

WINKLER & SANDRINI

*Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili*

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler Stefan Sandrini
Stefan Engele
Martina Malfertheiner Oskar Malfertheiner
Stefano Seppi Massimo Moser
Andrea Tinti Michael Schieder
Carla Kaufmann

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter – Collaboratori

Karoline de Monte Iwan Gasser
Thomas Sandrini Mariatheresia Obkircher

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Autor:

Stefan Sandrini

Bozen, 2024-10-14

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet: <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA
Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano – IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

© Copyright by

WINKLER & SANDRINI
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
39100 Bozen (BZ), Cavourstraße 23/c,

Telefon (0471) 06 28 28

Fax (0471) 06 28 29

E-Mail info@winkler-sandrini.it

Internet: <http://www.winkler-sandrini.it>

Erstellt mit OpenOffice.org Writer 24.2



Die Rechte an diesem Werk liegen bei WINKLER & SANDRINI. Der Inhalt steht unter den Creative Commons Lizenzbedingungen CC-by-sa 2.5 Italy und kann unter diesen Bedingungen (by = Namensnennung; sa = Weitergabe unter gleichen Bedingungen) bearbeitet, vervielfältigt, verbreitet und öffentlich zugänglich gemacht werden.

Die Informationen in dieser Publikation wurden mit größter Sorgfalt zusammengestellt und immer auf ihre Richtigkeit überprüft. Dennoch sind Fehler nicht ganz auszuschließen. Autor und Herausgeber übernehmen keine Gewähr oder Haftung für Schäden, die durch die Anwendung der in dieser Broschüre enthaltenen Informationen entstehen können. Zu beachten ist, dass Gesetze und Interpretationen auch kurzfristig abgeändert werden können und daher Anwendungsprobleme grundsätzlich nicht auszuschließen sind. Die vorliegenden Seiten wurden Oktober 2024 verfasst und basieren auf dem derzeitigen Wissensstand. In dieser Broschüre ist die Meinung des Autors wiedergegeben, die sich nicht mit derjenigen des Herausgebers decken muss. Die Originalversion ist die deutsche Ausgabe. Übersetzungsfehler in der eventuellen italienischen Version können nicht ausgeschlossen werden.

1 Inhaltsverzeichnis

1 Inhaltsverzeichnis.....	3
2 Einführung.....	6
3 Gegenstand (Was wird besteuert).....	6
3.1 Allgemeine Definition.....	6
3.2 Übertragungen.....	6
3.3 Arten von Schenkungen.....	7
3.4 Vermutete Schenkungen (Registersteuergesetz).....	7
3.5 Indirekte Schenkungen.....	10
3.5.1 Definition der indirekten Schenkung.....	10
3.5.2 Steuerbefreite indirekte Schenkungen.....	11
3.5.3 Grundsätzlich zu besteuernde indirekte Schenkungen.....	12
3.5.3.1 Gemeinsames Bank- oder Wertpapierdepotkonto.....	12
3.5.3.2 Bezahlung einer Schuld durch einen Dritten.....	12
3.5.3.3 Kaufverträge mit erhöhtem oder vermindertem Kaufpreis.....	12
3.5.4 Besteuerung indirekter formalisierter Schenkungen.....	13
3.5.5 Nicht formalisierte indirekte Schenkungen.....	13
3.5.6 Übersicht: Besteuerung indirekter Schenkungen.....	13
3.6 Versteckte Schenkung.....	14
3.7 Zusammenfassung.....	14
4 Subjektive Voraussetzung (Wer wird besteuert).....	16
4.1 Verwandte in gerader Linie.....	16
4.2 Verwandtschaftsgrade.....	17
4.3 Schwägerschaft.....	17
4.4 Pflichtteilsberechtigte.....	18
5 Territoriale Voraussetzung (Wo wird besteuert).....	18
5.1 Erblasser und Schenker.....	18
5.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht.....	18
5.1.2 Beschränkte Steuerpflicht.....	19
5.1.3 Übersicht.....	19
5.2 Zurechenbarkeit der Güter und Rechte.....	19
5.3 Doppelbesteuerungsabkommen.....	20
6 Befreiungen.....	21
6.1 Objektive Befreiungen.....	21
6.1.1 Objektive Befreiungen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer.....	21
6.1.1.1 Erbschaften und Schenkungen von 2001 bis 2006.....	21
6.1.1.2 Bestimmte Zuwendungen zur Belohnung.....	21
6.1.1.3 Bestimmte indirekte Schenkungen.....	21
6.1.1.4 Befreiung für Betriebe und Gesellschaften.....	22
6.1.1.5 Firmenwert.....	23
6.1.2 Objektive Befreiungen nur von der Erbschaftssteuer.....	23
6.1.2.1 Öffentliche Wertpapiere.....	23
6.1.2.2 Individuelle Sparpläne (PIR).....	23
6.2 Subjektive Befreiungen.....	24
6.3 Subjektive zweckgebundene Befreiungen.....	24
6.4 Befreiungen zum Schutz Behinderter.....	25
7 Zuständiges Steueramt.....	26
8 Höhe der Steuer.....	27
8.1 Erbschaftssteuer.....	27
8.2 Schenkungssteuern.....	27
8.3 Freibetrag.....	28

9 Erbschaftssteuer (Wie wird besteuert).....	30
9.1 Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer.....	30
9.2 Schenkungen: Vorausgegangene Schenkungen.....	30
9.3 Erbmasse.....	31
9.4 Gesetzlichen Vermutung von Geld, Schmuck, und Mobilien.....	31
9.5 Befreiungen.....	32
9.5.1 Objektive Befreiungen.....	32
9.5.2 Subjektive Befreiungen.....	32
9.5.3 Lebensversicherungen.....	33
9.5.3.1 Allgemeine Bestimmungen.....	33
9.5.3.2 Pflichtanteile bzw. Ausgleichung bei Lebensversicherungen.....	33
9.6 Kulturgüter.....	34
9.7 Verwaltungsstrafen.....	34
9.8 Wertermittlung der Erbmasse.....	34
9.8.1 Immobilien.....	34
9.8.1.1 Grundstücke.....	35
9.8.1.2 Gebäude.....	35
9.8.2 Dingliche Rechte.....	36
9.8.3 Unternehmen.....	37
9.8.3.1 Befreiung.....	37
9.8.3.2 Bewertung.....	38
9.8.3.2.1 Ohne Inventar.....	38
9.8.3.2.2 Mit Inventar.....	38
9.8.3.2.3 Firmenwert.....	38
9.8.3.2.4 Insolvenz.....	38
9.8.4 Schiffe und Boote.....	38
9.8.5 Flugzeuge.....	39
9.8.6 Gesellschaftsanteile.....	39
9.8.6.1 Aktien.....	39
9.8.6.2 Andere Gesellschaftsanteile.....	40
9.8.6.3 Freiberuflersozietäten.....	40
9.8.6.4 Zusammenhang mit der Einkommenssteuer.....	40
9.8.7 Obligationen und andere Wertpapiere.....	41
9.8.7.1 Allgemeine Hinweise.....	41
9.8.7.2 Obligationen und Wertpapiere die an der Börse gehandelt sind.....	41
9.8.7.3 Obligationen und Wertpapiere die nicht an der Börse gehandelt sind.....	41
9.8.7.4 Fonds.....	41
9.8.7.5 Individuelle Sparpläne (PIR).....	41
9.8.7.6 Papiere als Teil des Betriebsvermögens.....	42
9.8.7.7 Öffentliche Wertpapiere.....	42
9.8.8 Leibrenten und Pensionen.....	42
9.8.9 Begründung eines Familiengutes.....	42
9.8.10 Forderungen.....	43
9.8.10.1 Forderungen allgemein.....	43
9.8.10.2 Steuerbonus für Wiedergewinnungsarbeiten.....	43
9.8.11 Andere Güter.....	43
9.9 Passiva.....	44
9.9.1 Arztspesen.....	45
9.9.2 Kosten für die Beerdigung.....	45
9.9.3 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen.....	45
9.9.4 Verbindlichkeiten gegenüber Banken.....	45

9.9.5 Verbindlichkeiten aus einem Arbeitsverhältnis.....	46
9.9.6 Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Körperschaften.....	46
9.9.7 Verbindlichkeiten aus Scheidung.....	46
9.9.8 Verbindlichkeiten als Einzelunternehmen.....	46
9.9.9 Spesen für die Veröffentlichung des Testamentes.....	46
9.10 Verpflichtung der Bank.....	46
9.11 Verminderung der Erbschaftssteuer.....	47
9.11.1 Nachfolgende Erbschaft innerhalb von 5 Jahren.....	47
9.11.2 Kulturgüter ohne Denkmalschutz.....	47
9.11.3 Landwirtschaftliche Grundstücke und Gebäude.....	48
9.11.4 Immobilien eines handwerklichen Familienbetriebes.....	48
9.11.5 Unternehmen und Betriebsgebäude im Berggebiet.....	48
9.11.6 Ausländische Erbschaftssteuer.....	48
9.12 Erbschaftssteuer Erklärung.....	49
9.12.1 Erklärung.....	49
9.12.2 Befreiung.....	49
9.12.3 Berechnung der geschuldeten Steuern.....	50
9.12.3.1 Regelung bis 31.12.2024.....	50
9.12.3.2 Regelung ab 01.01.2025.....	50
10 Kontrollen durch das Steueramt.....	51
11 Strafen.....	51
11.1 Normale Strafe.....	51
11.2 freiwillige Berichtigung.....	51
11.3 Verspätete Abgabe der Erbschaftssteuererklärung.....	52
12 Verpflichtung für Dritte.....	53
12.1 Gemeinde.....	53
12.2 Öffentliche Ämter und Amtspersonen.....	53
12.3 Schuldner des Verstorbenen.....	53
12.4 Banken.....	53
12.4.1 Kontosperrung.....	53
12.4.2 Bescheinigung Verbindlichkeiten gegenüber der Bank.....	54
12.4.3 Bescheinigung über Befreiung.....	54
13 Schenkungssteuer.....	55
13.1 Registrierung.....	55
13.2 Verzicht auf Fruchtgenuß.....	55
13.3 Schenkung mit Auflage.....	55
14 Andere Steuern.....	55
15 Europäisches Nachlasszeugnis.....	56
16 Schlussbemerkungen.....	57
17 Muster für Verbesserungsvorschläge.....	58
18 Vordruck Mod. 11 – 237.....	59

2 Einführung

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist in Italien in einem Gesetz aus dem Jahre 1990 geregelt.¹ Sie wurde mit einigen Änderungen ab 3.10.2006 wieder eingeführt² nachdem sie vom 25.10.2001 bis 2.10.2006 nicht geschuldet war.

