Schenkung unter Lebenden, schwerpunktmäßig einer gemischten Schenkung oder Schenkung unter Auflage (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, R E 7.4. ErbStR 2019) und
- einer kombinierten Fallgestaltung aus einer Schenkung unter Lebenden und einem folgenden Erwerb von Todes wegen.

Die **gängige Aufgabenstellung** dazu lautet:

„Beurteilen Sie den Sachverhalt für [den Erben, Vermächtnisnehmer bzw. Beschenkten] unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) und des Bewertungsgesetzes (BewG).“

Gehen Sie in der vorgegebenen Reihenfolge nur auf die nachfolgend genannten Punkte ein:

1. Ermittlung des Werts der Bereicherung,
2. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden Erbschaft- bzw. Schenkungssteuer.“

Mit der Vorgabe einer solchen konkreten Bearbeitungsreihenfolge in der Aufgabenstellung erhalten die Prüfungskandidaten – im Gegensatz zur Steuerberaterprüfung – bereits eine zielgerichtete Handlungsanleitung für den grundsätzlichen Aufbau der Lösung und es ist erkennbar, dass der Klausurschwerpunkt auf der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden Erbschaft- bzw. Schenkungssteuer liegt.

Darüber hinaus gibt es regelmäßig die folgenden **ergänzenden Bearbeitungshinweise**:

- „Ausführungen zum steuerpflichtigen Vorgang, zur persönlichen Steuerpflicht, zur Entstehung der Steuerschuld und zum Bewertungsstichtag sind nicht erforderlich und werden nicht bewertet.“
Der für die Steuerberaterprüfung typische „Vorspann“ zur Steuerpflicht ist somit in einer Steuerfach-wirtklausur oftmals nicht notwendig.
- „Verwaltungsanweisungen sind nur zu zitieren, soweit sich die rechtliche Würdigung nicht unmittelbar aus dem ErbStG und dem BewG ergibt. Maßgebend für die Lösung sind die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 vom 11.10.2019.“
Dieser Hinweis gilt insbesondere für die Beurteilung von gemischten Schenkungen und Schenkungen unter einer Auflage, wo die Lösungsansätze über die gesetzlichen Grundlagen hinausgehen müssen.
- „Entsprechend der Systematik des ErbStG sind sachliche Steuerbefreiungen und Freibeträge jeweils direkt bei den begünstigten Wirtschaftsgütern zu berücksichtigen.“
Damit wird der Hinweis gegeben, dass für die übergehenden Vermögenspositionen im Rahmen der Ermittlung des Vermögensanfalls nach der Bewertung die Anwendung sachlicher Steuerbefreiungen zu prüfen ist.
- Auch wird explizit auf Anhänge hingewiesen, die der Klausur beigelegt und „bei der Lösung zu beachten“ sind. Regelmäßig sind das die entsprechenden Vervielfältigertabellen zur Bewertung von unverzinsli-chen Kapitalforderungen/-schulden sowie von Nutzungen und Leistungen nach § 13 bzw. § 14 BewG. Daraus kann bereits auf zu bewertende Vermögenspositionen bzw. Schulden geschlossen werden.
- Selbst für komplexere Bewertungen von Vermögenspositionen, insbesondere die Bewertung von Grundstücken, wird bereits eine konkrete Handlungsanleitung zu den einzelnen Bearbeitungsschritten – unabhängig von den zur Verfügung stehenden Ermittlungsschemata in H B 184 bzw. H B 189 ErbStH 2019 – vorgegeben, wie z.B.:
„Der Grundbesitzwert ist nach dem Ertragswertverfahren und dem folgenden Schema zu berechnen:
 1. Bodenwert,
 2. Rohertrag des Grundstücks,
 3. Reinertrag des Grundstücks,
 4. Gebäudereinertrag,
 5. Gebäudeertragswert,
 6. Ertragswert des Grundstücks,
 7. Grundbesitzwert gem. § 157 i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG.“

1.9.1.3 Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten

Hinweis!

