



## **Betrieb und Steuer**

Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Band 3

Band 1

## **Ertragsteuern**

Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer

Band 2

## **Umsatzsteuer**

mit Grunderwerbsteuer und kleineren Verkehrsteuern

Band 3

## **Erbschaftsteuer**

mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht

Band 4

## **Abgabenordnung**

mit Finanzgerichtsordnung

Band 5

## **Internationales Steuerrecht**

Doppelbesteuerung, Internationale Minderbesteuerung,  
Unternehmensaktivitäten im Ausland

# Erbschaftsteuer

mit Schenkungsteuer  
und Bewertungsrecht

Begründet von

**Prof. Dr. Dr. h. c. Gerd Rose**

Universität zu Köln  
Steuerberater

fortgeführt von

**Prof. Dr. Christoph Watrin**

Westfälische Wilhelms-Universität Münster  
Steuerberater

bearbeitet von

**Prof. Dr. Christoph Watrin**

Westfälische Wilhelms-Universität Münster  
Steuerberater

und

**Dr. Fabian Riegler**

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

13., völlig neu bearbeitete  
und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

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

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**  
[ESV.info/978 3 503 195145](http://ESV.info/9783503195145)

#### Leserservice

Leser dieses Buches können vergrößerte Vorlagen der 23 Abbildungen im pdf-Format über das Internet beziehen. Dozenten können die Vorlagen in Lehrveranstaltungen einsetzen. Studierenden dienen die Abbildungen zur schnellen Wiederholung des Stoffes im Rahmen der Prüfungsvorbereitung.

1. Auflage

...

11. vollständige überarbeitete Auflage, 2002  
12., neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage 2009  
13., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage 2021

1.–10. Auflage erschienen im Gabler-Verlag, Wiesbaden

ISBN 978 3 503 19514 5

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2021  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch  
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht  
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso  
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706

Satz: [tinahoffmann.eu](http://tinahoffmann.eu), Berlin  
Druck und Bindung: docupoint, Barleben

## Vorwort zur 13. Auflage

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer hat seit der Voraufgabe des Lehrbuchs aus dem Jahr 2009 keinen Bedeutungsverlust erlitten. So nahm einerseits das Steuerertragsaufkommen in den zurückliegenden Jahren kontinuierlich zu. Andererseits waren die vergangenen Jahre erneut von einer größeren Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der damit einhergehenden Diskussion in Politik, Praxis und Wissenschaft geprägt. Dabei stand die steuerliche Entlastung der Unternehmensnachfolge abermals im Zentrum der Debatte. Zum wiederholten Male hat das Bundesverfassungsgericht die Regelungen zur Verschonung produktiven Vermögens für verfassungswidrig erklärt, was den Gesetzgeber zu einer Korrektur und Anpassung der bisherigen Vorschriften bewog. Das „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ wurde am 4.11.2016 verabschiedet und trat mit Wirkung zum 1.7.2016 in Kraft. Im Dezember 2019 folgten die – für den Steuerpflichtigen zwar nicht bindenden, aber aus Sicht der Praxis höchst relevanten – verwaltungsinternen Gesetzesanwendungsvorschriften in Form der ErbSt-Richtlinien und ErbSt-Hinweisen, in denen zu Anwendungsfragen der einzelnen Vorschriften Stellung genommen wird. Eine Überarbeitung des Lehrbuchs war damit überfällig.

Die nun vorliegende 13. Auflage wurden in allen Bereichen überarbeitet. Grundlegend erneuert wurde insbesondere der Bereich der Regelungen zum unternehmerischen Vermögen. Im Vergleich zur Voraufgabe wurden zudem die Erläuterungen zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbaueinandersetzung weiter ausgebaut. Die Neuauflage wurde zur Gewinnung eines besseren Überblicks über die einzelnen Bereiche um eine Vielzahl weiterer Abbildungen ergänzt. Neuartig sind überdies die ans Ende eines jeden Kapitels gestellten Wiederholungsfragen. Sie sollen im besonderen Maße Studierenden oder Examenskandidaten helfen und sie dabei unterstützen, den Stoff eines jeden Abschnitts nochmals zu rekapitulieren und zu vertiefen.