Im folgenden erläutern wir die wesentlichen Bestimmungen.

Vorliegende Arbeit ist im Laufe mehrjähriger Erfahrungen im regen Austausch mit Kunden, Kundenberatern von Banken und Steuerberatern durch deren Anregungen und Fragen entstanden und fortlaufend weiterentwickelt worden.

Sollten anlässlich der Lektüre Fragen auftauchen, bitten wir um eine entsprechende Mitteilung mittels E-Mail. Zu diesem Zweck ist auf Seite 58 eine Vorlage vorbereitet. Denn nur durch konstruktive Kritik sind wir in der Lage vorliegende Arbeit und unsere Dienstleitungen für unsere Kunden zu verbessern.

3 Gegenstand (Was wird besteuert)

3.1 Allgemeine Definition

Gegenstand der **Erbschaftssteuer** sind **Übertragungen** von Gütern und Rechten sowie die Begründung von Zweckbestimmungen³ durch **Tod**.⁴

Gegenstand der **Schenkungssteuer** sind **Übertragungen** von Gütern und Rechten sowie die Begründung von Zweckbestimmungen durch Schenkung oder anderer unentgeltlicher Zuwendungen unter **Lebenden**.⁵

3.2 Übertragungen

Als Übertragung gelten für die Erbschafts- und für die Schenkungssteuer **auch** nachfolgende Rechtsgeschäfte:⁶

- die **Begründung** dinglicher Nutzungsrechte⁷ wie:
 - Überbaurecht⁸
 - Fruchtgenussrecht⁹
 - Recht zum Gebrauch¹⁰
 - Wohnungsrecht¹¹
- der **Verzicht** auf
 - dingliche Rechte (wie z.B. Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht) oder
 - Forderungen¹²
- die Begründung von Renten oder Pensionen
- bei Verschollenen:
 - die Einweisung in den einstweiligen Besitz des Vermögens des Verschollenen¹³
 - die Todeserklärung über einen Verschollenen¹⁴

1 D.Lgs 346 vom 31.10.1990 veröffentlicht in der Sonderbeilage zum Amtsblatt der Republik Nr. 277 vom 27.11.1990

2 Art. 2 Abs. 47 DL 262 vom 3.10.2006

3 „vincoli di destinazione“ Art. 2 Abs. 47 DL 262/2006, dazu zählen auch die Begründungen von “Trusts”

4 Art. 1 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

5 Art. 1 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

6 Art. 1 Abs. 2 und 3 D.Lgs. 346/1990

7 „costituzione di diritti reali di godimento“

8 Art. 952 ZGB

9 Art. 978 ZGB

10 Art. 1021 ZGB

11 Art. 1022 ZGB

12 z.B. Verzicht auf die Rückzahlung einer Finanzierungsanleihe durch den Gesellschafter

13 Art. 50 ZGB

14 Art. 58 BGB – siehe https://www.giustizia.it/giustizia/page/it/sentenze_di_assenza_e_morte_presunta

- die **vermutete Schenkung**¹⁵ gemäß Registersteuer¹⁶
- **indirekte Schenkungen** die aus Akten hervorgehen die registriert werden¹⁷

Die gesetzlich vermuteten **Schenkungen** aufgrund des Registersteuergesetzes und bestimmte indirekte **Schenkungen** sind bei der **Erbschaftssteuer nicht** zu berücksichtigen, da sie den Freibetrag nicht mehr reduzieren.

Hinweis:

Schenkung einer Immobilie der Eltern an die Kinder mit Rückbehalt des

- Wohnrechtes?
- oder Fruchtgenussrechtes?

Unterschied:

Wohnrecht	nur Wohnen,	nicht übertragbar	nicht pfändbar
Fruchtgenussrecht	jede Verwendung, so z.B. auch vermieten	übertragbar,	pfändbar

in beiden Fällen ist die Einkommenssteuer IRPEF und die Gemeindeimmobiliensteuer GIS vom Inhaber des Rechtes geschuldet

3.3 Arten von Schenkungen

Für die Schenkungssteuer werden Schenkungen grundsätzlich unterschieden in:¹⁸

- **typische Schenkungen** in Form einer öffentlichen Urkunde
- **Schenkungen im Ausland** zugunsten von Personen die in Italien ansässig sind, wenn:¹⁹
 - der Schenkungsgeber seinen Wohnsitz in Italien hat
 - oder wenn es Güter oder Rechte betrifft die sich in Italien befinden
- gesetzlich, von der Registersteuer, **vermutete** Schenkungen
- andere **indirekte** Schenkungen²⁰ die
 - von Schenkungssteuer befreit sind
 - von Schenkungssteuer **nicht** befreit sind

3.4 Vermutete Schenkungen (Registersteuergesetz)

Vermutete Schenkungen²¹ sind im Registersteuergesetz²² verankert und stellen eine gesetzliche Vermutung dar. Gegen diese Vermutung ist der Gegenbeweis zulässig.²³

Solche vermutete Schenkungen liegen vor:

bei Übertragungen

von:

- Immobilien und/oder
- Gesellschaftsanteilen mit einem Wert des Anteils oder der Differenz zwischen Kaufpreis und Wert des Anteils über 180.759,91 Euro²⁴

an:

- den Ehepartner oder
- an Verwandte in gerader Linie

¹⁵ „donazione presunta“

¹⁶ Art. 26 Abs. 1 DPR 131/1986

¹⁷ Art. 1 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

¹⁸ [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000] Pkt. 2.2.10 Abschnitt „liberalità indirette“

¹⁹ [Erlass der Direktion der Einnahmen Lombardei Nr. 904-3 vom 20.5.2015]

²⁰ Art. 809 ZGB

²¹ „donazione presunta“

²² Art. 26 Abs. 1 DPR 131/1986

²³ Urteil des Verfassungsgerichtshofes Nr. 41 vom 25.2.1999, vgl. [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 119/E vom 27.5.1999] und [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000] Pkt. 2.2.10, „presunzione di liberalità“

²⁴ 350.000.000 Lire. Dieser Limit wurde vom Registersteuergesetz festgelegt und hat grundsätzlich nichts mit dem Limit der Besteuerung indirekter vom Steueramt festgestellter Schenkungen zu tun.

wenn die Summe der Übertragungssteuern (Mehrwertsteuer, Registersteuer, Hypothekar- und Katastergebühren, Finanztransaktionssteuer²⁵) **niedriger** sind als die Schenkungssteuern.

Ausgenommen sind gleichwertige Tauschverträge von Immobilien.

Derzeit ist die Schenkungssteuer aufgrund des hohen Freibetrages von 1 Mio. Euro pro Beschenkten und des niederen Steuersatzes von 0% bis 4% in gerader Linie sehr günstig. Daher kommt diese gesetzliche relative²⁶ Vermutung²⁷ nicht zur Anwendung da bei Immobilien die Registersteuer mit 9% oder die Mehrwertsteuer mit 10% oder 22% ohne Freibetrag in jedem Fall höher ist als die Schenkungssteuer.

Bei dieser Vergleichsrechnung ist zu berücksichtigen, dass:

- eventuelle Begünstigungen für die Registersteuer, die nur für **Kaufverträge** gelten, bei dieser Überprüfung nicht angewendet werden können,²⁸
- Begünstigungen die sowohl für Kaufverträge als auch für Schenkungen gelten hingegen schon.²⁹

Zu diesem Zweck müssen die Vertragspartner bei Übertragungen von Immobilien oder Gesellschaftsanteilen im Akt erklären ob ein Verwandtschaftsverhältnis vorliegt oder nicht.³⁰

Diese gesetzliche Vermutung einer Schenkung für steuerliche Zwecke gilt unabhängig davon ob die Übertragung der Immobilie mit MwSt. erfolgt. Um diese Vermutung, falls sie greift, zu widerlegen muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Kaufpreis tatsächlich bezahlt wurde.³¹

Nachfolgender Entscheidungsbaum soll helfen schnell feststellen zu können ob eine vermutete Schenkung aus steuerlicher Sicht vorliegt.

Hinweis:

In Vergangenheit gab es verschiedene politische Aussagen und konkrete Gesetzesvorschläge³² zur Reduzierung der hohen Freibeträge und zur Erhöhung der niederen Steuersätze für die Schenkungs- und Erbschaftssteuer. Diese wurden bisher allerdings nicht umgesetzt. Sollten dies geschehen erhält die gesetzliche Vermutung einer Schenkung wieder mehr Gewicht.

Hinweis:

Vermutete Schenkungen werden nicht vom Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz geregelt sondern vom Registersteuergesetz. Es geht darum die höhere Steuer zu ermitteln. Diese Prüfung ist bei jedem einzelnen Akt durchzuführen.

So können beispielsweise mehrere unabhängige Quotenübertragungen durchgeführt werden deren kumulierte Gesamtsumme den Betrag von 180.759,91 Euro überschreitet ohne dass das zu einer steuerlich vermuteten Schenkung führt.

