



Online-Version
inklusive

Klümpen-Neusel

Immobilien klug vererben

Steueroptimierende Gestaltungen

2. Auflage

LESEPROBE

Leseprobe entnommen aus „Immobilien klug vererben“
ISBN 978-3-482-**67102**-9

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2025
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

VORWORT

Seit dem Erscheinen der ersten Auflage mussten sich rechtliche und steuerliche Berater mit einigen Gesetzesänderungen auseinandersetzen, die die steuerliche Behandlung von Immobilien bzw. Immobilientransaktionen betrafen. An erster Stelle sei dabei an das zu Beginn des Jahres 2024 in Kraft getretene „MoPeG“, das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, genannt, das insbesondere die Ausstattung und anschließende Übertragen von Kommanditanteilen an Immobilien-Personengesellschaften auf die nächste Generation überschattete: Erst seit Verkündung des Jahressteuergesetzes 2024 besteht Gewissheit, dass vor dem 31.12.2026 getätigte Einlagen in Form von Immobilien in die Familiengesellschaft mit anschließender Reduzierung der Beteiligungsquote des einlegenden Elternteils bei diesem keine rückwirkende Grunderwerbsteuer auslösen, falls die Personengesellschaft ab 2027 grunderwerbsteuerlich als intransparentes Gebilde anzusehen sein sollte.

Des Weiteren leisteten sich Finanzverwaltung und Rechtsprechung einen kurzweiligen Schlagabtausch zu der Frage, ob die Veräußerung eines Erbteils der Veräußerung des anteiligen Nachlassvermögens gleichstehe. Insbesondere im Rahmen des § 23 EStG schien sich für Steuerpflichtige und Beraterschaft eine Lücke aufzutun, wonach von einer Erbengemeinschaft gehaltene steuerverhaftete Immobilien über die Veräußerung des Miterbenanteils veräußert werden könnten, ohne als privates Veräußerungsgeschäft der Einkommensteuer zu unterliegen. Diesen Überlegungen hat jedoch der Gesetzgeber wiederum im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 einen Riegel vorgeschoben.

Neben den gesetzlichen Neuerungen wurde ein weiterer Schwerpunkt der 2. Auflage „Immobilien klug vererben“ auf die Auslandsimmobilie gelegt. Ganz herzlich möchte ich mich an dieser Stelle bei meinem Co-Autor Christoph Hübner bedanken, der am Beispiel einer ausländischen Ferien-Immobilie seinen Erfahrungsschatz mit der Leserschaft teilt.

Düsseldorf, im November 2024

Claudia Klümpen-Neusel

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XXXI

A. ALLGEMEINES	Rz.	Seite
	1	1
B. RECHTLICHE GRUNDLAGEN		
I. Erbschaft, Vermächtnis und Co. – grundlegende erbrechtliche Übertragungsformen	3	3
1. Erbschaft	3	3
a) Gesetzliche Erbfolge	3	3
b) Gewillkürte Erbfolge	10	5
2. Vermächtnis	14	7
3. Pflichtteilsanspruch und Übertragung einer Immobilie an Erfüllung statt	17	12
4. Pflichtteilsanspruch und Stundungsmöglichkeit bei immobilem Nachlass	30	17
II. Beschränkte oder unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht	33	18
1. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht	33	18
2. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht	37	20
III. Systematik des Erbschaftsteuerrechts und Steuerklassen	40	22
IV. Bewertung für erbschaftsteuerliche Zwecke	45	24
1. Inländische Immobilien im Privatvermögen (Wohn- und Gewerbeimmobilien)	45	24
a) Unbebaute Grundstücke	47	25
b) Grundstücke im Zustand der Bebauung	52	27

	Rz.	Seite
c) Bebaute Grundstücke	54	27
aa) Vergleichswertverfahren	59	29
bb) Ertragswertverfahren	66	32
cc) Sachwertverfahren	82	39
dd) Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts	91	43
2. Besonderheiten bei der Bewertung ausländischer Immobilien	96	46
3. Immobilien im Betriebsvermögen	97	47
a) Grundsatz	97	47
b) Ausnahmen	99	48
V. Sachliche Steuerbefreiungen	108	51
1. Grundvermögen im Allgemeinen	110	51
a) Denkmalgeschützte Immobilien	110	51
aa) Anwendungsbereich	111	52
bb) Verhältnis zu § 13a ErbStG	119	56
cc) Verwirklichung des Tatbestands erst durch den Erwerber	121	57
dd) Verzicht und Haltefrist	122	58
b) Familienheim	123	58
aa) Zu eigenen Wohnzwecken genutztes Grundstück	127	61
bb) Zuwendungsgegenstand	132	63
cc) Besonderheiten bei lebzeitigen Zuwendungen	137	66
dd) Besonderheiten bei Zuwendungen von Todes wegen	148	72
ee) Verhältnis zu § 13a ErbStG	157	77
c) Zu Wohnzwecken vermietete Immobilie	158	78
aa) Begünstigte Grundstücke	159	79
bb) Vermietung	162	80
cc) Kein begünstigtes Betriebsvermögen	163	80
dd) Stichtagsprinzip	169	83
ee) Nießbrauch	174	86
2. Immobilien im Betriebsvermögen	175	87
a) Erbschaftsteuerliche Vergünstigungen für Betriebsvermögen im Überblick	177	87
b) Immobilien als Teil des Verwaltungsvermögens	184	91
c) Rückausnahme: Immobilien als Hauptzweck des Betriebs	188	94
aa) Vermietung von Wohnraum	190	95