§ 10 Abs. 5 ff. ErbStG kann nur bei einem Nachlass (also einem Erwerb von Todes wegen nach § 3 ErbStG) berücksichtigt werden. Bei einer Schenkung unter Lebenden kann es dem Wort nach schon nicht zu einer „Nachlassverbindlichkeit“ kommen. Wenn der Erwerber bei einer Schenkung unter Lebenden eine Gegenleistung zu erbringen hat oder Schulden/Auflagen mit übernimmt, handelt es sich um eine sog. gemischte Schenkung, vgl. dazu Teil B Kap. 1.4.1.1.

Die Finanzverwaltung hatte ausführlich in einem gleich lautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 16.03.2012 (BStBl I 2012, 338) zur Frage der Behandlung von Erwerbsnebenkosten und Steuerberatungskosten sowie von Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Schenkung Stellung genommen. Diese ausführlichen Ausführungen sind mittlerweile in H E 10.7 ErbStH 2019 unter dem Stichwort „Behandlung von Erwerbsnebenkosten und Steuerberatungskosten sowie Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Schenkung“ aufgenommen worden.

Nach § 10 Abs. 5 ErbStG sind die Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigen. Als Nachlassverbindlichkeiten sind abzugsfähig:

- Alle vom Erblasser herrührenden **Schulden**, § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG.
- **Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen** oder geltend gemachten **Pflichtteilsansprüchen**, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.
- **Kosten der Bestattung des Erblassers**, für ein angemessenes Grabdenkmal und der Grabpflegekosten sowie Kosten, die mit der Abwicklung, Regelung, oder Verteilung des Nachlasses im Zusammenhang stehen. Für diese Aufwendungen wird ein Betrag von 10.300 € abgezogen, wenn der Erwerber nicht einen höheren Betrag nachweist, § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG.

Tipp!

Für die **Grabpflegekosten** wird der Vervielfältiger für eine Laufzeit von ungewisser Dauer i.H.v. 9,3 angesetzt.

1.9.1.3.1 Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG

Als **Nachlassverbindlichkeiten** sind alle Verbindlichkeiten abzugsfähig, die vom Erblasser herrühren. Allerdings können nur die **Schulden** abgezogen werden, die nicht schon bei der Bewertung des Betriebsvermögens oder des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bei der Bewertung berücksichtigt worden sind. Auch Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an geerbten Gegenständen wie Grundstücken oder Gebäuden, deren Ursache vom Erblasser gesetzt wurde, die aber erst nach dessen Tod in Erscheinung treten, sind nicht als Nachlassverbindlichkeiten abziehbar, BFH Urteil vom 26.07.2017, II R 33/15, BStBl II 2018, 203.

Beispiel: Keine Berücksichtigung von Nachlassverbindlichkeiten

Erblasser E ist verstorben und hat ein Einzelunternehmen hinterlassen, dessen Wert nach § 11 Abs. 2 i.V.m. § 199 ff. BewG im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt worden ist. Mit dem Einzelunternehmen stehen Betriebsschulden i.H.v. 1 Mio. € im Zusammenhang.

Lösung:

Die Schulden sind nicht als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzuziehen, da sie wirtschaftlich im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens bei der Bewertung des Einzelunternehmens mit berücksichtigt worden sind.

Unerheblich für den Abzug als Nachlassverbindlichkeiten ist, ob die Schulden im Zusammenhang mit im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgütern stehen. Es können sich aber Beschränkungen nach § 10 Abs. 6 ff. ErbStG ergeben.

Tipp!

Damit sind auch Schulden aus Urlaubsreisen oder schon verbrauchten oder nicht mehr nutzbaren Wirtschaftsgütern abzugsfähig.

Besonderheiten ergeben sich bei der **Berücksichtigung von Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten**. Der BFH (Urteil vom 04.07.2012, II R 15/11, BStBl II 2012, 790) hat entschieden, dass die vom Erben in seiner Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolger zu leistende, noch vom Erblasser herrührende Einkommensteuer-Abschlusszahlung für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig ist.

Im Streitfall war die Klägerin neben ihrer Schwester Miterbin ihrer Eltern geworden. Die Eltern waren beide kurz nacheinander im Kalenderjahr 2004 verstorben. Für den Einkommensteuer-Veranlagungszeitraum 2004 waren von den Erbinnen als Gesamtrechtsnachfolger ihrer Eltern nach Anrechnung der von den verstorbenen Eltern entrichteten Vorauszahlungen erhebliche Nachzahlungen zu entrichten.