25 tobin tax, Art. 1 Gesetz 228/2012 und DM 21.02.2013

26 Urteil des Verfassungsgerichtshofes Nr. 41 vom 25.2.1999, vgl. [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 119/E vom 27.5.1999] und [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000] Pkt. 2.2.10, „presunzione di liberalità“

27 ursprünglich als absolut „juris et de jure“ eingestuft; vgl. [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 25/240998 vom 10.5.1984]

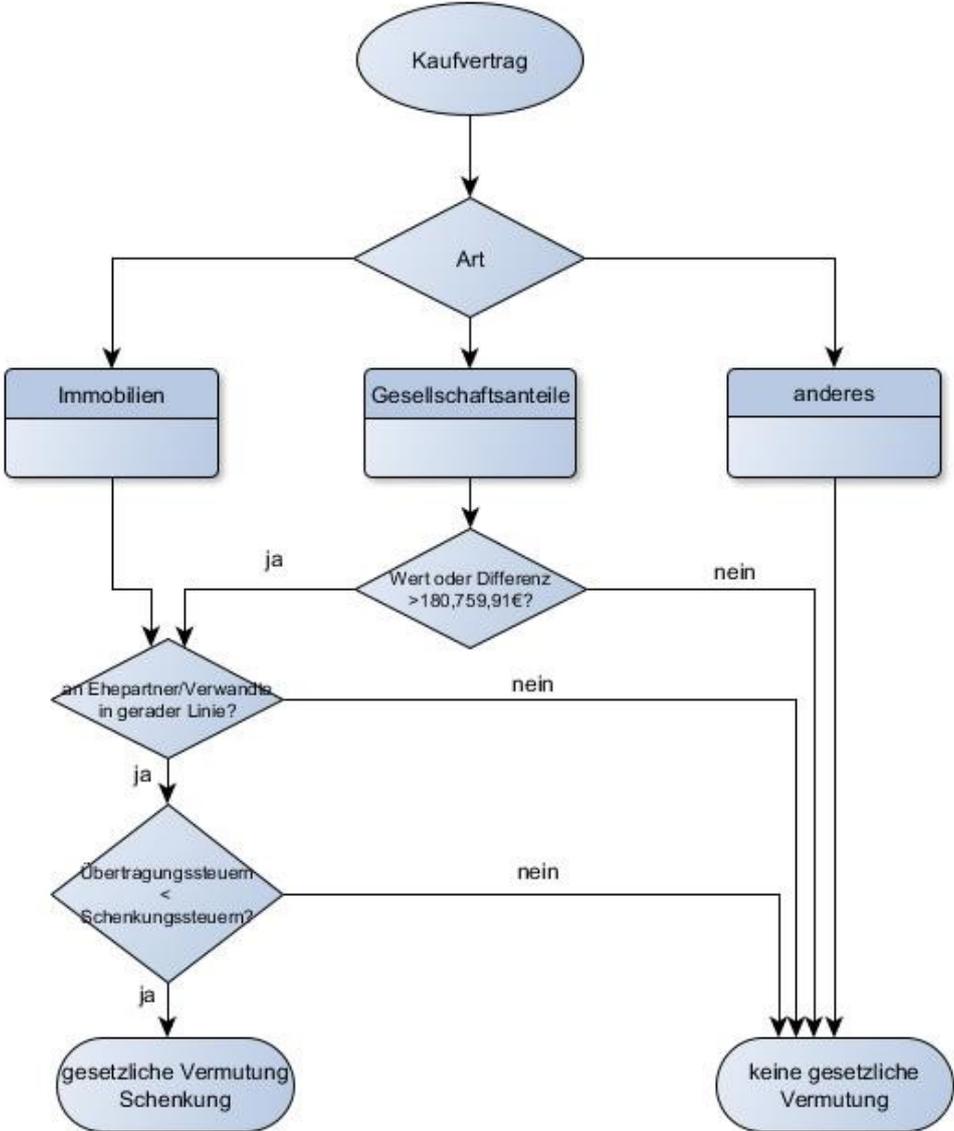
28 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 25/240998 vom 10.5.1984] und [Erlass des Finanzministeriums Nr. 200091 vom 3.8.1985]

29 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 51/250982 vom 16.7.1985]

30 Art. 26 Abs. 2 DPR 131/1986

31 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 6674 vom 6.4.2016

32 Gesetzesvoranschlag C.2830/2015 sieht eine Freibetrag von 500.000,00 und einen Steuersatz von 7% anstatt von 4% vor.



Beispiel zur Feststellung einer vermuteten Schenkung:
Der Vergleich erfolgt anhand der OMI Werte.³³

Baueinheit	Kategorie	Fläche	Ertrag	OMI	Marktwert (min)	5,00%	Koeffizient	Mindestwert
1	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
2	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
3	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
4	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
5	A/2	169	849,57		473.666,67	892,05	120	107.045,82
6	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
7	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
8	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
9	A/2	133	383,47		372.166,67	402,64	120	48.317,22
10	A/2	121	348,61		338.333,33	366,04	120	43.924,86
11	A/2	109	313,75		304.500,00	329,44	120	39.532,50
12	C/2	22	85,22		61.600,00	89,48	120	10.737,72
					4.392.266,67			891.830,52

Erbschaftssteuer bei 2 Kindern und Ehepartner

Marktwert	4.392.266,67	891.830,52
Freibetrag	3.000.000,00	3.000.000,00
Bemessungsgrundlage 1	1.392.266,67	0,00
10% Mobilien	139.226,67	0,00
Bemessungsgrundlage 2	1.531.493,33	0,00
Erbschaftssteuer	61.259,73	0,00

Überprüfung ob vermutete Schenkung bei Kaufvertrag

9% Registersteuer bei Kaufvertrag	395.304,00	80.264,75
Schenkungsvertrag	61.259,73	0,00
	KEINE vermutete Schenkung	KEINE vermutete Schenkung

3.5 Indirekte Schenkungen

3.5.1 Definition der indirekten Schenkung

Als indirekte Schenkungen³⁴ gelten informelle Übertragungen. Bei indirekten Schenkungen handelt es sich im Wesentlichen um Übertragungen die nicht in der Form der öffentlichen Urkunde durchgeführt wurden die aber die selben Auswirkungen wie Schenkungen haben.³⁵

Bei indirekten Schenkungen ist zu unterscheiden in Rechtsgeschäfte zwischen **Schenker**:

- und **Begünstigten**
 - die korrekt formalisiert sind
 - die **nicht** formalisiert sind (z.B. Auslagen ohne Ausgleich³⁶)
- und einem Dritten, die korrekt formalisiert sind und Auswirkungen auf den Begünstigten haben (z.B. indirekte Schenkungen von Immobilien bzw. Unternehmen³⁷).

sowie zwischen indirekten Schenkungen die:

- **nicht** der Schenkungssteuer unterliegen
- der Schenkungssteuer unterliegen

33 <https://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/Consultazione/ricerca.htm?level=0>

34 „liberalità indirette“

35 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000] Pkt. 2.2.10, vgl. dazu auch Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 12563 vom 22.9.2000, 2149 vom 31.1.2014, 11491 vom 23.5.2014, 3819 vom 25.2.2015, 13117 vom 30.12.1997, 468 vom 14.1.2010, 23297 vom 3.11.2009, 23297 vom 3.11.2009, 19601 vom 29.9.2004

36 Art. 742 ZGB

37 Art. 1 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

Grundsätzlich werden indirekte Schenkungen für die Schenkungssteuer nur dann relevant, wenn sie nachfolgend in Akten genannt werden die zur Registrierung vorgelegt werden.

3.5.2 Steuerbefreite indirekte Schenkungen

Zu den indirekten Schenkungen die **nicht** der Schenkungssteuer unterliegen zählen

1. indirekte Schenkungen die in Zusammenhang mit
 - der Übertragung von Immobilien
 - der Begründung von dinglichen Rechten
 - der Übertragung von Unternehmen
 stehen **und**
 - der proportionalen Registersteuer oder der MwSt. unterliegen
 - im Vertrag ausdrücklich als indirekte Schenkung genannt werden.³⁸

Diese sind in einem Kaufvertrag **formalisierte** Rechtsgeschäfte zwischen dem Schenker³⁹ und einem Dritten⁴⁰ mit Auswirkungen auf den Begünstigten⁴¹.

Die indirekten Schenkungen in Zusammenhang mit der Übertragung von Immobilien, dinglichen Rechten darauf und Unternehmen unterliegen nicht der Schenkungssteuer unabhängig davon ob diese zwischen Verwandten erfolgen. Bei diesen indirekten Schenkungen zwischen Verwandten finden die Bestimmungen zur vermuteten Schenkung⁴² keine Anwendung.⁴³

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass indirekte Schenkungen von Immobilien oder Unternehmen im entsprechenden Akt ausdrücklich als solche genannt werden müssen, damit die Befreiung von der Schenkungssteuer anerkannt wird.⁴⁴

2. Auslagen die **nicht**⁴⁵ der Ausgleichung⁴⁶ unterworfen sind.⁴⁷ Es handelt sich meist um indirekte Schenkungen da diese zwar zwischen Schenker und Begünstigten durchgeführt werden aber in der Regel **nicht formalisiert** sind;
3. Schenkungen von **mäßigem Wert**.^{48 49} Auch hier handelt es sich meist um indirekte Schenkungen da diese ebenfalls zwischen Schenker und Begünstigten durchgeführt werden aber normalerweise ebenfalls **nicht formalisiert** sind.
4. Abschluss einer Lebensversicherung zugunsten eines Begünstigten.⁵⁰

Wichtig:

die Befreiung von der Schenkungssteuer entbindet nicht von der Verpflichtung zur Wahrung der Pflichtanteile.