	Rz.	Seite
bb) Hauptzweck des Unternehmens	191	96
cc) Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	198	99
3. Haltefristverstoß und Weitergabeverpflichtung	203	104
4. Schuldenabzugsbegrenzung nach § 10 Abs.6 ErbStG	210	109
C. GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN NACH DEM ERBFALL		
I. Fehlende Liquidität zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld	224	113
1. Stundung der Erbschaftsteuer	224	113
2. Veräußerung der Immobilie mit Aufdeckung stiller Reserven/ Auslösen von Ertragsteuer	227	114
a) Veräußerung unmittelbar gehaltenen Immobilienbesitzes	228	115
b) Veräußerung eines Anteils an einer Immobiliengesellschaft	231	117
II. Ausschlagung der Erbschaft oder eines Vermächtnisses	232	117
1. Form, Frist der Ausschlagung	247	122
2. Erbschaftsteuerliche Folgen der Ausschlagung ohne Abfindung	251	123
3. Erbschaftsteuerliche und ertragsteuerliche Auswirkungen der Ausschlagung gegen Abfindung	254	124
a) Erbschaftsteuerliche Konsequenzen auf Seiten des Abfin- dungsempfängers	255	124
b) Erbschaftsteuerliche Konsequenzen auf Seiten des nach- rückenden Erben oder Vermächtnisnehmers	265	127
c) Ertragsteuerliche Konsequenzen der Ausschlagung gegen Abfindung	266	127
aa) Ausschlagung von Immobilien im Privatvermögen	273	130
bb) Ausschlagung von Immobilien im Betriebsvermögen	278	136
cc) Ausschlagung von Mischvermögen	281	137
4. Typische Anwendungsfälle der Ausschlagung gegen Abfindung	282	137
a) Widerspruch zwischen Erbfolge und Gesellschaftsvertrag	283	137
b) Nichtberücksichtigung einer Betriebsaufspaltung	285	139
c) Vorversterben des Beschenkten	286	140
d) Insolvenz des Erben oder Vermächtnisnehmers	287	141
III. Auseinandersetzung des Nachlasses	288	141
1. Ungeteilte Erbengemeinschaft	288	141
2. Auseinandersetzung des Nachlasses	292	143

	Rz.	Seite
3. Realteilung ohne Ausgleich	294	144
a) Realteilung von Privatvermögen	296	144
b) Realteilung von Betriebsvermögen	303	147
c) Realteilung von Mischvermögen	308	148
4. Realteilung unter Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten	310	148
5. Realteilung mit Spitzenausgleich	313	149
a) Realteilung von Betriebsvermögen	314	149
b) Realteilung von Privatvermögen	315	150
c) Realteilung von Mischvermögen	316	150
6. Übersicht zur Realteilung	317	151
IV. Erbschaft und Grunderwerbsteuer	318	152
1. Erwerb aufgrund Erbanfalls oder Vermächnisses	319	152
2. Erwerb aufgrund eines geltend gemachten oder abgefundenen Pflichtteilsanspruchs	323	154
3. Erwerb aufgrund Ausschlagung der Erbschaft/des Vermächnisses gegen Abfindung	332	156
4. Erwerb im Rahmen der Auseinandersetzung des Nachlasses	333	157
5. Erwerb im Rahmen des güterrechtlichen Zugewinnausgleichs	336	158
D. GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN VOR DEM ERBFALL		
I. Schenkung mit Schuldübernahme oder Übernahme dinglicher Belastungen	347	163
II. Nießbrauchgestaltungen	356	168
1. Vorbehaltsnießbrauch	358	170
a) Schenkungsteuerliche Behandlung bei Nießbrauchberechtigtem und Nießbrauchverpflichtetem	358	170
b) Bewertung des Nießbrauchrechts	359	171
aa) Allgemeine Ausführungen	359	171
bb) Berücksichtigung von Schuldzinsen	361	171
cc) Deckelung des Jahreswerts nach § 16 BewG	362	173
dd) Nießbrauch zugunsten mehrerer Personen	368	177
c) Nießbrauchverzicht	370	179
d) Ertragsteuerliche Konsequenzen	371	184

	Rz.	Seite
2. Besonderheiten des Zuwendungsnießbrauchs gegenüber dem Vorbehaltsnießbrauch	375	185
a) Begrenzung des Jahreswerts nach § 16 BewG	377	186
b) Bestellung eines Nießbrauchrechts zugunsten mehrerer Personen	378	186
c) Ertragsteuerliche Behandlung der einem Zuwendungsnießbrauch unterliegenden Einkünfte	380	187
aa) Allgemeine Regelungen	380	187
bb) Zuwendungsnießbrauch zwischen nahen Angehörigen	382	188
3. Grunderwerbsteuerliche Aspekte	384	190
4. Mittelbare Grundstücksschenkung	387	192
III. Familien-Immobilien-gesellschaften	393	196
1. Zielsetzung einer Familiengesellschaft	393	196
2. Zivilrechtliche Aspekte	401	199
a) GbR	401	199
b) Vermögensverwaltende (GmbH & Co.) KG	410	203
c) Gewerblich geprägte GmbH & Co. KG	422	207
d) GmbH	423	208
3. Ertragsteuerliche Folgen der Einbringung von Immobilien	426	209
a) Personengesellschaft (GbR/KG/GmbH & Co. KG)	427	210
aa) Vermögensverwaltende Personengesellschaft	434	212
bb) Gewerblich tätige bzw. gewerblich geprägte Personengesellschaft	442	216
b) Kapitalgesellschaft (GmbH)	448	220
4. Grunderwerbsteuerliche Besonderheiten der Einbringung von Immobilien	450	221
a) Personengesellschaft (GbR, KG, GmbH & Co. KG)	450	221
b) Kapitalgesellschaft (GmbH)	456	226
5. Ertragsteuerliche Folgen der Veräußerung von Immobilien durch die Familiengesellschaft	459	228
a) Personengesellschaft	460	229
b) Kapitalgesellschaft	464	232

	Rz.	Seite
6. Ertragsteuerliche Folgen der Veräußerung eines Anteils an der Familiengesellschaft	465	232
a) Personengesellschaft	466	233
b) Kapitalgesellschaft	467	234
7. Unentgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen an einer Familiengesellschaft	469	236
a) Zivilrechtliche Funktionsweise	470	236
b) Schenkungsteuerliche Aspekte einer unentgeltlichen Übertragung	472	238
aa) Vermögensverwaltende Personengesellschaft	473	239
bb) Gewerbliche/gewerblich geprägte Personengesellschaft	478	241
cc) Kapitalgesellschaft	479	244
c) Ertragsteuerliche Aspekte der unentgeltlichen Übertragung	482	245
aa) Mitunternehmeranteil	484	246
bb) Unentgeltliche Übertragung	488	248
d) Übertragung unter Nießbrauchvorbehalt	489	248
aa) Schenkungsteuerliche Aspekte einer Übertragung unter Nießbrauchvorbehalt	491	249
bb) Ertragsteuerliche Aspekte	503	256
e) Grunderwerbsteuerliche Aspekte	518	265
aa) Änderungen im Gesellschafterbestand einer Immobiliengesellschaft	519	266
bb) Anteilsvereinigung	524	269
cc) Nießbrauch	530	273
8. Nachfolgeklauseln in Gesellschaftsverträgen bei Erwerb von Todes wegen	532	275
a) Gesellschaftsrechtliche Regelungen	533	276
aa) Personengesellschaft	533	276
bb) Kapitalgesellschaft (GmbH)	542	282
b) Ertrag- und erbschaftsteuerliche Konsequenz von Abfindungs- und Ausgleichsansprüchen	547	285
aa) Auflösungsklausel	547	285
bb) Fortsetzungsklausel	549	286
cc) Nachfolgeklausel	557	293