Nach Ansicht des BFH gehören zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls (Todeszeitpunkt) in der Person des Erblassers bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch solche Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die erst mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen. Dies gelte in Übereinstimmung mit der zivilrechtlichen Rechtsprechung, wonach sich aus dem Begriff „herrühren“ ergibt, dass die Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden sein müssen. Entscheidend für den Abzug der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten ist, dass der Erblasser in eigener Person und nicht etwa der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger steuerrelevante Tatbestände verwirklicht hat und deshalb „für den Erblasser“ als Steuerpflichtigen eine Steuer entsteht. Der Erbe kann aber eine vom Erblasser hinterzogene Einkommensteuer, die auch nach dem Eintritt des Erbfalls nicht festgesetzt wurde, nicht als Nachlassverbindlichkeit abziehen, wenn er das für die Festsetzung der Einkommensteuer zuständige Finanzamt zeitnah über die Steuerangelegenheit unterrichtet hat (BFH Urteil vom 28.10.2015, II R 46/13, BStBl II 2016, 477).

Tipp!

Im Fall der Zusammenveranlagung von Eheleuten, von denen ein Ehepartner im Laufe des Jahres verstirbt, ist – so der BFH – entsprechend § 270 AO zu ermitteln, inwieweit die Einkommensteuernachzahlung auf den Erblasser, d.h. auf den vorverstorbenen Ehegatten entfällt.

Die gegen den Erblasser festgesetzte Einkommensteuer kann auch dann als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden, wenn der Erblasser noch zu seinen Lebzeiten gegen die Steuerfestsetzung Einspruch eingelegt hat und Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheids gewährt wurde, BFH Urteil vom 14.11.2018, II R 34/15, BStBl II 2019, 674. In einer weiteren Entscheidung hat der BFH (Urteil vom 11.07.2019, II R 36/16, BFH/NV 2020, 143) diese Grundsätze noch einmal bestätigt, darüber hinaus aber festgelegt, dass in den Fällen, in denen sich die Verhältnisse nachträglich in der Weise ändern, dass entgegen der Erwartung zum Todeszeitpunkt mit einer Geltendmachung der Steuerforderung zu rechnen ist, dies ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist. Das Hindernis für den Abzug der zugrunde liegenden Nachlassverbindlichkeit entfällt dadurch rückwirkend.

 Hinweis!

Steuererstattungsansprüche sind nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG erst dann zu berücksichtigen, wenn sie rechtlich entstanden sind, also erst mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums.

1.9.1.3.2 Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG

Als Nachlassverbindlichkeiten sind auch die **Verbindlichkeiten aus Vermächtnissen, Auflagen und geltend gemachten Pflichtteilen und Erbersatzansprüchen**.

Bei einem Vermächtnis ist es nicht erforderlich, dass der Begünstigte dieses Vermächtnis auch schon erhalten hat, so kann auch bei einem befristeten Vermächtnis die Nachlassverbindlichkeit sofort geltend gemacht werden.

 Hinweis!

Der Wert eines auf die Zahlung von Geld gerichteten Untervermächtnisses ist auch dann in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abziehbar, wenn der vermächtnisweise Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft nach § 13a ErbStG begünstigt ist (BFH Urteil vom 22.07.2015, II R 21/13, BStBl II 2016, 228).

Grundsätzlich erfolgt die Bewertung der Vermächtnislast entsprechend der Bewertung des Vermächtnisses (BFH Urteil vom 28.03.2007, II R 25/05, BStBl II 2007, 461). Vgl. zur Bewertung der Vermächtnisse Teil B Kap. 1.3.1.2.

 Hinweis!

Auch die **Erfüllung eines formunwirksamen Vermächtnisses** kann zu einer abzugsfähigen Vermächtnislast nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG führen, wenn feststeht, dass es sich um eine Anordnung des Erblassers von Todes wegen handelt und der Beschwerte dem Begünstigten das ihm zugedachte Vermögen überträgt um den Willen des Erblassers zu erfüllen (BFH Urteil vom 15.03.2000, II R 15/98, BStBl II 2000, 588).