So sind beispielsweise nur Schenkungen von mäßigem Wert an den Ehepartner von der Ausgleichung befreit.⁵¹

38 Art. 1 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

39 z.B. Eltern die den Kauf der Immobilie zur Gänze oder teilweise bezahlen

40 z.B. Verkäufer der Immobilie

41 z.B. Käufer der Immobilie der zur Gänze oder teilweise nicht selbst zahlt

42 Vgl. Pkt. 3.4 Auf Seite 7

43 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000] Pkt. 2.2.10 Abschnitt „liberalità indirette“

44 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 13133 vom 24.06.2016

45 Art. 742 ZGB

46 Art. 737 ZGB

47 Art. 1 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

48 Art. 783 ZGB

49 Art. 1 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

50 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 3263 vom 19.02.2016 und Nr. 29583 vom 22.10.2021

51 Art. 738 ZGB

3.5.3 Grundsätzlich zu besteuernde indirekte Schenkungen

3.5.3.1 Gemeinsames Bank- oder Wertpapierdepotkonto

Eine indirekte Schenkung ist der Abschluss eines Bankvertrages zwischen einem Kunden (Schenker) und der Bank (Dritter) mit dem ein Bank- oder Wertpapierdepotkonto auf dem sich der zu übertragende Betrag befindet, auch auf einen weiteren Namen (Begünstigter) lauten soll. Dadurch erfolgt die Übertragung in das Miteigentum dieses Betrages. Dieses Rechtsgeschäft ist rechtlich gültig⁵² da der Vertrag mit einem Dritten (Bank) abgeschlossen wurde. Diese indirekte Schenkung unterliegt aber grundsätzlich der Schenkungssteuer, nachdem sie nicht als Befreiung genannt ist.⁵³

Hinweis:

Die Bank selbst hat diesbezüglich keine weitere Verantwortung nachdem die indirekte Schenkung zwischen dem Schenker und dem Beschenkten stattgefunden hat.
Die Bank hat erst im Falle einer Erbschaft vorgesehen Verpflichtungen einzuhalten.

Wichtig:

Diese indirekte, besteuerte oder nicht besteuerte, Schenkung entbindet **nicht** von der Wahrung der Pflichtanteile.

3.5.3.2 Bezahlung einer Schuld durch einen Dritten

Als indirekte Schenkungen gilt die Tilgung einer Schuld durch einem Dritten (=Schenker). Der eigentliche Schuldner ist somit der Beschenkte.

Dies stellt einen Vertrag zwischen Schenker und dem Gläubiger zugunsten des Begünstigten (Schuldner) dar.

Diese indirekte Schenkung unterliegt grundsätzlich der Schenkungssteuer, nachdem sie nicht als Befreiung genannt ist.⁵⁴

Die Schenkungssteuer kommt allerdings nur dann zur Anwendung wenn diese indirekte Schenkung in einem nachfolgenden Akt, der zur Registrierung vorgelegt wird, genannt ist und der Betrag 180.759,91 Euro übersteigt.

Wichtig:

Diese indirekte, besteuerte oder nicht besteuerte, Schenkung entbindet **nicht** von der Wahrung der Pflichtanteile.

3.5.3.3 Kaufverträge mit erhöhtem oder vermindertem Kaufpreis

Als indirekte Schenkungen gilt auch wenn etwas zu einem sehr **niederen Kaufpreis** erworben wird. Die Differenz zum Marktwert stellt für den Käufer (Beschenkte) eine Schenkung dar.

Es ist ein Vertrag zwischen Verkäufer (Schenker) und Käufer (Begünstigter).

Keine indirekte Schenkung stellt der niedere Kaufpreis dann dar, wenn beispielsweise der Verkäufer sich das Fruchtgenussrecht zurückbehält und der Wert dieses Rechtes dem Preisunterschied entspricht.

Ebenso wenn etwas zu einem sehr **hohen Kaufpreis** erworben wird. Die Differenz zum Marktwert stellt für den Verkäufer (Beschenkte) eine Schenkung dar.

Es handelt sich um einen Vertrag zwischen Käufer (Schenker) und Verkäufer (Begünstigter).

⁵² auch wenn kein notarieller Schenkungsvertrag mit dem Beschenkten abgeschlossen wurde

⁵³ Kassationsurteil gemeinsame Sektionen Nr. 18725 vom 27.7.2017, vgl. dazu auch das Urteil Nr. 4862 vom 28.2.2018, vgl. dazu auch Busani Angelo und Smaniotto Elisabetta Si a donazioni sul conto cointestato in Il Sole 24 ore vom 26.03.2018

⁵⁴ Kassationsurteil gemeinsame Sektionen Nr. 18725 vom 27.7.2017, vgl. dazu auch das Urteil Nr. 4862 vom 28.2.2018, vgl. dazu auch Busani Angelo und Smaniotto Elisabetta Si a donazioni sul conto cointestato in Il Sole 24 ore vom 26.03.2018

Wichtig:

Diese indirekte, besteuerte oder nicht besteuerte, Schenkung entbindet **nicht** von der Wahrung der Pflichtanteile.

3.5.4 Besteuerung indirekter formalisierter Schenkungen

Der Schenkungssteuer unterliegen grundsätzlich alle indirekten formalisierten Schenkungen. Die entsprechende Besteuerung erfolgt wenn sie in einem nachfolgenden Akt, der zur Registrierung vorgelegt wird, genannt sind.⁵⁵

Das Steueramt kann die Schenkungssteuer für grundsätzlich steuerpflichtige indirekte formalisierte Schenkungen nur dann feststellen und vorschreiben wenn sie aus einer Erklärung des Schenkungsgebers oder des Beschenkten⁵⁶ im Rahmen eines Steuerfeststellungsverfahrens hervorgeht.⁵⁷

Hinweis:

Einige Steuerämter stellten aufgrund der Inanspruchnahme der sogenannten voluntary disclosure⁵⁸ und den darin gemachten Erklärungen im Nachhinein indirekte Schenkungen fest und forderten die entsprechende Schenkungssteuer.⁵⁹

3.5.5 Nicht formalisierte indirekte Schenkungen

Nicht als indirekte Schenkungen und somit auch rechtlich nicht als Schenkungen anerkannt, gelten hingegen nachfolgende nachdem ein Vertrag bzw. die dritte Partei fehlt:

- die **Übergabe von Wertpapieren** da die Funktion des Wertpapiers lediglich einen Geldbetrag ersetzt: es fehlt die korrekte Formalisierung
- die **Ausstellung eines Schecks** an den Begünstigten: es fehlt die korrekte Formalisierung
- ein **Indossament eines Schecks oder Wechsels** auf den Begünstigten: es fehlt die korrekte Formalisierung
- **Banküberweisung**: es fehlt die korrekte Formalisierung

Diese Übertragungen unter Lebenden werden weder rechtlich noch steuerrechtlich als Schenkung anerkannt.

Dies hat somit Auswirkungen:

- rechtlicher Natur, wie z.B. auf eventuelle Erbschaftsstreitfälle
- steuerlicher Natur: das Steueramt kann den Vermögenszuwachs als Schwarzeinkünfte betrachten

3.5.6 Übersicht: Besteuerung indirekter Schenkungen

⁵⁵ Art. 1 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

⁵⁶ Urteil des Kassationsgerichtes Nr. 7442 vom 20.3.2024

⁵⁷ Art. 56-bis Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

⁵⁸ Gesetz 186/2014

⁵⁹ Urteil der Kassation Nr. 18724/2024, Vgl. Cissello Alfio in Eutekne Info vom 13.3.2017 „Liberalità indiretta con prova rigorosa“

Rechtsgeschäfte zwischen Schenker und	steuerfrei	grundsätzlich besteuert	Pflichtanteile
1) einem Dritten			
	- Abtretung von Immobilien/Unternehmen		zu berücksichtigen
		- Bankkonto auf weiteren Namen	zu berücksichtigen
		- Wertpapierkonto auf weiteren Namen	zu berücksichtigen
		- Zahlung der Schuld durch Dritten	zu berücksichtigen
2) dem Begünstigten			
- formalisiert		- Verkauf mit Preis unter Marktwert	zu berücksichtigen
		- Kauf mit Preis über Marktwert	zu berücksichtigen
- nicht formalisiert	- Auslagen ohne Ausgleichung		nein
	- Schenkungen von mäßigem Wert an Ehepartner		nein
	an Kinder		zu berücksichtigen