	Rz.	Seite
dd) Einziehungsklausel	558	294
ee) Abtretungsklausel	562	296
c) Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen von Nachfolgeklauseln	564	296
E. IMMOBILIEN MIT AUSLANDSBEZUG		
I. Anwendbares Zivilrecht	577	299
1. Übertragung im Wege der Erbfolge	577	299
2. Lebzeitige Übertragungen	582	302
II. Internationales Erbschaftsteuerrecht	583	303
1. Unbeschränkte Steuerpflicht	584	303
2. Beschränkte Steuerpflicht	586	304
3. Aufteilung des Besteuerungsrechts im zwischenstaatlichen Verhältnis	589	307
a) Aufteilung bei Bestehen eines DBA mit dem ausländischen Staat	590	308
b) Aufteilung aufgrund innerstaatlicher Regelungen bei Fehlen eines DBA	592	310
c) Gestaltungsmöglichkeiten	597	312
III. Besonderheiten ausländischer Ferienimmobilien	611	314
1. Vorbemerkungen	611	314
2. Ertragsteuer	612	314
a) Ansässigkeitsverlagerung durch gewöhnlichen Aufenthalt	612	314
b) Besonderheiten beim Direkterwerb der Immobilie	619	317
aa) Steuerfreiheit von Immobilienveräußerungsgewinnen	619	317
bb) Besteuerung der Eigennutzung von Zweitimmobilien	624	318
c) Gesellschaften als Erwerbshelikopter der Immobilie	625	318
aa) Kapitalgesellschaften	625	318
bb) Personengesellschaften	644	324
3. Erbschaft- und Schenkungsteuer	655	329
a) Die Ferienimmobilie im ausländischen Recht	655	329
b) Die Ferienimmobilie im inländischen Recht	658	329
4. Vermögensteuer	661	331

F. ANHANG

I. Top-Ten-Fallstricke bei der Vererbung von Anteilen an Familien-Immobilien-gesellschaften	333
II. Entscheidungshilfe für die Rechtsformwahl von Familien-Immobi-liengesellschaften	335
Stichwortverzeichnis	337

A. Allgemeines

Das von privaten Haushalten in Deutschland gehaltene Immobilienvermögen wächst kontinuierlich. In den Jahren zwischen 1999 und 2019 verdoppelte sich der Bestand von ca. 4,2 Billionen € auf ca. 8,4 Billionen €. Das per 31.12.2019 allein in Wohnbauten investierte Vermögen entspricht dabei bereits dem Gesamtvolumen des Jahres 1999.¹ Es ist somit nicht verwunderlich, dass Investments in Immobilien auch in der steuerlichen Fachliteratur einen immer größeren Raum einnehmen. Unter Berücksichtigung der Annahme, dass in den Jahren 2015–2024 Immobilien schätzungsweise mehr als 40% des Erbschaftsvolumens ausmachen,² konzentriert sich das vorliegende Buch auf die unentgeltliche Übertragung von Immobilien, wobei Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge gleichermaßen behandelt werden. Zu diesem Zweck werden in Abschnitt B zunächst erbrechtliche Begriffe und Übertragungsformen erläutert, bevor – entsprechend der Systematik des deutschen Erbschaftsteuerrechts – Ausführungen zu Bewertung und sachlichen Steuerbefreiungen folgen. Abschnitt C widmet sich potenziellen Gestaltungsmöglichkeiten nach dem Erbfall, während Abschnitt D sich mit Gestaltungsmöglichkeiten vor dem Erbfall auseinandersetzt. Sowohl in Abschnitt C als auch in Abschnitt D werden Gestaltungsansätze nicht nur isoliert unter erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten betrachtet, sondern eventuelle ertrag- und/oder grunderwerbsteuerliche Aspekte werden miteinbezogen. Dies ermöglicht dem Leser, unterschiedliche Optionen umfassend gegeneinander abzuwägen und insbesondere individuelle Gestaltungsanforderungen bestmöglich umzusetzen.

Aufgrund der zunehmenden Internationalisierung von Vermögen werden schließlich Immobilien mit Auslandsbezug in einem separaten Abschnitt E behandelt. Auch hier wird zunächst wieder der zivilrechtliche Rahmen dargestellt, bevor erbschaft- und schenkungsteuerliche Ausführungen folgen.

1 Statista Research Department, 11.6.2021, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/310037/umfrage/immobilienvermoegen-der-privaten-haushalte-in-deutschland/>.

2 Statista Research Department, 17.9.2015, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/825578/umfrage/prognose-zum-erbschaftsvolumen-in-deutschland-nach-vermoegensart/>.

stände eine unbillige Härte dar, kann der Erbe vom Pflichtteilsberechtigten die **Stundung des Pflichtteils** verlangen.⁶¹

Eine unbillige Härte nimmt das Gesetz insbesondere dann an, wenn der Erbe zur Veräußerung des Familienheims oder eines Wirtschaftsgutes gezwungen wäre, das für den Erben die wirtschaftliche Lebensgrundlage bildet. Bestände der Nachlass bspw. zu einem überwiegenden Teil aus Mietimmobilien, aus deren Erträgen der Erbe seinen Lebensunterhalt bestreiten soll, und könnte der Lebensunterhalt nicht mehr gewährleistet werden, wenn der Erbe einen Teil der Mietimmobilien veräußert, kann der Anwendungsbereich des § 2331a BGB eröffnet sein.