Auch bei **Auflagen** kommt es für den Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG nicht darauf an, dass die Auflage von einem Begünstigten geltend gemacht wurde. Ist ein Erbe aber aus Gründen, die ausschließlich in seiner Person ihre Ursache haben, verpflichtet, das Erbe an einen Dritten weiterzuleiten, stellt diese Verpflichtung keine vom Erwerb abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit i.S.d. § 10 Abs. 5 ErbStG dar (BFH Urteil vom 11.07.2019, II R 4/17, BFH/NV 2020, 140 – zur Weitergabe eines Erbes von einem Pfarrer an seine Kirchengemeinde).

Ein **Pflichtteilsanspruch** kann nur dann als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden, wenn der Pflichtteil vom Berechtigten auch geltend gemacht wird, allerdings muss der Pflichtteilsanspruch noch nicht genau beziffert sein (BFH Urteil vom 19.07.2006, II R 1/05, BStBl II 2006, 718).

 Hinweis!

In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige bei der Bewertung einer Immobilie nach § 198 BewG einen niedrigeren gemeinen Wert durch ein individuelles Gutachten nachweist und bei dieser Bewertung auf dem Objekt lastende Nutzungsrechte schon mit in der Wertfindung berücksichtigt wurden, kommt eine darüber hinausgehende Berücksichtigung als Nachlassverbindlichkeit nicht in Betracht.

Die noch in § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG aufgeführten **Erbersatzansprüche** beziehen sich auf die bis zum 31.03.1998 geltende Rechtslage für die nichtehelichen Kinder. Diese hatten nur einen sog. Erbersatzanspruch und wurden nicht Erben. Der Erbersatzanspruch war ein auf Geld gerichteter Anspruch. Zum 01.04.1998 wurden die nichtehelichen Kinder den ehelichen Kindern gleichgestellt, sodass die Regelung nur noch für Altfälle eine Rolle spielen kann.

1.9.1.3.3 Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG

Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG können als Nachlassverbindlichkeiten auch nicht vom Erblasser herrührende Schulden abgezogen werden, soweit sie mit dem Erwerb im Zusammenhang stehen (sog. **Nachlasskosten**). Darunter fallen:

- die **Kosten der Bestattung des Erblassers**,
- die **Kosten für ein angemessenes Grabdenkmal**,
- die **Kosten für die übliche Grabpflege** sowie
- die **Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses** oder mit der **Erlangung des Erwerbs** entstehen.

Tipp!

Soweit der Erwerber keine höheren Kosten geltend macht, werden pauschal 10.300 € als Nachlasskosten abgezogen, § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG. Voraussetzung ist aber, dass dem Erwerber dem Grunde nach Kosten i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG entstanden sind (BFH Beschluss vom 21.01.2005, II B 6/04, BFH/NV 2005, 1092). Unabhängig von der Anzahl der Erwerber kann der Pauschalbetrag nur einmal pro Erbfall abgezogen werden (BFH Beschluss vom 24.02.2010, II R 31/08, BStBl II 2010, 491).

Nach der ausdrücklichen Regelung des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG sind Kosten für die Verwaltung des Nachlasses nicht abzugsfähig. Zu solchen Kosten gehören Kosten im Zusammenhang mit der Verwaltung des Nachlasses und der Auflösung des Nachlasses.

Hinweis!

Die Aufwendungen für die Erstellung eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks sind als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig, wenn sie in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen anfallen, BFH Urteil vom 19.06.2013, II R 20/12, BStBl II 2013, 738.

Bei der **Ermittlung der Grabpflegekosten** ist gesetzlich vorgeschrieben, dass die Aufwendungen nach den Vorschriften über die Bewertung einer Verbindlichkeit für eine unbestimmte Dauer zu ermitteln sind. Damit ist nach § 13 Abs. 2 BewG auf den Jahreswert der Grabpflegekosten der Vervielfältiger für eine unge- wisse Dauer i.H.v. 9,3 anzuwenden.

Beispiel: Nachlasskosten

Witwe W ist verstorben und hat ihren Enkel E als Alleinerben eingesetzt. Der Vater des E (Sohn der W) macht seinen Pflichtteil i.H.v. 500.000 € geltend. Der Nachlass der W ist zutreffend mit 1 Mio. € bewertet worden. Für die Beerdigung hat E 5.000 € aufgewandt, für einen Grabpflegevertrag zahlt er jährlich 350 €.