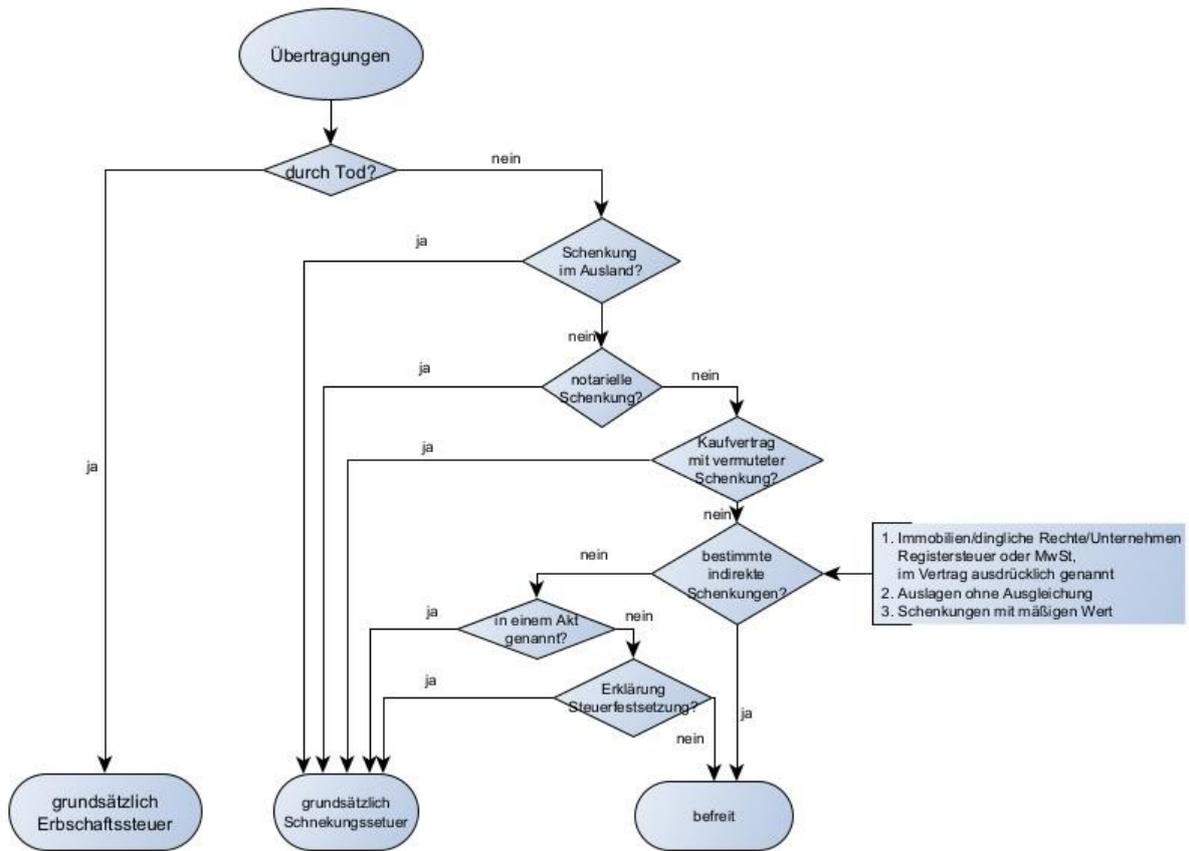
3.6 Versteckte Schenkung

Rechtsgeschäfte die formell korrekt abgewickelt wurden aber inhaltlich zu einem Ergebnis führen das einer Schenkung gleich kommt, können beanstandet werden. Die Folge davon ist, dass in Ermangelung der von Gesetz vorgesehenen formellen Auflagen, das Rechtsgeschäft für null und nichtig erklärt wird. Dies nachdem für Schenkungen eine notarielle Urkunde verpflichtend vorgesehen ist.

Ein Beispiel dafür ist der formalisierte Kaufvertrag von Gesellschaftsanteilen innerhalb der Familie der lediglich zum Zweck des Ausschlusses anderer Familienmitglieder vorgenommen wurde.⁶⁰

3.7 Zusammenfassung

⁶⁰ Urteil des Oberlandesgerichtes Mailand Nr. 3540 vom 30.12.2020



Dieser Entscheidungsbaum soll helfen schnell einen Überblick darüber zu erhalten ob eine Übertragung von der Schenkungssteuer befreit ist.

4 Subjektive Voraussetzung (Wer wird besteuert)

Die **Erbschaftssteuer** ist von den Erben und den Pflichtteilsberechtigten⁶¹ geschuldet.⁶²

Die **Schenkungssteuer** ist von den Beschenkten und von den Begünstigten bei anderen unentgeltlichen Übertragungen geschuldet.⁶³

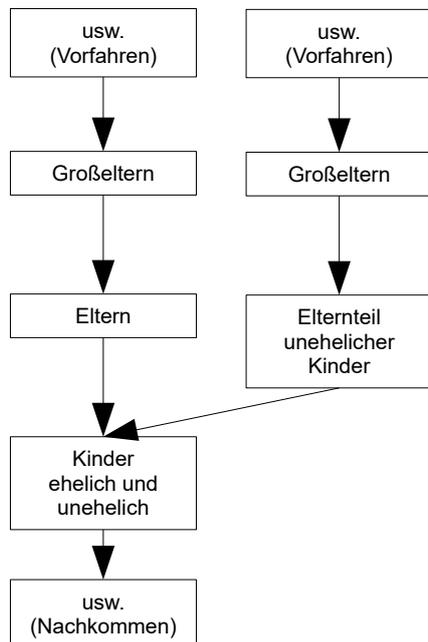
Aus diesem Grund besteht, im Gegensatz zur Registersteuer, auch **keine** solidarische Haftung zwischen dem Schenkungsgeber und dem Beschenkten bzw. Begünstigten.⁶⁴

4.1 Verwandte in gerader Linie

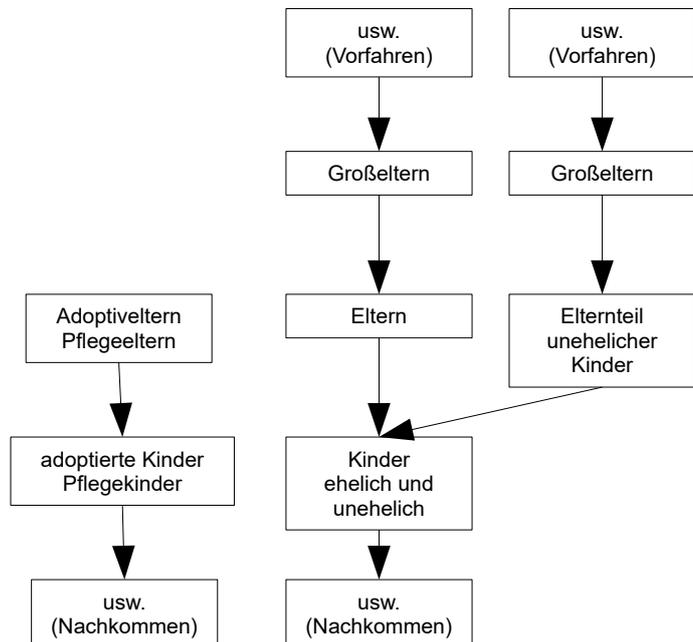
Für die Erbschafts- und Schenkungssteuer gelten als Verwandte in **gerader Linie**, die:⁶⁵

- Eltern
- ehelichen Kinder
- nichteheliche Kinder
- jeweiligen Vorfahren und Nachkommen (z.B. Enkel) in gerader Linie
- Adoptierende und Adoptierte, sowie deren Nachkommen⁶⁶
- Pflegeeltern und Pflegekinder

**Gerade Linie
Art. 75 ZGB**



Gerade Linie gemäß Art. 5 Abs. 2 D.Lgs. 346/90



61 Art. 536 ZGB

62 Art. 5 Abs. 1 und Art. 36 D.Lgs. 346/1990

63 Art. 5 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

64 Urteil der Zentralen Steuerkommission Nr. 1385/23/85 vom 20.1.1986 sowie Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion 1, Nr. 1903 vom 17.2.1992

65 Art. 75 BGB und Art. 5 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

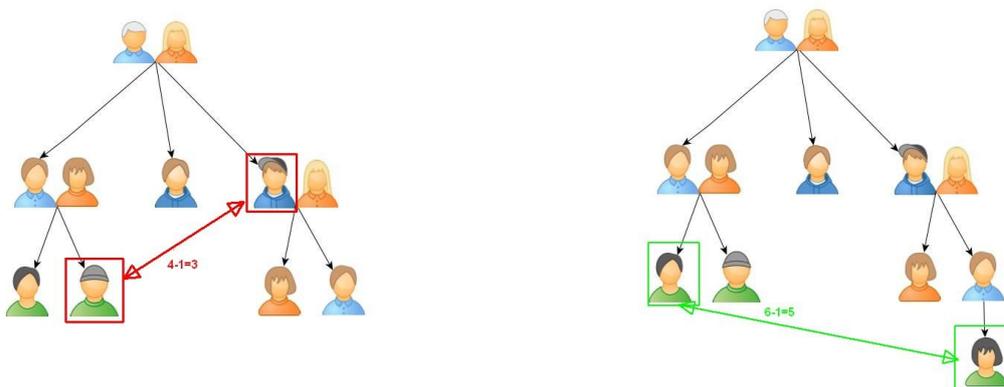
66 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 157/E vom 22.07.1996]

4.2 Verwandtschaftsgrade

Die Grade der Verwandtschaft werden nach der Zahl der Generationen, die aufsteigend zwischen dem einen Verwandten und der gemeinsamen Stammesperson und absteigend zwischen dieser und dem anderen Verwandten liegen, berechnet, wobei die Generation der Stammesperson immer unberücksichtigt bleibt.⁶⁷

Hinweis:

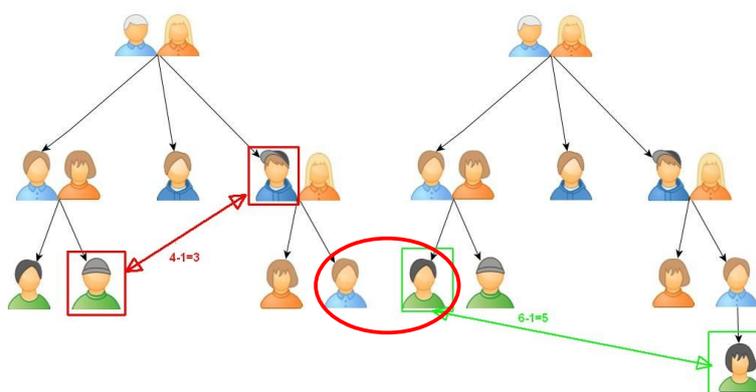
Zählung der Köpfe abzüglich 1



4.3 Schwägerschaft

Schwägerschaft ist das Band zwischen einem Ehegatten und den Verwandten des anderen Ehegatten.

Wie jemand nach Linie und Grad mit einem Ehegatten verwandt ist, ist er mit dem anderen Ehegatten verschwägert.



Ein Ehepartner erhält durch die Ehe die gesamte Familie des anderen Ehepartners als Verschwägerte dazu.

Wichtig:

Die Verwandten eines Ehepartners werden durch dessen Ehe **nicht** mit den Verwandten des anderen Ehepartners verschwägert sondern nur mit diesem alleine.

⁶⁷ Art. 76 ZGB

4.4 Pflichtteilsberechtigte

Das Gesetz⁶⁸ sieht zugunsten folgender Personen einen bestimmten Anteil der Erbschaft vor:

1. Ehegatte
2. Kinder und adoptierte Kinder
3. Vorfahren

Erbe	Pflichtanteil	frei verfügbarer Anteil
nur einziges Kind ⁶⁹	1/2	1/2
nur mehrere Kinder ⁷⁰	2/3	1/3
nur Vorfahren ⁷¹	1/3	2/3
nur Ehepartner und Vorfahren ⁷²	1/2 Ehepartner 1/4 Vorfahren	1/4
nur Ehepartner ⁷³	1/2	1/2 abzüglich Wohnrecht ⁷⁴
nur Ehepartner und einziges Kind ⁷⁵	1/3 Ehepartner 1/3 Kind	1/3 abzüglich Wohnrecht ⁷⁶
nur Ehepartner und mehrere Kinder ⁷⁷	1/4 Ehepartner 1/2 Kinder	1/4 abzüglich Wohnrecht ⁷⁸

Der Pflichtanteil kann durch vorhergegangene Schenkungen die von der Ausgleichung befreit wurden, nicht eingeschränkt werden.⁷⁹

5 Territoriale Voraussetzung (Wo wird besteuert)

Für die Anwendung der italienischen Erbschafts- und Schenkungssteuer spielt der Wohnsitz des Erben bzw. Beschenkten **keine** Rolle.