- 31 Neben dem Schutzbedürfnis des Erben fordert das Gesetz aber gleichzeitig eine Abwägung mit den Interessen des Pflichtteilsberechtigten. So muss sichergestellt werden, dass sich die Rechtsposition des Pflichtteilsberechtigten nicht verschlechtert bzw. dass er nicht um die Erfüllung seines Anspruches fürchten muss, etwa weil die Vermögenssituation des Erben unsicher ist. Hier könnte sich eventuell die **Eintragung einer Grundschuld** zugunsten des Pflichtteilsberechtigten im Grundbuch anbieten.
- 32 Liegen die Voraussetzungen des § 2331a BGB nicht vor, bleibt es den Beteiligten unbenommen, eine „freiwillige“ **außergerichtliche Stundungsvereinbarung** zu treffen. Eine solche Stundungsvereinbarung können sowohl der Erblasser vor dem Erbfall als auch der Erbe vor oder nach dem Erbfall mit dem Pflichtteilsberechtigten schließen. Eine Vereinbarung zwischen Erblasser und Pflichtteilsberechtigtem gilt als beschränkter Pflichtteilsverzicht gem. § 2346 Abs. 2 BGB. Für diesen ist **notarielle Form** vorgeschrieben. Die Vereinbarung zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten richtet sich vor dem Erbfall nach § 311b Abs. 5 BGB⁶² und nach dem Erbfall nach § 205 BGB.⁶³

II. Beschränkte oder unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

1. Unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht

- 33 Der unentgeltliche Immobilientransfer, sei es als Erwerb von Todes wegen oder als Schenkung unter Lebenden, unterliegt als grds. steuerbarer Vorgang dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, wenn

61 § 2331a BGB; Lange in MüKoBGB, 7. Aufl. 2017, § 2331a Rz. 6 ff.; Müller in Burandt/Rojahn, Erbrecht, 4. Aufl. 2022, § 2331a Rz. 11 ff.

62 Klingelhöffer, ZEV 1998 S. 121 f.

63 Keim, MittBayNot 2010 S. 85, 90.

- ▶ der Erblasser bzw. Schenker oder der Begünstigte zum Zeitpunkt des Erbfalls bzw. der Schenkung ein Inländer i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist (unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht) oder
- ▶ es sich bei dem übertragenen Gegenstand um Inlandsvermögen i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, § 121 BewG handelt (beschränkte Erbschaftsteuerpflicht).

Als unbeschränkt erbschaftsteuerpflichtige „Inländer“ i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gelten alle natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Auf die Staatsangehörigkeit kommt es insoweit nicht an. Da das deutsche ErbStG alternativ an die Person des Zuwendenden oder an die Person des Begünstigten anknüpft, ist es für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht bereits ausreichend, wenn nur eine der Parteien die Inländereigenschaft erfüllt, also über Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland verfügt. 34

Dennoch weicht der Umfang der tatsächlichen Besteuerung voneinander ab, je nachdem, ob die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht durch den Zuwendenden oder den Begünstigten begründet wird: Denn nur dann, wenn der Erblasser oder Schenker die Inländereigenschaft besitzt, wird tatsächlich der gesamte Vermögensanfall der deutschen Erbschaftsteuer unterworfen. Ist lediglich der Erwerber als Inländer zu qualifizieren, unterliegt nur der Teil des übertragenen Vermögens der deutschen Erbschaftsteuer, der auf den inländischen Erwerber entfällt.⁶⁴

BEISPIEL: ▶ Erblasser E, der bis zu seinem Tod in Berlin gelebt hat, verstirbt und wird von seinen Söhnen S1 und S2 beerbt. S1 lebt in der Schweiz, S2 in Frankfurt.

Da bereits E als Zuwendender die Inländereigenschaft i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt, kommt es insofern nicht mehr auf die Inländereigenschaft der Söhne an. Der gesamte Vermögenstransfer unterliegt der deutschen unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht.

ABWANDLUNG: ▶ Erblasser E lebt seit 30 Jahren in der Schweiz bei seinem Sohn S1. S2 lebt weiterhin in Frankfurt. E verstirbt und wird von seinen Söhnen beerbt.

E erfüllt nun nicht mehr die Inländereigenschaft. Da aber S2 weiterhin seinen Wohnsitz in Frankfurt hat, begründet er eine unbeschränkte deutsche Erbschaftsteuerpflicht. Nunmehr unterliegt jedoch nur der auf S2 entfallende Erwerb der unbeschränkten deutschen Erbschaftsteuer.

Neben der unbeschränkten Steuerpflicht kennt das ErbStG auch die sog. **erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht**. Sie knüpft nicht an den Wohnsitz 35

⁶⁴ Siehe ergänzend auch Kapitel E. I. 1. und 2. Rz. 582 ff. zur unbeschränkten und beschränkten Erbschaftsteuerpflicht und Kapitel E. II. 3. Rz. 589 zur Aufteilung des Besteuerungsrechts im internationalen Erbschaftsteuerrecht.

oder gewöhnlichen Aufenthalt, sondern an die Staatsangehörigkeit des Erblassers, Schenkers oder Erwerbers an. Insbesondere gelten danach auch diejenigen Personen als Inländer i.S. des ErbStG, die zwar im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt mehr haben, aber deutsche Staatsangehörige sind und nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland leben. Der Gesetzgeber will so die unbeschränkte Steuerpflicht auf Wegzügler ausweiten, die möglicherweise (auch) aus steuerlich motivierten Gründen ins Ausland ziehen und dadurch ihr Vermögen dem deutschen Fiskus entziehen möchten.⁶⁵

- 36 Die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht kann nur dadurch vermieden werden, dass sowohl Zuwendender als auch Zuwendungsempfänger weder im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben noch die deutsche Staatsbürgerschaft besitzen. Sind Zuwendender oder Empfänger innerhalb von fünf Jahren vor der Zuwendung ins Ausland gezogen, müssen sie also ihre deutsche Staatsbürgerschaft aufgeben, um die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht zu vermeiden.

2. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

- 37 Erwerbe, bei denen weder auf Seiten des Zuwendenden noch auf Seiten des Zuwendungsempfängers ein Inländer beteiligt ist, unterliegen der beschränkten deutschen Erbschaftsteuerpflicht. Die Steuerpflicht bezieht sich in diesen Fällen nur auf den Vermögensanfall, der in **Inlandsvermögen** besteht.

Was unter Inlandsvermögen zu verstehen ist, ist im Gesetz abschließend definiert. Hierunter fällt bspw. das inländische Grundvermögen.⁶⁶ Keinesfalls darf der Begriff „Inlandsvermögen“ mit dem „im Inland befindlichen Vermögen“ gleichgesetzt werden. So gelten bspw. Bankguthaben, Hausrat oder Anteile von unter 10% an inländischen Kapitalgesellschaften nicht als Inlandsvermögen, selbst wenn die Gegenstände im Inland belegen sind bzw. Forderungen im Inland geltend zu machen sind.