Ich freue mich, dass Dr. Fabian Riegler, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Köln, für die Neuauflage als Co-Autor gewonnen werden konnte. Herr Riegler beschäftigt sich in seiner Berufspraxis und als Lehrbeauftragter an der Universität Münster mit der steuerlichen Gestaltung von Vermögensnachfolgen.

Frau Caroline Seibert und Herrn Nils Linnemann danke ich für die sorgfältige Durchsicht des Manuskripts und zahlreiche wertvolle Verbesserungsvorschläge.

Die Neuauflage bringt das Buch auf den Stand von Juni 2020.

Münster, im Juli 2020

Christoph Watrin

## **Vorwort zur 11. Auflage**

Die Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer wächst weiter, und zwar sowohl hinsichtlich des – den Ländern zustehenden – Steueraufkommens als auch hinsichtlich der Steuerbelastung aus unentgeltlichen Vermögensübergängen. Das macht wiederum erforderlich, sich vor allem steuerplanerisch mit dieser wichtigen Steuerart vertraut zu machen.

Nach dem Wegfall der Vermögensteuer (ab 1. Januar 1997) und der Gewerbesteuer (ab 1. Januar 1998) ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer die praktisch einzige Substanzsteuer; von der weiterhin verbleibenden, einfach strukturierten Grundsteuer, die lediglich auf Bestände und nicht auf Transaktionen ausgerichtet ist, kann man absehen.

Diese Gegebenheiten waren Veranlassung, das als Lehr- und Informationswerk konzipierte, im Umfang bewusst knapp gehaltene Buch neu zu schreiben und darin vor allem den Studierenden des Steuerrechts und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre einen möglichst klar gegliederten Führer durch die gesamte Rechtsmaterie dieses Gebiets anzubieten. Wie die aus Leserzuschriften und -gesprächen gewonnene Erfahrung zeigt, gilt das Buch aber auch als gut verwendbarer „Wissensauffrischer“ für solche Praktiker, die nicht permanent mit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerfällen befasst sind.

Inhalt und Aufbau der Darstellung folgen in vielen Partien dem bis zur 10. Auflage unter dem Titel „Die Substanzsteuern“ im Gabler-Verlag erschienenen Teil des Lehrwerks „Betrieb und Steuer“, sodass es als (allerdings vollständig überarbeitete und neu gegliederte) 11. Auflage seines Vorgängers firmieren darf. Seinem Inhalt nach präsentiert es den Rechtszustand zu Beginn des Jahres 2002.

Dem Erich Schmidt Verlag und insbesondere seiner steuerrechtlichen Lektorin Frau Dr. Claudia Teuchert-Pankatz danke ich für das Interesse und das bei der Umsetzung des – von Frau Birgit Renner mit großer Sorgfalt und Umsicht erstellten – Manuskripts in das Druckwerk gezeigte Engagement.

Köln, im Dezember 2001

Gerd Rose

## **Vorwort zur 1. Auflage (1969)**

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist wissenschaftlich noch nicht so gut entwickelt wie andere Teile der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Die vielfältigen Beziehungen zwischen Betrieb und Steuer, staatlicher Steuerpolitik und unternehmerischem Verhalten, Besteuerung und Unternehmerentscheidung sind erst teilweise systematisch erforscht. Das für weitere Problemlösungen erforderliche Instrumentarium ist nur in Ansätzen vorhanden.

Eine der wichtigsten Ursachen für diese vergleichsweise zurückgebliebene Entfaltung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist nach meiner Ansicht darin zu sehen, dass es an jenem breiten Fundament zahlreicher, wohlausgebildeter Nachwuchskräfte fehlt, auf dem allein sich die Vielfalt von Talenten entwickeln kann, die jede (und insbesondere jede junge) Wissenschaft so nötig zu ihrem Fortschritt braucht.

Über den Mangel an wohlausgebildeten Nachwuchskräften für das betriebliche Steuerwesen klagt auch die betriebliche Praxis. Denn nicht nur der Berufsnachwuchs der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer rekrutiert sich zum überwiegenden Teil aus den Absolventen der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät; auch für die unmittelbar leitende Tätigkeit in der Wirtschaft werden Betriebswirtschaftler mit mehr als oberflächlichen Kenntnissen über die Besteuerung benötigt.