5.1 Erblasser und Schenker

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer unterscheidet je nach Wohnsitz des Erblassers bzw. Schenkers zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

5.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

War der Erblasser⁸⁰ zum Todeszeitpunkt bzw. der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung in Italien ansässig, ist die gesamte Erbschafts- und Schenkungssteuer in Italien geschuldet. Dessen Erben bzw. dessen Beschenkte, unabhängig von deren Wohnsitz, müssen **alle** erhaltenen Güter und Rechte der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Italien unterwerfen unabhängig davon wo sich diese Güter und Rechte befinden,⁸¹ also alle übertragenen Güter und Rechte die sich im In- **und** Ausland befinden.

68 Art. 536 ZGB

69 Art. 537 Abs. 1 ZGB

70 Art. 537 Abs. 2 ZGB

71 Art. 538 Abs. 1 ZGB

72 Art. 544 Abs. 1 ZGB

73 Art. 540 Abs. 1 ZGB

74 Art. 540 Abs. 2 ZGB

75 Art. 542 Abs. 1 ZGB

76 Art. 542 Abs. 2 ZGB

77 Art. 542 Abs. 2 ZGB

78 Art. 540 Abs. 2 ZGB

79 Art. 737 Abs. 1 BGB sowie verschiedene Urteile des Kassationsgerichtshofes wie Nr. 14193 vom 5.5.2022

80 Ausdruck stammt, laut Wiktionary, aus dem 16. Jahrhundert für jemanden, der ein **Erbe hinterlässt**

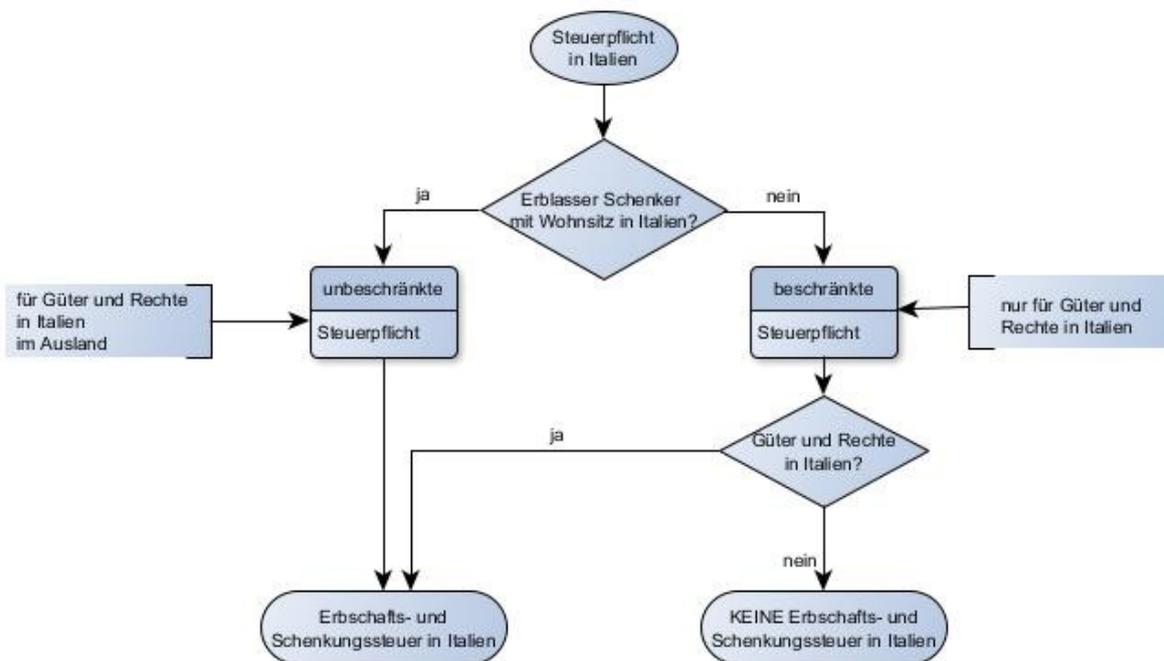
81 Art. 2 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

5.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

War der Erblasser zum Todeszeitpunkt bzw. der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung **nicht** in Italien ansässig, müssen die Erben bzw. die Beschenkten, unabhängig von deren Wohnsitz, nur die erhaltenen Güter und Rechte **die sich in Italien** befinden in Italien der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterwerfen.⁸²

War der Erblasser zum Todeszeitpunkt bzw. der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung **nicht** in Italien ansässig und befinden sich die geschenkten bzw. vererbten Güter und Rechte nicht in Italien, besteht für die Erben bzw. Beschenkten auch wenn sie in Italien ihren Wohnsitz haben keine Steuerpflicht.⁸³

5.1.3 Übersicht



5.2 Zurechenbarkeit der Güter und Rechte

Es gelten in jedem Fall als in Italien befindlich und daher in Italien der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer zu unterwerfen:⁸⁴

- Güter und Rechte die in öffentlichen Verzeichnissen in Italien eingetragen sind (z.B. Immobilien) sowie dingliche Rechte darauf
- Anteile an Gesellschaften und anderen Körperschaften die ihren Rechtssitz, den Sitz ihrer Verwaltung oder ihre Haupttätigkeit in Italien haben
- Obligationen und andere Wertpapiere die vom italienischen Staat oder von den oben genannten Gesellschaften und Körperschaften ausgegeben wurden
- Wertpapiere die sich auf Waren beziehen die sich in Italien befinden
- Forderungen, Wechsel und Schecks wenn der **Schuldner** in Italien ansässig ist., wie z.B. ein Bankguthaben in Italien⁸⁵ auch wenn der Inhaber seinen Wohnsitz im Ausland hat.
- Forderungen die durch Güter besichert sind die sich in Italien befinden
- im Ausland transportierte Güter mit Bestimmungsort Italien oder die sich in zeitweiliger Ausfuhr befinden.

⁸² Art. 2 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

⁸³ [Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 412/E vom 31.10.2008] letzter Satz

⁸⁴ Art. 2 Abs. 3 D. Lgs. 346/1990

⁸⁵ Antwort der Agentur der Einnahmen 7 vom 12.01.2024

Nicht in Italien befindlich gelten die Güter die zwar in Italien transportiert werden aber mit Bestimmungsort Ausland oder die sich nur in zeitweiliger Einfuhr befinden.⁸⁶

Hinweis:

Die Zurechenbarkeit von Gütern und Rechten in Italien ist für Erblasser bzw. Schenkungsgeber wichtig die ihren Wohnsitz im **Ausland** haben. Die Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung dieser Güter und Rechte begründet in diesem Fall eine beschränkte Steuerpflicht für die Erben bzw. Beschenkten in Italien.

5.3 Doppelbesteuerungsabkommen

Aufgrund der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht in Italien kann es vorkommen, dass ein und das selbe Gut oder Recht sowohl in Italien als auch im Ausland der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegt.⁸⁷

Um dies zu vermeiden:

1. sieht das Gesetz vor⁸⁸, dass die an einen ausländischen Staat bezahlte Erbschaftssteuer von der italienischen Erbschaftssteuer absetzbar ist (Anrechnungsverfahren);⁸⁹
2. hat Italien mit einigen Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern abgeschlossen.

Staaten mit denen Italien ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind:

für die Erbschaftssteuer:

- nach dem Musterabkommen der OECD 1966
 - USA 1955⁹⁰
 - Schweden 1956⁹¹
 - Griechenland 1964⁹²
 - Großbritannien 1966⁹³
 - Dänemark 1966⁹⁴
 - Israel 1968⁹⁵
- nach dem Musterabkommen der OECD 1982
 - Frankreich 1990⁹⁶

für die Schenkungssteuer:

- Frankreich 1990⁹⁷

Hinweis:

Besteht ein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sind die darin enthaltenen Regeln anzuwenden. Dies führt dazu dass ein zusätzliches Anrechnungsverfahren nicht zu lässig ist.⁹⁸

⁸⁶ Art. 2 Abs. 4 D. Lgs. 346/1990

⁸⁷ [Erlass des Finanzministeriums Nr. 320653 vom 28.2.1975]

⁸⁸ Art. 26 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs 346/1990

⁸⁹ vgl. Pkt. 9.11.6 auf Seite 48

⁹⁰ Vertrag vom 30.3.1955 genehmigt mit Gesetz Nr. 943 vom 12.4.1973

⁹¹ Vertrag vom 20.12.1956 genehmigt mit Gesetz Nr. 280 vom 13.3.1958

⁹² Vertrag vom 13.2.1964 genehmigt mit Gesetz Nr. 24 vom 18.3.1968

⁹³ Vertrag vom 15.2.1966 genehmigt mit Gesetz Nr. 793 vom 9.8.1967

⁹⁴ Vertrag vom 10.3.1966 genehmigt mit Gesetz Nr. 649 vom 18.3.1968

⁹⁵ Vertrag vom 22.4.1968 genehmigt mit Gesetz Nr. 201 vom 12.4.1973

⁹⁶ Vertrag vom 20.12.1990 genehmigt mit Gesetz Nr. 708 vom 14.12.1994

⁹⁷ Vertrag vom 20.12.1990 genehmigt mit Gesetz Nr. 708 vom 14.12.1994

⁹⁸ Art. 26 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs 346/1990 „salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali“

6 Befreiungen

Von der Erbschafts- **und** Schenkungssteuer sind nachfolgende Übertragungen befreit.⁹⁹

Bei diesen Befreiungen wird unterschieden in:

- Objektive Befreiung:
 - WANN erfolgte Erbschaft oder Schenkung
 - WAS wird übertragen
- Subjektive Befreiung:
 - an WEN wird übertragen
- Subjektive zweckgebundene Befreiung:
 - an WEN und WOFÜR (mit welcher Zweckbestimmung) wird übertragen.