HINWEIS:

Mit Urteil v. 23.11.2022⁶⁷ hatte der BFH entschieden, dass der vermächtnisweise Erwerb eines in Deutschland belegenen Grundstücks nicht der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterfalle. Das Vermächtnis verschaffe dem Begünstigten lediglich einen Anspruch auf Übertragung des fraglichen Grundstücks. Gegenstand des Vermächtnisses sei damit gerade nicht das Grundstück selbst, sondern nur ein Sachleistungsanspruch. Sachleistungsansprüche seien aber nicht von § 121 BewG umfasst, so dass

65 Siehe ergänzend Kapitel E. II. 2. Rz. 587 ff. zur erweiterten beschränkten Erbschaftsteuerpflicht.

66 § 121 Nr. 2 BewG.

67 BFH, Urteil v. 23.11.2022 - II R 37/19, BStBl 2024 II S. 341 NWB SAAA-34539.

es an einer gesetzlichen Grundlage fehle, wenn das Finanzamt eine in Deutschland belegene Immobilie mangels Inländereigenschaft von Erblasser und Vermächtnisnehmer in Deutschland der beschränkten deutschen Erbschaftsteuer unterwerfen wolle.

Der Gesetzgeber hat auf diese Rechtsprechung im Rahmen des Wachstumschancengesetzes⁶⁸ reagiert und den sich daraus ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten einen Riegel vorgeschoben. Für aller Erwerbe von Todes wegen, für die die Erbschaftsteuer nach dem 27.3.2024 entsteht, gilt seitdem, dass auch der bloße Anspruch auf Übertragung von Inlandsvermögen i.S. des § 121 BewG eine beschränkte Erbschaftsteuerpflicht auslösen kann.⁶⁹

TAB. 1: Überblick über die persönliche Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Erblassers/Erwerbers	Lage des Vermögens	Steuerpflicht
Inland/Inland	Inland	unbeschränkt
Inland/Inland	Ausland	unbeschränkt
Inland/Ausland	Inland	unbeschränkt
Inland/Ausland	Ausland	unbeschränkt
Ausland/Inland	Inland	unbeschränkt
Ausland/Inland	Ausland	unbeschränkt
Ausland/Ausland	Inland	beschränkt
Ausland/Ausland	Ausland	keine Steuerpflicht

38

Anhand der vorliegenden Tabelle ist unschwer zu erkennen, dass Deutschland einen sehr weitreichenden Ansatz bei der Bestimmung der deutschen Erbschaftsteuerpflicht gewählt hat. Dies birgt die **Gefahr einer doppelten Besteuerung** in sich, sobald eine der beteiligten Personen oder Teile des Vermögens einen **Auslandsbezug** aufweisen. Denn auch ausländische Staaten machen von ihrer Steuerhoheit Gebrauch und unterwerfen unentgeltliche Übertragungen ihrer eigenen Erbschaft- oder Schenkungsteuer.

39

Gegen diese Gefahr einer Besteuerung sowohl im Inland als auch im Ausland bieten zwischenstaatliche Doppelbesteuerungsabkommen oder – sofern solche fehlen – innerstaatliche Vorschriften, mit denen unter bestimmten Voraussetzungen ausländische Steuern auf die deutsche Steuer angerechnet werden können, einen gewissen Schutz.⁷⁰

68 Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.3.2024, BGBl 2024 I Nr. 108.

69 § 37 Abs. 20 ErbStG.

70 Siehe ergänzend zur zwischenstaatlichen Aufteilung des Besteuerungsrechts im internationalen Erbfall Kapitel E. II. 3. Rz. 589 ff.

C. Gestaltungsmöglichkeiten nach dem Erbfall

I. Fehlende Liquidität zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld

1. Stundung der Erbschaftsteuer

Mit Immobilien werden nicht nur immobile, sondern auch illiquide Vermögenswerte übertragen. Die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung anfallende Erbschaft- oder Schenkungsteuer kann daher in aller Regel nicht aus dem Vermögenszuwachs beglichen, sondern muss aus sonstigem Vermögen finanziert werden. Diesem Umstand trägt **§ 28 Abs. 3 ErbStG** Rechnung, der dem Erwerber einer **zu Wohnzwecken vermieteten Immobilie** i.S. des § 13d Abs. 3 ErbStG auf Antrag die Möglichkeit zur Stundung der Erbschaft- und Schenkungsteuer einräumt, wenn die Steuer nur durch Veräußerung des übertragenen Grundbesitzes bezahlt werden könnte. Das Gleiche gilt für Erwerber eines **Ein- oder Zweifamilienhauses oder von Wohneigentum**, sofern diese zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Für Wohnungen in einem **Mietwohn-, Geschäfts- oder gemischt genutzten Grundstück** oder in einem sonstigen bebauten Grundstück will die Finanzverwaltung in Übereinstimmung mit dem Gesetzestext die Stundungsmöglichkeit **nicht** zulassen.⁴⁰²

224

HINWEIS:

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt – auch bei ausschließlich selbstgenutzten – Ferienimmobilien nicht vor.⁴⁰³

HINWEIS:

Ähnlich wie bei der Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG stellt sich auch im Zusammenhang mit der Stundungsmöglichkeit die Frage, ob diese nur dann zur Anwendung gelangt, wenn die Immobilie unmittelbar gehalten bzw. erworben wird, oder auch dann, wenn Zuwendungsgegenstand eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist, in deren Gesellschaftsvermögen sich die Immobilie befindet.⁴⁰⁴ Letzteres wird in der Literatur überwiegend bejaht.⁴⁰⁵

Die Stundung ist auf maximal zehn Jahre bzw. auf die Dauer der Selbstnutzung begrenzt. Beendet der Erwerber die Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwe-

225

402 RE 28 Abs. 6 Satz 3 ErbStR.

403 Siehe Kapitel B. V. 1. b) Rz. 127.

404 Siehe oben Kapitel B. V. 1. a) Rz. 112 und Kapitel B. V. 1. c) Rz. 163.

405 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 60. Erg.-Lfg. 2020, § 28 Rz. 13; Hamacher/Liebernickel in BeckOK, ErbStG, 9. Ed. 2020, § 28 Rz. 32; Wälzholz in Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, § 28 Rz. 31; zur Stundungsmöglichkeit von Betriebsvermögen siehe § 28 Abs. 1 ErbStG.

cken, kann weiterhin eine Stundung gewährt werden, wenn das Objekt anschließend zu Wohnzwecken i.S.des §13d ErbStG vermietet wird und die Zehnjahresfrist noch nicht abgelaufen ist. In allen Fällen endet die Stundung auch vor Ablauf der zehn Jahre oder trotz weiter bestehender Selbstnutzung, soweit das Grundvermögen veräußert⁴⁰⁶ oder auch nur verschenkt wird.