Sucht man nach den Ursachen für diesen Zustand, so stößt man alsbald auf eine erschwerende Notwendigkeit, mit der andere Teilbereiche der Betriebswirtschaftslehre nicht konfrontiert sind: Gründliche Kenntnisse der wichtigsten Teile des geltenden Steuerrechts sind für die Beschäftigung mit Fragen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unerlässlich. Fehlen sie, so verlieren sich die Antworten häufig ins Spekulative. Weder Wissenschaft noch Praxis aber haben einen Nutzen von „Erkenntnissen“ aus Besteuerungsmethoden, die die Realität nicht isomorph abbilden.

Meine Mitarbeiter im Seminar für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität zu Köln haben mich bei diesen Bestrebungen mit ihrem regen Interesse und mit mancherlei wertvoller Hilfe sehr unterstützt. Ganz besonderen Dank schulde ich meinem Assistenten, Herrn Dipl.-Kfm. Horst Langel, für seine nie erlahmende Bereitschaft zu einer fundierten Sach- und Formkritik, von der dieses Buch wesentlich profitiert hat.

Gerd Rose

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort zur 13. Auflage</b> .....	5
<b>Vorwort zur 11. Auflage</b> .....	6
<b>Vorwort zur 1. Auflage (1969)</b> .....	7
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	13
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	17
<b>I. DIE ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER</b> .....	19
<b>A. Grundlagen der Erbschaft- und Schenkungsteuer</b> .....	19
1. Aufbau der Darstellung .....	19
2. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Neuordnung der Erbschaftsteuer .....	21
<b>B. Steuerbare Vorgänge</b> .....	25
1. Reale unmittelbare Erwerbe von Todes wegen .....	25
2. Reale mittelbare Erwerbe von Todes wegen .....	28
3. Fiktive Erwerbe von Todes wegen bei Gesellschaftsverhältnissen .....	29
4. Reale Schenkungen unter Lebenden .....	31
5. Vorweggenommene Erbfolge und Gegenleistung .....	34
6. Fiktive Schenkungen unter Lebenden bei Gesellschaftsverhältnissen .....	36
7. Zweckzuwendungen .....	39
8. Vermögen von Familienstiftungen und -vereinen .....	40
<b>C. Besteuerungsrelevante persönliche Gegebenheiten</b> .....	42
1. Persönliche Steuerpflicht .....	42
2. Steuerklassenbildung aufgrund personenbezogener Verhältnisse .....	44
3. Besonderheiten bei Familienstiftungen .....	45
<b>D. Bemessungsgrundlagen</b> .....	47
1. Grundsätzliches .....	47
2. Bewertungsregeln .....	48
3. Sachliche Steuerbefreiungen .....	50
4. Abziehbare Belastungen .....	54
5. Versorgungsfreibeträge .....	57
6. Persönliche Freibeträge .....	57
7. Die Behandlung der Zugewinnngemeinschaft .....	59

## *Inhaltsverzeichnis*

<b>E. Begünstigungen beim Erwerb von Produktivvermögen</b> . . . . .	63
1. Überblick . . . . .	63
2. Begünstigungsfähiges Vermögen . . . . .	69
3. Begünstigtes Vermögen . . . . .	70
4. Verschonungsregime . . . . .	89
5. Lohnsummenregelung und Nachversteuerung . . . . .	98
6. Behaltensregelungen und Nachversteuerung . . . . .	101
7. Weitergabeverpflichtung . . . . .	104
8. Ausländisches Vermögen . . . . .	106
9. Tarifbegrenzung . . . . .	106
<b>F. Begünstigungen für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke</b>	112
<b>G. Der Erbschaftsteuertarif</b> . . . . .	112
1. Grundzüge der Tarifgestaltung . . . . .	112
2. Tarifbesonderheiten . . . . .	113
3. Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe innerhalb von zehn Jahren . . . . .	116
<b>H. Festsetzung und Entrichtung der Erbschaftsteuer</b> . . . . .	120
1. Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld . . . . .	120
2. Veranlagung und Zahlung der Steuer . . . . .	121
3. Steuerschuldnerschaft und Haftung . . . . .	121
4. Stundung, Anrechnung und Erstattung der Steuer . . . . .	122
5. Optionsrechte beim Erwerb wiederkehrender Bezüge . . . . .	125
<b>II. DAS ERBSCHAFTSTEUERLICHE BEWERTUNGSRECHT NACH DEM BEWERTUNGSGESETZ</b> . . . . .	129
<b>A. Überblick über das Bewertungsgesetz/Aufbau der Darstellung</b>	129
<b>B. Die Bewertungsgegenstände</b> . . . . .	129
1. Wirtschaftsgüter . . . . .	129
2. Schulden und Lasten . . . . .	130
3. Wirtschaftliche Einheiten . . . . .	130
4. Wirtschaftliche Untereinheiten . . . . .	131
5. Sonderfälle . . . . .	131
<b>C. Die persönliche Zurechnung der Bewertungsgegenstände</b> . . . . .	132
1. Rechtliches und wirtschaftliches Eigentum . . . . .	132
2. Hauptfälle von Abweichungen zwischen wirtschaftlichem und rechtlichem Eigentum . . . . .	133
3. Ein Eigentümer/mehrere Eigentümer . . . . .	134
4. Bedingt erworbene Wirtschaftsgüter . . . . .	135
5. Bedingt entstandene Schulden und Lasten . . . . .	137