Diese Befreiungen betreffen sowohl die Bemessungsgrundlage als auch die Berechnung des Freibetrages. D.h. sie werden nicht besteuert und reduzieren auch nicht den Freibetrag.

6.1 Objektive Befreiungen

Bestimmte objektiven Befreiungen betreffen sowohl die Erbschafts- als auch die Schenkungssteuer, andere nur die Erbschaftssteuer.

6.1.1 Objektive Befreiungen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer

6.1.1.1 Erbschaften und Schenkungen von 2001 bis 2006

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer war vom 25.10.2001 bis 2.10.2006 nicht geschuldet.¹⁰⁰

Der Wert dieser Schenkungen ist daher auch nicht für die Berechnung des Freibetrages für nachfolgende Schenkungen zu berücksichtigen.¹⁰¹

Die in diesem Zeitraum durchgeführten Erbschaften und Schenkungen sind zwar von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit nicht aber von der zivilrechtlichen Berechnung der Pflichtanteile und der Ausgleichung.

6.1.1.2 Bestimmte Zuwendungen zur Belohnung

Nicht als Schenkung gilt eine unentgeltliche Zuwendung, wie man sie anlässlich geleisteter Dienste oder jedenfalls entsprechend den Gebräuchen vorzunehmen pflegt.¹⁰²

Nachdem diese Zuwendungen für das Zivilgesetz ausdrücklich keine Schenkungen sind, unterliegen sie auch nicht der Schenkungssteuer und sind auch nicht bei der Erbschaftssteuer und dem Freibetrag für nachfolgende Schenkungen zu berücksichtigen.

6.1.1.3 Bestimmte indirekte Schenkungen

Nicht der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen:¹⁰³

1. **indirekte** Schenkungen¹⁰⁴ die mit der Übertragung von Immobilien oder Unternehmen verbunden sind, die der proportionalen Registersteuer oder der Mehrwertsteuer unterliegen¹⁰⁵ und die im entsprechenden Vertrag ausdrücklich genannt sind.
2. die **indirekten** Schenkungen¹⁰⁶ die nicht der **Ausgleichung**¹⁰⁷ unterworfen sind. Dazu

⁹⁹ Art. 3 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

¹⁰⁰ Art. 2 Abs. 47 DL 262 vom 3.10.2006

¹⁰¹ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 29/E vom 9.10.2023

¹⁰² Art. 770 Abs. 2 ZGB

¹⁰³ Art. 1 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

¹⁰⁴ vgl. dazu Pkt. 3.3 auf Seite 7; [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000] Pkt. 2.2.10

¹⁰⁵ Art. 1 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

¹⁰⁶ vgl. dazu Pkt. 3.3 auf Seite 7

¹⁰⁷ Art. 737 ZGB

zählen die Auslagen:¹⁰⁸

- für Unterhalt und Erziehung
 - die wegen Krankheit übernommen wurden
 - die für Bekleidung üblich sind
 - die für eine Eheschließung üblich sind
 - die unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage des Verstorbenen bzw. des Schenkers das übliche Maß nicht beträchtlich überschreiten:
 - für die Aussteuer
 - für eine berufliche oder künstlerische Ausbildung
3. die **indirekten** Schenkungen¹⁰⁹ von mäßigem Wert. Der mäßige Wert hängt von der wirtschaftlichen Lage des Verstorbenen bzw. des Schenkers ab.¹¹⁰
4. alle anderen **indirekten** Schenkungen die:
- **nicht** in nachfolgenden Akten genannt werden die dem Steueramt zur Registrierung vorgelegt werden:
 - **nicht** vom Steueramt im Zuge einer Steuerfestsetzung aufgrund einer Erklärung des Betreffenden festgestellt werden¹¹¹

6.1.1.4 Befreiung für Betriebe und Gesellschaften

Befreit von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind die Übertragungen an die **Nachkommen**¹¹² und an den **Ehepartner**¹¹³ von.¹¹⁴

- Betrieben
- Betriebszweigen
- Gesellschaftsanteilen von **Personengesellschaften**,
ohne weitere Voraussetzungen

Diese Befreiung gilt bei Kommanditgesellschaften auch für die Kommanditisten.¹¹⁵ Nach Auffassung der Rechtslehre gilt diese Befreiung auch für Anteile an einfachen Gesellschaften.¹¹⁶

- Gesellschaftsanteilen von **Kapitalgesellschaften** und Aktien
unter der Voraussetzung, dass damit die Stimmenmehrheit einer abhängigen Gesellschaft¹¹⁷ erreicht oder ausgebaut wird.

Die Aufteilung der Aktien oder Quoten auf mehrere Nachfolger von denen dann **keiner** die Mehrheit besitzt ist **nicht** begünstigt, die Übertragung ins gemeinsame ungeteilte Miteigentum hingegen schon.¹¹⁸ Die Mehrheit der Anteile muss auch die Mehrheit der Stimmrechte beinhalten. Ist dies nicht gegeben, steht die Befreiung nicht zu.¹¹⁹ Die Übertragung des nackten Eigentums an Kapitalgesellschaften ist daher grundsätzlich **nicht** befreit.¹²⁰

Die Befreiung gilt auch für ausländische¹²¹ und europäische Gesellschaften¹²².

Diese Befreiungen gelten auch wenn die Übertragung im Rahmen eines Familienvertrages¹²³

108 Art. 742 ZGB

109 vgl. dazu Pkt. 3.3 auf Seite 7

110 Art. 783 Abs. 2 ZGB

111 und somit der Schenkungssteuer von 8% **nicht** unterliegen, Art. 56-bis D.Lgs. 346/1990

112 seit 2007

113 ab 2008

114 Art. 3 Abs. 4-ter D.Lgs. 346/1990

115 Erlass der Direktion der Einnahmen Latium Nr. 913-6/2018

116 Busani Angelo in *Esenti i passaggi di aziende e quote*, in *Il Sole 24 Ore* Nr. 21 vom 22.01.2018 Seite 19, Mauro Anita in *Donazione di nuda proprietà di partecipazioni in società semplici*, *Eutekne Info* vom 26.11.2018

117 Art. 2359 Abs. 1 ZGB

118 [Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 22.1.2008] Pkt. 8.3.2

119 Antwort der Agentur der Einnahmen 185 vom 01.02.2023

120 Vgl. Mauro Anita in *Donazione di nuda proprietà di partecipazioni in società semplici*, *Eutekne Info* vom 26.11.2018

121 Antwort der Agentur der Einnahmen 185 vom 01.02.2023, Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 6574/2023, Anfrage an die Direktion der Agentur der Einnahmen der Lombardei 904-86017 vom 2.08.20211,

122 Urteil des Kassationsgerichtshofes 5674 vom 23.02.2023

123 Art. 768bis ff ZGB

durchgeführt werden.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Begünstigung ist, dass

- das Unternehmen bzw. die Gesellschaft **tatsächlich** eine gewerbliche Tätigkeit ausübt¹²⁴
- die Begünstigten:
 - die betriebliche Tätigkeit mindestens 5 Jahre fortführen oder die Beteiligung mindestens 5 Jahre halten
 - dies in der entsprechenden Erbschaftssteuererklärung oder Schenkungsurkunde ausdrücklich erklären.

Wichtig:¹²⁵

die Befreiung für die Übertragung von Betrieben und Gesellschaften gilt **nicht** für die Übertragung an:

- Eltern oder andere Vorfahren
- Verschwägerete
- Schwiegerkinder
- andere Verwandte oder nicht Verwandte
- Gesellschaften

Diese Befreiung gilt nicht für Wertpapiere die nicht das Eigentum des Unternehmens darstellen, wie z.B. Obligationen.¹²⁶

6.1.1.5 Firmenwert

Bei der Bewertung von Unternehmen, Aktien und Gesellschaftsanteilen ist in jedem Fall der **Firmenwert** nicht zu besteuern.¹²⁷

Hierbei handelt es sich aber lediglich um den Firmenwert der nicht ausdrücklich in der Bilanz ausgewiesen ist und somit den stillen Reserven entspricht. Der in der Bilanz als immaterielles Anlagevermögen, ausgewiesene Firmenwert hingegen kann bei der Bewertung nach dem Inventar¹²⁸ nicht abgezogen werden.¹²⁹

6.1.2 Objektive Befreiungen nur von der Erbschaftssteuer

6.1.2.1 Öffentliche Wertpapiere

Öffentliche Wertpapiere sind von der Erbschaftssteuer befreit, nicht aber von der Schenkungssteuer.