HINWEIS:

Die Stundung erfolgt nur in den Fällen des Erwerbs von Todes wegen zinslos; ist die Immobilie Gegenstand einer Schenkung, fallen Stundungszinsen nach §§ 234, 238 AO an.

- 226 Der Rechtsanspruch auf Stundung besteht nicht, wenn der Erwerber die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer entweder aus anderem erworbenem Vermögen oder aus seinem eigenen, bereits vorhandenen Vermögen bezahlen kann. Zudem muss der Steuerpflichtige nach Auffassung der Finanzverwaltung auch die Möglichkeit einer Kreditaufnahme ausschöpfen; nur wenn er kein eigenes Vermögen hat und ihm kein Kredit gewährt wird, kann er eine Stundung beanspruchen.⁴⁰⁷ Auch dann, wenn zwar nicht der Erwerber, wohl aber der Schenker die Steuer aufbringen kann, soll eine Stundung ausgeschlossen sein. Dies soll sogar unabhängig davon gelten, ob sich der Schenker zur Übernahme der Schenkungsteuer verpflichtet hat. Falls nicht, wird er schlichtweg als Gesamtschuldner in Anspruch genommen.⁴⁰⁸

2. Veräußerung der Immobilie mit Aufdeckung stiller Reserven/Auslösen von Ertragsteuer

- 227 Fehlt die erforderliche Liquidität auf Seiten des Erben oder Vermächtnisnehmers, um die durch den Erbfall ausgelöste Erbschaftsteuer begleichen zu können, und wird ihm auch keine Stundung der Steuer gewährt, bleibt dem Begünstigten oftmals nur die Möglichkeit, das unentgeltlich erworbene Vermögen zu veräußern. Neben einem **erbschaftsteuerlich relevanten Verstoß gegen eventuelle Haltefristen**⁴⁰⁹ können sich hieraus zusätzliche **ertragsteuerliche Konsequenzen** ergeben.

406 Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 60.Erg.-Lfg. 2020, § 28 Rz.18; RE 28 Abs.7 Satz 8 i.V.mit Abs.3 Satz 1 Nr.1 ErbStR 2019.

407 RE 28 Abs.7 Satz 2 ErbStR; ablehnend Eisele in Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 100.Erg.-Lfg. 2024, § 28 Rz.6.1.

408 RE 28 Abs.7 Satz 4 ErbStR; zur Kritik an der Auffassung der Finanzverwaltung siehe Söffing/Thonemann, ErbStB 2009 S.325, 336; Eich, ErbStB 2011 S.114; Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18.Aufl. 2021, § 28 Rz.8.

409 Siehe oben Kapitel B. V. 3. Rz.203.

- 528 Eine Befreiung nach § 3 Nr.2 GrEStG kommt nur insoweit in Betracht, als **Gesellschaftsanteile unentgeltlich übertragen** wurden. Hätte V im obigen Beispielsfall nur 90% der Geschäftsanteile auf S übertragen, läge nur hinsichtlich dieser 90% die Gefahr einer Doppelbesteuerung vor. Die zurückbehaltenen 10% unterliegen nicht der Schenkungsteuer. Da § 1 Abs.3 GrEStG aber den Transfer der **gesamten Immobilie** auf denjenigen fingiert, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, fließt in die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage der gesamte Wert der Immobilie ein.⁹⁶⁸ Werden nun über § 3 Nr.2 GrEStG 90% des Grundbesitzwerts von der Grunderwerbsteuer freigestellt, verbleiben 10%, die der Grunderwerbsteuer unterliegen (sofern nicht andere Befreiungsvorschriften greifen).
- 529 Nicht ganz einfach stellt sich auch die Situation in Fällen einer gestreckten Anteilsübertragung und zwischenzeitlichem Erwerb neuer Grundstücke durch die Gesellschaft dar:

BEISPIEL: Vater V ist Alleingesellschafter der VGmbH. Im Gesellschaftsvermögen der VGmbH befindet sich eine Immobilie. V überträgt im Jahr 01 einen 45%-Geschäftsanteil schenkweise auf seinen Sohn S. Im Jahr 03 überträgt er den verbliebenen 55%-Geschäftsanteil auf S.

Im Jahr 03 vereinigen sich die Anteile der VGmbH in der Hand des S, so dass der Tatbestand des § 1 Abs.3 GrEStG erfüllt ist. Gleichzeitig liegt hinsichtlich des Erwerbs im Jahr 03 eine schenkungsteuerpflichtige Schenkung vor. Um eine Doppelbelastung desselben Lebenssachverhalts (Anteilsvereinigung aufgrund der Schenkung eines 50%-Geschäftsanteils in 03) mit Schenkung- und Grunderwerbsteuer zu vermeiden, wird der Erwerb in 03 von der Grunderwerbsteuer freigestellt. Aber auch die Anteilsübertragung im Jahr 01 unterlag als unentgeltlicher Erwerb der Schenkungsteuer. Die Rechtsprechung sieht es daher als gerechtfertigt an, die in 03 erfolgende Anteilsvereinigung auch insoweit von der Grunderwerbsteuer freizustellen, als sie auf die frühere Schenkung in 01 zurückzuführen ist.⁹⁶⁹ Damit wird der fingierte Immobilien-transfer zu 100% von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, obwohl nur die Übertragung des 55%-Geschäftsanteils einen gleichzeitig schenkung- und Grunderwerbsteuerlich relevanten Sachverhalt darstellt.

ABWANDLUNG:⁹⁷⁰ Vater V ist Alleingesellschafter der VGmbH. Im Gesellschaftsvermögen der VGmbH befindet sich eine Immobilie. V überträgt im Jahr 01 einen 45%-Geschäftsanteil schenkweise auf seinen Sohn S. Im Jahr 02 erwirbt die VGmbH eine zweite Immobilie, bevor V im Jahr 03 seinen verbliebenen 55%-Geschäftsanteil auf S überträgt.

968 § 8 Abs.2 Nr.3 GrEStG.

969 FG Düsseldorf, Urteil v.21.8.2017 - 7 K 471/17 GE NWB LAAAG-58542; BFH, Urteil v.23.5.2012 - II R 21/10, BStBl 2012 II S.793 NWB FAAAAE-13312.