Lösung:

Der steuerpflichtige Erwerb des E berechnet sich wie folgt:

Nachlass		1.000.000 €
geltend gemachter Pflichtteil, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG		./. 500.000 €
Beerdigungskosten, § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	5.000 €	
Grabpflegekosten, § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG Jahreswert 350 € × 9,3	3.255 €	
Nachlasskosten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	8.255 €	
Ansatz erfolgt nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG pauschal		./. 10.300 €
steuerpflichtiger Erwerb		489.700 €

 Tipp!

Zu den verschiedenen Möglichkeiten der Berücksichtigung der Grabpflegekosten vgl. auch HE 10.7 ErbStH 2019 „Behandlung von Grabpflegekosten“.

1.9.1.4 Beschränkungen bei den Nachlassverbindlichkeiten

Nach § 10 Abs. 6 ErbStG ergeben sich Beschränkungen bei der Berücksichtigungsfähigkeit von Nachlassverbindlichkeiten. Dabei sind verschiedene Möglichkeiten zu berücksichtigen:

1. Nach § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG sind **Schulden und Lasten** nicht abzugsfähig, soweit sie in **wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen** stehen, die nicht der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegen. Dies gilt selbst dann, wenn der Wert der nicht der Besteuerung unterliegenden Wirtschaftsgüter geringer ist, als die Höhe der Schulden.

Beispiel: Nicht der Besteuerung unterliegende Wirtschaftsgüter

Im Nachlass des verstorbenen E befindet sich auch ein Schloss, dessen Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt und die weiteren Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erfüllt. Mit dem Schloss stehen Schulden im Zusammenhang.

Lösung:

Der Erwerb des Schlosses ist unter den weiteren Bedingungen des § 13 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG steuerfrei, die damit zusammenhängenden Schulden können nicht als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden, § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG. Sollte ein Schuldenüberhang (Wert der Schulden übersteigt den Grundbesitzwert) vorliegen, kann der Erwerber auf die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 3 ErbStG verzichten. In diesem Fall geht der Grundbesitzwert in die Besteuerung ein und die Schulden sind abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG.

 Tipp!

Unter diese Beschränkung fallen auch Schulden, die mit selbst genutzten Wohneigentum im Zusammenhang stehen, die nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b oder Nr. 4c ErbStG steuerfrei vererbt werden.

2. Beschränkt sich die Besteuerung nur auf einzelne Vermögensgegenstände (z.B. bei der beschränkten Steuerpflicht auf das Inlandsvermögen oder bei der inländischen Besteuerung entzogenem Auslandsvermögen bei unbeschränkter Steuerpflicht aber Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens), sind nur die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schulden und Lasten abzugsfähig, § 10 Abs. 6 Satz 2 ErbStG.

Beispiel: Schulden bei beschränkter Steuerpflicht

Der in Schaffhausen (Schweiz) ansässige E ist verstorben und hat seinen ebenfalls in der Schweiz ansässigen Sohn S als Alleinerben eingesetzt. Im Nachlass befindet sich ein Grundstück (Gewerbeobjekt) in Deutschland mit einem Grundbesitzwert von 1 Mio. €. Damit stehen Schulden im Zusammenhang mit einer Valuta von 500.000 €. Darüber hinaus unterhielt E bei einer Bank in Singen (Deutschland) noch ein Girokonto, das am Todestag mit 10.000 € überzogen ist.

Teil D Übungsklausuren

Übungsklausur 1

Bearbeitungszeit: 1 Stunde und 48 Minuten

Sachverhalt Die rasante Lady

Allgemeine Angaben

Am 30.4.2020 verstarb die in Berlin wohnhafte, geschiedene Autohändlerin Henny Fetzer (geb. am 1.3.1956) bei einem Verkehrsunfall anlässlich der Probefahrt mit einem neuen Pkw-Modell, das sie in ihrem Autohaus künftig anbieten wollte. Sie hinterlässt als Alleinerbin ihre ledige Tochter Susi Fetzer (15.2.1988). Die Tochter ist ebenfalls in Berlin wohnhaft und als angestellte Autoverkäuferin im Autohaus ihrer Mutter tätig.