<b>D. Die sachliche Zuordnung der Bewertungsgegenstände</b> .....	138
1. Die Vermögensarten des Bewertungsgesetzes .....	138
2. Die Sonderstellung des Betriebsvermögens .....	139
3. Das Inlandsvermögen .....	139
4. Die Zuordnung von Schulden und Lasten .....	140
<b>E. Die Bewertungsmaßstäbe des Bewertungsgesetzes</b> .....	140
1. Überblick .....	140
2. Gemeiner Wert .....	142
3. Teilwert .....	143
4. Nennwert .....	144
5. Kurswert, Rücknahmepreis, Rückzahlungswert .....	144
6. Rückkaufswert .....	145
7. Gegenwartswert (Barwert) .....	145
8. Kapitalwert .....	148
9. Ertragswert .....	151
10. Aus Verkäufen abgeleitete Werte .....	151
11. Substanz-, Liquidations- und Sachwert .....	152
12. Sonstige Werte .....	153
<b>F. Die Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer</b> .....	154
1. Überblick .....	154
2. Die wirtschaftliche Einheit „Grundstück“ .....	155
3. Die Bewertung der Grundstücksarten .....	156
4. Die Verfahren zur Bewertung von Grundvermögen .....	157
5. Sonderfälle .....	162
<b>G. Die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer</b> .....	167
1. Überblick .....	167
2. Die wirtschaftliche Einheit „Betrieb der Land- und Forst- wirtschaft“ .....	168
3. Die Bewertung des Wirtschaftsteils .....	169
4. Die Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils ..	169
5. Der Grundbesitzwert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs .....	169
<b>H. Die Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren</b>	170
1. Überblick .....	170
2. Bestandteile des vereinfachten Ertragswertes .....	172
3. Die Ermittlung des vereinfachten Ertragswertes .....	172

## *Inhaltsverzeichnis*

<b>I. Bewertung von Unternehmen mit anderen Verfahren</b> .....	179
1. Überblick .....	179
2. Paketzuschlag .....	186
<b>III. DIE ERTRAGSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER VERMÖGENSNACHFOLGE</b> .....	189
<b>A. Berücksichtigung der Erbschaftsteuer bei         der Einkommensteuer</b> .....	189
<b>B. Vererbung von Verlustvorträgen</b> .....	191
<b>C. Nachfolgeklausel in Personengesellschaften</b> .....	191
<b>D. Erbauseinandersetzung</b> .....	193
1. Überblick .....	193
2. Privatvermögen .....	195
3. Betriebsvermögen .....	196
4. Mischnachlass .....	201
5. Vermächtnisse und Teilungsanordnung .....	202
<b>E. Vorweggenommene Erbfolge</b> .....	205
1. Überblick .....	205
2. Abgrenzung zwischen entgeltlichem, unentgeltlichem und teilentgeltlichem Geschäft .....	206
3. Rechtsfolgen .....	209
<b>IV. GESTALTUNGSÜBERLEGUNGEN</b> .....	213
<b>Verzeichnis von Kommentaren</b> .....	217
1. Kommentare zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz	217
2. Kommentare zum Bewertungsgesetz .....	217
<b>Glossar zivilrechtlicher Begriffe</b> .....	219
<b>Sachregister</b> .....	227