970 Nach Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v.19.9.2018 - S 4501, BStBl 2018 I S.1069 NWB WAAAAG-97800.

Im Jahr 03 vereinigen sich sämtliche Geschäftsanteile der VGmbH in der Hand des S. Es liegt somit ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG vor. Die Anteilsvereinigung ist ausschließlich auf unentgeltliche Anteilsübertragungen in den Jahren 01 und 03 zurückzuführen, so dass nach § 3 Nr. 2 GrEStG der Vorgang von der Grunderwerbsteuer freizustellen sein müsste. Allerdings ist wie bereits im Rahmen des § 1 Abs. 2b GrEStG⁹⁷¹ auch im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG eine grundstücksbezogene Einzelbetrachtung vorzunehmen. Für jedes einzelne Grundstück des Gesellschaftsvermögens wird ein Transfer auf S fingiert. Daher ist für jedes Grundstück gesondert zu prüfen, ob und inwieweit sein Erwerb durch S zuvor der Schenkungsteuer unterlegen hat. Eine solche grundstücksbezogene Betrachtung führt vorliegend zu dem Ergebnis, dass S die Immobilie 1 jeweils schenkweise durch Übertragung des 45%- und des 55%-Geschäftsanteils erhalten hat. Dementsprechend ist der Wert der Immobilie 1 in vollem Umfang von der Grunderwerbsteuer auszunehmen.

Die Immobilie 2 war demgegenüber im Jahr 01 noch nicht im Bestand der VGmbH und konnte folglich noch nicht mit Schenkungsteuer belastet werden. Erst anlässlich der Schenkung in 03 war auch die Immobilie 2 von der Schenkung umfasst. In 03 hat S jedoch nur einen 55%-Geschäftsanteil erhalten, so dass nur im Umfang von 55% eine Doppelbelastung mit Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer droht. Die Immobilie 2 ist daher nur zu 55% ihres Werts von der Grunderwerbsteuer zu befreien. 45% ihres Werts unterfallen hingegen der Grunderwerbsteuer.

cc) Nießbrauch

Oftmals werden Anteile an Familien-Immobilien-Gesellschaften nicht „frei von Rechten Dritter“, sondern unter Nießbrauchvorbehalt übertragen. Obwohl der Nießbrauch **keine Gegenleistung** darstellt, sondern dem übertragenen Gesellschaftsanteil als wertmindernder Faktor anheftet,⁹⁷² der einer voll unentgeltlichen Übertragung nicht entgegensteht, wird diese Wertung für Zwecke der Grunderwerbsteuer nicht vollständig übernommen. Zwar handelt es sich auch bei der Übertragung eines Anteils an einer Immobilien-Gesellschaft unter Nießbrauchvorbehalt zunächst um eine Schenkung, die sowohl den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG als auch des § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklichen kann. Entsprechend sind auch bei dieser Zuwendung die sachlichen und persönlichen Befreiungsmöglichkeiten von der Grunderwerbsteuer zu prüfen. Bei Anwendung des § 3 Nr. 2 GrEStG ist in diesem Zusammenhang jedoch zu berücksichtigen, dass

530

971 Kapitel D. III. 7. e) Rz. 522.

972 BFH, Urteil v. 28.7.1981 - VIII R 124/76, BStBl 1982 II S. 378 NWB OAAAB-02412; BFH, Urteil v. 10.4.1991 - XIR 7, 8/84, BStBl 1991 II S. 791 NWB JAAAA-93813; BFH, Urteil v. 24.4.1991 - XI R 5/83, BStBl 1991 II S. 793 NWB TAAAA-93814; BMF, Schreiben betr. einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Nießbraucherlass) v. 30.9.2013 - IV C 1 – S 2253/07/10004, BStBl 2013 I S. 1184 NWB AAAAE-45949; Gebel in Troll/Gebel/Jüllicher/Gottschalk, ErbStG, § 7 Rz. 160; Goetze, RNotZ 2013 S. 147.

von der Grunderwerbsteuer zwar Grundstückserwerbe von Todes wegen oder Grundstücksschenkungen unter Lebenden ausgenommen sind. Allerdings unterliegen **Schenkungen unter einer Auflage** im Wege der Rückausnahme doch wieder der Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Werts solcher Auflagen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind.^{973 974} Grunderwerbsteuerlich steht die abziehbare Auflage damit einer Gegenleistung gleich⁹⁷⁵ und führt daher genau wie diese für grunderwerbsteuerliche Zwecke zum Vorliegen einer gemischten Schenkung.

- 531 Der Nießbrauch als Nutzungs- oder Duldungsaufgabe darf für schenkungsteuerliche Zwecke vom Steuerwert des zugewandten Wirtschaftsgutes abgezogen werden.⁹⁷⁶ Demnach unterliegt der Kapitalwert des Nießbrauchrechts nicht der Schenkungsteuer mit der Folge, dass insoweit keine Doppelbelastung mit Grunderwerb- und Schenkungsteuer droht. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG greift daher nicht, soweit sich der Schenker ein Nießbrauchrecht am Gesellschaftsanteil vorbehalten oder einem Dritten zugewandt hat.

BEISPIEL:⁹⁷⁷ Vater V ist Alleingesellschafter der VGmbH. Im Gesellschaftsvermögen der VGmbH befindet sich eine Immobilie im Wert von 1 Mio. €. V überträgt im Jahr 01 einen 45%-Geschäftsanteil schenkweise auf seinen Sohn S. Im Jahr 02 erwirbt die VGmbH eine zweite Immobilie ebenfalls im Wert von 1 Mio. €, bevor V im Jahr 03 seinen verbliebenen 55%-Geschäftsanteil auf S unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs überträgt. Der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt 700.000 €. Der Wert der Geschäftsanteile soll dem Wert der Immobilien entsprechen.

Im Jahr 03 vereinigen sich sämtliche Geschäftsanteile der VGmbH in der Hand des S. Es liegt somit ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG vor, der eine Übertragung der Immobilien 1 und 2 von der GmbH auf S fingiert. Sowohl in 01 als auch in 03 hat S die Anteile im Wege der Schenkung erhalten, so dass eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG zu prüfen ist. In 03 hat sich V jedoch den Nießbrauch an den Gesellschaftsanteilen vorbehalten. Da das Nießbrauchrecht im Rahmen der Schenkungsteuer bereicherungsmindernd zu berücksichtigen ist, kann insoweit keine Befreiung von der Grunderwerbsteuer gewährt werden. Der grunderwerbsteuerpflichtige Anteil der Schenkung in 03 ermittelt sich wie folgt:

973 § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG.