Susi Fetzer nimmt die Erbschaft an. Ihre Mutter hinterlässt ihr folgenden Nachlass:

1. Grundstück in Berlin, Berolinaweg 5

Henny Fetzer war Eigentümerin des Grundstücks Berolinaweg 5 in Berlin. Auf dem 2.000 m² großen Grundstück befindet sich ein im Jahre 1932 errichtetes Gebäude, das eine Gewerbe- und fünf Wohneinheiten umfasst. Henny Fetzer hatte das Grundstück im Juni 2008 gegen Barzahlung sowie die Einräumung eines lebenslangen Wohnrechts an einer der im 1. Obergeschoss befindlichen Wohnungen von Rolf Bentzki (geb. am 2.5.1948) erworben.

Das Erdgeschoss mit einer Nutzfläche von 300 m² ist an den Fliesenhändler Mosik vermietet, der dort sein Fliesengeschäft betreibt. Mit dem Mosik hatte Henny Fetzer 2018 einen 5-Jahresmietvertrag abgeschlossen, welcher eine am Ersten des Monats fällige monatliche Miete i.H.v. 40 €/m² vorsah. Mosik hatte dieser Miete wegen der idealen Geschäftslage im Stadtteil Pankow zugestimmt, obwohl die übliche Miete bei nur 30 €/m² liegt. Hinzu kommen noch Nebenkosten i.H.v. 250 € für Strom, 120 € für Wasser und 230 € für Heizung pro Monat. Obwohl Mosik mit seinem Fliesengeschäft hervorragende Umsätze erzielt, schuldet er Henny Fetzer seit März 2020 die vereinbarte Miete inkl. Nebenkosten. Aufgrund einer Mietbürgschaft der Berolina-Bank konnte Henny Fetzer jedoch sicher sein, ihr Geld zu erhalten.

Im 1. Obergeschoss befinden sich 2 Wohnungen mit einer Wohnfläche von jeweils 150 m². Eine Wohnung war bis zum 31.3.2020 zu Wohnzwecken vermietet. Durch einen Mieterwechsel stand die Wohnung bis zum 31.5.2020 leer. Ab dem 1.6.2020 wird die Wohnung wieder zu Wohnzwecken vermietet. Ausweislich des mit dem neuen Mieter abgeschlossenen Mietvertrags beträgt die monatliche Miete 15 €/m². Nach dem Mietspiegel der Stadt Berlin entspricht diese der üblichen Miete für vergleichbare, zu Wohnzwecken genutzte Flächen. Hinzu kommen 200 € pro Monat für Betriebskosten. Für die andere Wohnung hatte sich der Grundstücksveräußerer seinerzeit ein lebenslanges, unentgeltliches Wohnrecht vorbehalten.

Im 2. Obergeschoss befinden sich ebenfalls 2 Wohnungen mit einer Wohnfläche von jeweils 150 m². Eine Wohnung ist für 13 €/m² zu Wohnzwecken vermietet (übliche Miete: 15 €/m²). Hinzu kommen 200 € pro Monat für Betriebskosten. Die andere Wohnung wird ebenfalls zu Wohnzwecken an ein befreundetes Ehepaar der Erblasserin vermietet. Allerdings liegt hier die vereinbarte Miete bei nur 8,00 €/m².

Die Wohnung im 3. Obergeschoss mit einer Wohnfläche von 250 m² wurde von der Erblasserin zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Die übliche Miete (ohne Betriebskosten) liegt bei 13 €/m². Die hochwertige Ausstattung an Möbeln und weiterem Hausrat hat im Besteuerungszeitpunkt einen Wiederbeschaffungswert von 281.000 €.

Das Grundstück liegt in einem Gebiet mit einer Geschossflächenzahl von 1,0. Aufgrund von altvertraglichen Rechten kann das Grundstück mit einer Geschossflächenzahl von 1,1 bebaut werden. Der Bodenrichtwert

für gleichartige Grundstücke im Richtwertgebiet – mit einer Geschossflächenzahl von 1,0 – wurde von dem Gutachterausschuss der Stadt Berlin zum 1.1.2020 mit 1.500 €/m² bestimmt. Sonstige Daten wurden von dem örtlichen Gutachterausschuss nicht zur Verfügung gestellt.