974 Siehe hierzu auch die Ausführungen unter Kapitel D. I. 3. Rz. 384.

975 BFH, Urteil v. 20.11.2013 - II R 38/12, BStBl 2014 II S. 479 NWB DAAAE-55574; BFH, Urteil v. 12.7.2016 - II R 57/14, BStBl 2016 II S. 897 NWB MAAAF-80973; BFH, Beschluss v. 9.2.2017 - II B 38/15 NWB PAAAG-40089.

976 RE 7.2 Abs. 1 ErbStR 2019.

977 Nach Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.9.2018 - S 4501, BStBl 2018 I S. 1069 NWB WAAAG-97800.

LÖSUNG ABWANDLUNG! W und E können für den Schenkungsvertrag die Anwendung des deutschen Rechts wählen. Die Ausführung der Schenkung, d.h. die Übertragung des Eigentums an der Finca richtet sich hingegen zwingend nach spanischem Recht.

II. Internationales Erbschaftsteuerrecht

Ist das auf einen grenzüberschreitenden Erbfall oder eine grenzüberschreitende Zuwendung unter Lebenden anzuwendende Rechtsstatut geklärt, stellt sich in einem nächsten Schritt die Frage, welchem Staat das **Besteuerungsrecht für den jeweiligen Erbfall** oder zumindest für einzelne unentgeltlich übertragene Vermögensgegenstände zusteht. Ausgangspunkt ist dabei zunächst das innerstaatliche Recht, das bestimmte Lebenssachverhalte der unbeschränkten oder beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuer unterwirft. Zusätzlich muss bei grenzüberschreitenden Vorgängen geprüft werden, ob nicht auch ein anderer betroffener Staat die Besteuerungskompetenz für sich beansprucht und wie in einem solchen Falle eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung desselben Vermögens abgemildert, wenn nicht gar vermieden werden kann. 583

1. Unbeschränkte Steuerpflicht

§ 2 Abs.1 Satz1 ErbStG unterwirft den gesamten Vermögensanfall der unbeschränkten deutschen Erbschaftsteuerpflicht, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber zur Zeit der Entstehung der Steuer ein **Inländer** ist. Als Inländer gelten jede natürliche Person, die im **Inland einen Wohnsitz** oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, und jede Körperschaft, Personenvereinigung und Vermögensmasse, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Auf die Staatsangehörigkeit kommt es insoweit nicht an. Die Staatsangehörigkeit spielt jedoch dann eine entscheidende Rolle, wenn der Zuwendende oder der Begünstigte zwar über keinen Wohnsitz in Deutschland verfügen, sich aber nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben. In diesen Fällen besteht nämlich die unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht für einen Zeitraum von fünf Jahren seit Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland fort, wenn es sich beim Zuwendenden oder Zuwendungsempfänger um deutsche Staatsangehörige handelt (**erweiterte unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht**). 584

II. Entscheidungshilfe für die Rechtsformwahl von Familien-Immobilien-gesellschaften

	Pro	Contra
GbR	<p>Unkomplizierte Errichtung (privatschriftlicher/mündlicher Gesellschaftsvertrag, keine Registereintragung).</p> <p>Immobilien sind/bleiben Privatvermögen; steuerfreie Veräußerung nach Ablauf der zehnjährigen Haltefrist möglich.</p> <p>Übertragung von Gesellschaftsanteilen auch ohne Notarkosten möglich.</p>	<p>Keine Haftungsbeschränkung möglich.</p> <p>Bestehen eines Sonderkündigungsrechts minderjähriger Gesellschafter.</p> <p>Gefahr eines gewerblichen Grundstückshandels auf Ebene des Gesellschafters aufgrund Zusammenrechnens der Handlungen auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene.</p>
(GmbH & Co.) KG mit Privatvermögen	<p>Haftungsbegrenzung in Form einer Kommanditistenstellung möglich.</p> <p>Immobilien sind/bleiben Privatvermögen; steuerfreie Veräußerung nach Ablauf der zehnjährigen Haltefrist möglich.</p> <p>Bei „Nur-KG“ Übertragung von Gesellschaftsanteilen auch ohne Notarkosten möglich.</p>	<p>Erhöhte Gründungskosten der GmbH & Co. KG durch Gründung einer zusätzlichen GmbH.</p>
(GmbH & Co.) KG mit Betriebsvermögen	<p>Bei „Nur-KG“ Übertragung von Gesellschaftsanteilen auch ohne Notarkosten möglich.</p>	<p>Gefahr eines gewerblichen Grundstückshandels auf Ebene des Gesellschafters aufgrund Zusammenrechnens der Handlungen auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene.</p> <p>Keine steuerfreie Veräußerung von Immobilien möglich.</p>

	Pro	Contra
	<p>Erbschaftsteuerliche Verschonungsregeln können im Falle von „Wohnungsunternehmen“ greifen.</p>	<p>Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz des jeweiligen Gesellschafters.</p> <p>Sofern die erweiterte Kürzung des § 9 Nr.1 Satz2 GewStG nicht greift, fällt zusätzlich zur Einkommensteuer noch Gewerbesteuer an (ggf. Anrechnung der GewSt gem. § 35 EStG möglich).</p>
GmbH	<p>Haftungsbeschränkung zugunsten der Gesellschafter auf das Gesellschaftsvermögen.</p> <p>Gewerblicher Grundstückshandel auf Ebene der GmbH färbt nicht auf den einzelnen Gesellschafter ab.</p> <p>Niedrige Ertragsteuerbelastung von Mieterträgen und Veräußerungsgewinnen auf Ebene der GmbH.</p> <p>Erbschaftsteuerliche Verschonungsregeln können im Fall von „Wohnungsunternehmen“ greifen.</p>	<p>Transfer von Immobilien zwischen Gesellschaft und Gesellschafter löst Grunderwerbsteuer aus.</p> <p>Übertragung von Gesellschaftsanteilen kann ebenfalls Grunderwerbsteuer auslösen.</p> <p>Auf die Erträge der GmbH fällt zusätzlich zur Körperschaftsteuer noch Gewerbesteuer an (sofern keine Kürzung nach § 9 Nr.1 Satz2 GewStG möglich ist).</p> <p>Keine Anrechnung der GewSt auf die Einkommensteuer des Gesellschafters nach § 35 EStG möglich.</p> <p>Für Gründung und Übertragung von Gesellschaftsanteilen entstehen Notarkosten.</p>