Aufgrund des Alters des Gebäudes hatte Henny Fetzer in den vergangenen 10 Jahren diverse Modernisierungsmaßnahmen durchführen lassen. Diese umfassten die Erneuerung des Daches bei gleichzeitiger Verbesserung der Wärmedämmung, die Dämmung der Außenwände sowie die Modernisierung der Bäder und der Heizungsanlage. Auch wurden die Fenster mit Einfachverglasung gegen Fenster mit Dreifachverglasung ausgetauscht.

Obwohl Susi Fetzer ihre Mutter schon seit Längerem überreden wollte, auf einer für das Gebäude nicht notwendigen – abtrennbaren – Grundstücksfläche von 500 m² Garagen zur Vermietung errichten zu lassen, hatte Henny Fetzer dieses Ansinnen ihrer Tochter bisher immer zurückgewiesen und den Mietern die Nutzung dieser Freiflächen ohne Mietaufschlag ermöglicht. In diesem Zusammenhang hatte Henny Fetzer jedoch kurz vor ihrem Tod ein Sachverständigengutachten eingeholt. Danach beträgt der Grundstückswert 4,3 Mio €.

2. Einzelunternehmen – Autohaus Fetzer

Henny Fetzer war Alleininhaberin des Autohauses Fetzer, Avusallee 10, Berlin. In dem Autohaus sind 22 Mitarbeiter beschäftigt.

Der nach IDW S1 durch Gutachten der Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Schwarz & Weiß, Berlin, ermittelte Ertragswert für das Betriebsvermögen beträgt zum 30.4.2020 zutreffend 2.300.000 € und auch das vereinfachte Ertragswertverfahren führt zu keinem geringeren Wert. Der Substanzwert liegt bei 2.100.000 €.

Zum Betriebsvermögen gehört das von Henny Fetzer im Januar 2017 erworbene unbebaute Grundstück in Berlin, Avusallee 11. Henny Fetzer hatte das Grundstück mit einer Fläche von 800 m² für 400.000 € mit dem langfristigen Ziel erworben, eine weitere Verkaufsfläche für Gebrauchtwagen zu schaffen. Der nach § 12 (3) ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG zum Bewertungsstichtag gesondert festgestellte Grundbesitzwert beträgt 500.000 €. Gegenwärtig wird das Grundstück für monatlich 20 €/m² an einen anderen Unternehmer als Lagerfläche vermietet.

Als Kunstliebhaberin hatte Henny Fetzer im Empfangsbereich des Verkaufsbereiches das Gemälde „Der Rennfahrer“ aufhängen lassen, welches sie im Februar 2020 bei einer Vernissage spontan für 10.000 € erworben und in ihr Unternehmen eingelegt hatte.

Zum Besteuerungszeitpunkt betragen die Finanzmittel 600.000 € und die Schulden 200.000 €. Henny Fetzer tätigte bisher im Jahr 2020 – wie auch in den Vorjahren – bis zu ihrem Tod zur Sicherung ihres Lebensunterhalts Entnahmen von monatlich 10.000 €.

3. Girokonto und Festgeldanlage bei der Berolina Bank

Henny Fetzer hatte bei der Berolina-Bank sowohl ein Girokonto als auch eine Festgeldanlage, deren Wert sich zum Todeszeitpunkt insgesamt (inkl. angefallener Zinsen) auf 1.010.575 € beläuft.

4. Sonstiges

Die Kosten der standesgemäßen Beerdigung von Henny Fetzer betrugen insgesamt 9.800 € und sind in vollem Umfang von Susi Fetzer getragen worden. Susi Fetzer übertrug die Pflege des Grabes ihrer Mutter der örtlichen Friedhofsverwaltung gegen eine jährliche Gebühr i.H.v. 350 €.

Wegen der Größe der Wohnung und der idealen Lage ist Susi Fetzer im Juni 2020 in die von ihrer Mutter zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung selbst eingezogen und nutzt die Wohnung nunmehr in vollem Umfang zu eigenen Wohnzwecken.

Aufgabe

Ermitteln Sie die zutreffende festzusetzende Erbschaftsteuer für die Erbin Susi Fetzner.

Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein. Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgeblichen Vorschriften.

Gehen Sie bei der Berechnung davon aus, dass alle Angaben vollständig sind und weitere, für die Berechnung eventuell relevante Vorgänge nicht gegeben sind.

Notwendige Nachweise gelten als erbracht.

Erforderliche Anträge gelten allgemein als gestellt. Ein Antrag nach § 13a Abs. 10 ErbStG wurde jedoch nicht gestellt.

Notwendige gesonderte Feststellungen sind ggf. vorab darzustellen, insbesondere gem. § 13b Abs. 10 ErbStG.

Auf § 13a Abs. 4 ErbStG ist nicht einzugehen.

Vorerwerbe i.S.d. § 14 ErbStG liegen nicht vor.

Selbst ermittelte Beträge sind in der für die Steuerpflichtige günstigsten Weise zu runden.

Lösung der Übungsklausur 1

1. Steuerpflicht

Die Tochter Susi Fetzter ist alleinige Erbin (Gesamtrechtsnachfolgerin, § 1922 BGB) nach der verstorbenen Henny Fetzter. Erbschaftsteuerlich liegt für Susi Fetzter ein Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.

Susi Fetzter ist gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG unbeschränkt persönlich steuerpflichtig mit dem gesamten Vermögensanfall, da sowohl die Erblasserin als auch sie als Erbin im Besteuerungszeitpunkt ihren Wohnsitz i.S.d. § 8 AO in Berlin hatten und somit Inländerinnen waren, wobei es für die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht genügt, wenn einer der beiden Beteiligten die Inländereigenschaft erfüllt.

Bewertungsstichtag ist nach § 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, d.h. der Todestag 30.4.2020.

Der Erwerb durch die Tochter fällt in die Steuerklasse I gem. § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 2 ErbStG.

Susi Fetzter ist Steuerschuldnerin gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG.

2. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der festzusetzenden Erbschaftsteuer

Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung der Erwerberin, soweit sie nicht steuerfrei ist. Von dem Vermögensanfall sind zur Ermittlung der Bereicherung die Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 2 Satz 2 ErbStG abzuziehen. Die Bewertung richtet sich dabei nach § 12 ErbStG unter Heranziehung der einschlägigen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes.

2.1 Ermittlung des Vermögensanfalls

2.1.1 Grundstück in Berlin, Berlinaweg 5

a) Bewertungsebene

Das Grundstück (wirtschaftlicher Einheit, § 2 BewG) ist Grundbesitz i.S.d. § 19 Abs. 1 BewG, für das für Zwecke der Erbschaftsteuer gem. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG auf den Bewertungsstichtag (Todestag, § 11 BewG) ein Grundbesitzwert gesondert festzustellen ist. In dem Feststellungsbescheid sind nach § 151 Abs. 2 BewG mit anzugeben gem. Nr. 1 die Art der wirtschaftlichen Einheit – bebautes Grundstück, gemischt genutztes Grundstück gem. § 180 Abs. 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 7 BewG (R B 181.1 Abs. 1 Nr. 5 ErbStR 2019), da weder die gewerblich genutzte Fläche (300 m^2 von $1.150 \text{ m}^2 = 26,09 \%$) noch die zu Wohnzwecken genutzte Fläche (850 m^2 von $1.150 \text{ m}^2 = 73,91 \%$) mehr als 80 % beträgt und somit weder ein Geschäfts- noch ein Mietwohngrundstück und auch kein Wohnungs- bzw. Teileigentum vorliegt – und gem. Nr. 2 die Zurechnung – Susi Fetzter zu $\frac{1}{4}$, § 39 Abs. 1 AO, § 1922 BGB.

Gemäß § 157 Abs. 1 BewG ist der Grundbesitzwert nach den tatsächlichen Verhältnissen und den Wertverhältnissen zum Bewertungsstichtag festzustellen und gem. § 157 Abs. 3 i.V.m. den §§ 176 ff. BewG zu ermitteln, da Grundvermögen vorliegt (§ 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Die Bewertung richtet sich dabei grundsätzlich nach dem gemeinen Wert (§§ 9, 177 BewG).

Für das gemischt genutzte Grundstück kommt das Ertragswertverfahren nach § 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG i.V.m. §§ 184 – 188 BewG zur Anwendung, da sich eine übliche Miete für alle Wohn- und Gewerbeeinheiten ermitteln lässt.

Bei Anwendung des Ertragswertverfahrens sind gem. § 184 Abs. 1 BewG der Wert des Grund und Bodens (Bodenwert) und der Wert des Gebäudes (Gebäudeertragswert) getrennt voneinander zu ermitteln. Beide