6.1.2.2 Individuelle Sparpläne (PIR)

Die vom Erblasser im Rahmen von Ansparplänen (PIR)¹³⁰ erworbenen Papiere unterliegen nicht der Erbschaftsteuer¹³¹, wohl aber der Schenkungssteuer.¹³²

Diese Befreiung gilt ab 1.1.2017.¹³³

124 Urteil des Steuergerichtes Piemont Nr. 445/2/2023, Empfehlung der europäischen Kommission 94/1069/EG, Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion V Nr. 6082 vom 28.02.2023

125 [Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 22.1.2008] Pkt. 8.3.1

126 [Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 22.1.2008] Pkt. 8.3.1

127 Art. 8 Abs. 1-bis D.Lgs. 346/1990, die Befreiung besteht seit 3.10.2006

128 Vgl. Punkt 9.8.3.2.2 Mit Inventar auf Seite 38

129 Lo Presti Ventura Emanule, Sorte incerta dell'avviamento a bilancio, in Eutekne.info vom 22.04.2022

130 Piani Individuali di Risparmio

131 Art. 1 Abs. 114 Gesetz 232 vom 11.12.2016

132 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 26.02.2018 Pkt. 14

133 Art. 6 Abs. 10 Gesetz 112/2016

6.2 Subjektive Befreiungen

Befreit von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind unabhängig vom Inhalt und von der Zweckbestimmung alle Übertragungen an:¹³⁴

- den Staat
- die Region
- die Provinz
- die Gemeinde
- öffentliche Körperschaften, **anerkannte** Stiftungen und **anerkannte** Vereine welche als **ausschließliche** Tätigkeit:
 - Fürsorge
 - Studien
 - wissenschaftliche Forschung
 - Erziehung
 - Ausbildung
 - andere gemeinnützige Tätigkeiten
 - religiöse Zwecke¹³⁵
- haben
 - die sogenannten Onlus
 - die Bankstiftungen
 - politische Bewegungen und politische Parteien¹³⁶

Diese Körperschaften sind auch von den Hypotekar-¹³⁷ und von den Katastergebühren befreit.¹³⁸

Die Erbschaften und Schenkungen an diese Körperschaften sind grundsätzlich befreit auch wenn in der entsprechenden Urkunde keine besondere Zweckbestimmung angeführt ist¹³⁹, da die Zweckbestimmung bereits von den Satzungen vorgegeben ist.

Diese Befreiungen gelten auch für ausländische öffentlichen Körperschaften und für die im Ausland anerkannten Stiftungen und Vereine sofern eine entsprechenden Gegenseitigkeit und die formelle Anerkennung der oben angeführten ausschließlichen Zwecke¹⁴⁰ besteht.¹⁴¹ Mit den USA¹⁴² und mit Frankreich¹⁴³ besteht eine entsprechende Gegenseitigkeit. Das Finanzministerium hat einige der anerkannten ausländischen Körperschaften aufgelistet.¹⁴⁴

6.3 Subjektive zweckgebundene Befreiungen

Befreit von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind unabhängig von deren statutarischer Zweckbestimmung alle **zweckgebundene** Übertragungen an:

- öffentliche Körperschaften, **anerkannte** Stiftungen und **anerkannte** Vereine, die zwar **nicht** die oben genannten Tätigkeiten als ausschließlichen Zweck verfolgen, wenn diese Übertragung **zweckgebunden** ist für:¹⁴⁵
 - Fürsorge
 - Studien
 - wissenschaftliche Forschung

134 Art. 3 D.Lgs. 346/1990

135 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 20/270516 vom 30.4.1980]

136 Art. 3 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

137 Art. 1 Abs. 2 D.Lgs. 347/1990

138 Art. 10 Abs. 3 D.Lgs. 347/1990

139 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 280415 vom 13.4.1984]

140 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 271183 vom 16.9.1978], [Erlass des Finanzministeriums Nr. 271543 vom 19.11.1979] und [Erlass des Finanzministeriums Nr. 270527 vom 22.10.1981]

141 Art. 3 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

142 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 271183 vom 16.9.1978] und [Erlass des Finanzministeriums Nr. 270527 vom 22.10.1981]

143 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 300027 vom 27.1.1987]

144 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 45/400558 vom 6.8.1988]

145 Art. 3 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

- Erziehung
- Ausbildung
- andere gemeinnützige Tätigkeiten
- religiöse Zwecke¹⁴⁶

Darunter fallen auch Schenkungen an die Handelskammer.¹⁴⁷

Diese Körperschaften müssen innerhalb von 5 Jahren einen entsprechenden Nachweis über die Verwendung erbringen.¹⁴⁸ Die Anerkennung der Körperschaft und damit deren Rechtspersönlichkeit muss zum Zeitpunkt der Erbschaft- bzw. Schenkung noch nicht bestehen. Die Befreiung gilt auch für Körperschaften, Stiftungen und Vereine die anschließend Rechtspersönlichkeit erlangen.¹⁴⁹ Wichtig ist, dass der Antrag um Erlangung der Rechtspersönlichkeit innerhalb eines Jahres nach Todesfall bzw. Schenkung eingereicht wird.¹⁵⁰

Diese Befreiungen gelten auch für ausländische öffentlichen Körperschaften und für die im Ausland anerkannten Stiftungen und Vereine sofern eine entsprechenden Gegenseitigkeit besteht.¹⁵¹

Hinweis:

Diese Befreiung wurde im Fall eines Kreditinstituts extensiv ausgelegt: die Schenkung von 200 Bildern an das Kreditinstitut mit der Auflage diese dem Publikum für einen bestimmten Zeitraum pro Jahr unentgeltlich zugänglich zu machen und Lehrern und Schülern für Lehr- und Studienzwecke bereit zu stellen, wurde von der Schenkungssteuer befreit.¹⁵²

6.4 Befreiungen zum Schutz Behinderter

Mit dem Gesetz zum Schutz von Behinderten¹⁵³ wurden zusätzliche Befreiungen¹⁵⁴ von der Erbschafts- und Schenkungssteuer eingeführt wenn Güter oder Rechte zweckbestimmt und:

- in einen Trust überführt werden, dessen Erträge behinderten Personen zu Gute kommen
- zum Schutz der Interessen behinderter Personen eingetragen werden¹⁵⁵
- einen Fonds bilden mit der Zweckbestimmung zum Schutz der Interessen behinderter Personen.¹⁵⁶

Diese Befreiungen gelten ab 1.1.2017.¹⁵⁷

146 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 20/270516 vom 30.4.1980]

147 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 320317 vom 20.6.1975]

148 Art. 3 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

149 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 54/311412 vom 5.11.1973]

150 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 313105 vom 31.12.1973]

151 Art. 3 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

152 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 311655 vom 16.6.1973]

153 Gesetz 112 vom 22.6.2016 veröffentlicht im Amtsblatt der Republik 146 vom 24.6.2016

154 Art. 6 Abs. 1 Gesetz 112/2016

155 Art. 2645-ter ZGB

156 Art. 1 Abs. 3 Gesetz 112/2016 und Art. 2645-ter ZGB

157 Art. 6 Abs. 10 Gesetz 112/2016

7 Zuständiges Steueramt

Für die **Erbschaftssteuer** ist das Steueramt zuständig in dessen Einzugsgebiet sich der letzte Wohnsitz des Verstorbenen befand.¹⁵⁸

Befand sich der Wohnsitz im Ausland oder ist dieser unbekannt, ist das Steueramt in Rom¹⁵⁹ zuständig.

Für die Abgabe der Erbschaftssteuererklärung spielt das zuständige Amt mittlerweile nur mehr eine untergeordnete Rolle, da diese ab 1.1.2019 elektronisch eingereicht werden muss:¹⁶⁰

- ist das zuständige Steueramt in Südtirol, müssen deutschsprachige Belege nicht übersetzt werden;
- ist das zuständige Steueramt Rom oder eine andere Provinz in Italien, müssen Belege die nicht in italienischer Sprache abgefasst sind übersetzt werden.

Erfolgt die **Schenkung** durch eine öffentliche Urkunde oder eine beglaubigte Privaturkunde ist das Steueramt der beglaubigenden Amtsperson zuständig.¹⁶¹

In allen anderen Fällen ist für die Schenkungssteuer das Steueramt frei wählbar.

Gestaltungsspielraum:

bei Schenkungen kann durch die bewusste Wahl des Notars damit auch das zuständige Steueramt ausgewählt werden.

158 Art. 6 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

159 Direzione Provinciale II di ROMA - Ufficio Territoriale ROMA 6 - EUR TORRINO, in Via Canton 20 - CAP 00144 Roma, vgl. FiscoOggi 3.3.2017 Gennaro Napolitano, Dichiarazione di successione residente all'estero

160 Verfügung des Direktors der Einnahmen vom 28.12.2017 Pkt 5, ursprünglich war der 1.1.2018 vorgesehen laut Verfügung des Direktors der Einnahmen vom 27.12.2016 Pkt 8. Die Erklärung konnte bereits ab 23.1.2017 elektronisch eingereicht (Verfügung des Direktors der Einnahmen vom 27.12.2016 Pkt 2.1)

161 Art. 9 DPR 131/1996

8 Höhe der Steuer

8.1 Erbschaftssteuer

Die Erbschaftssteuer wird auf die Besteuerungsgrundlage mit folgenden Prozentsätzen berechnet:¹⁶²

an	Wert	Prozentsatz
Ehepartner und Verwandte in gerader Linie (z.B. Enkel)	bis 1.000.000,00 € pro Erben	0%
	ab 1.000.000,01 €	4%
Geschwister	bis 100.000,00 € pro Erben	0%
	ab 100.000,01 €	6%
andere Verwandte (nicht gerade Linie und nicht Geschwister) bis zum 4. Grad		6%
Verschwägerte ¹⁶³ in gerader Linie		6%
Verschwägerte der Seitenlinie bis zum 3. Grad		6%
Andere		8%

Ist der Erbe behindert¹⁶⁴ erfolgt die Besteuerung unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis in jedem Fall erst ab den Freibetrag von 1.500.000,00 Euro.¹⁶⁵

Hinweis:

Eine behinderte Person ist eine Person, die eine physische, psychische oder sensorische Beeinträchtigung hat, die stabil ist oder fortschreitet, welche Schwierigkeiten beim Lernen, in Beziehungen oder bei der beruflichen Eingliederung verursacht und die zu einem Prozess der sozialen Benachteiligung oder Ausgrenzung führt.¹⁶⁶

Die so ermittelte **Erbschaftssteuer** wird um die vorgesehenen Abzüge¹⁶⁷ reduziert.¹⁶⁸

So lange die Erbschaft nicht oder nicht von allen Erben angenommen wurde, wird die Erbschaftssteuer in Bezug auf jene Erben ermittelt die nicht die Erbschaft ausgeschlagen¹⁶⁹ (verzichtet) haben.¹⁷⁰

8.2 Schenkungssteuern

Die Schenkungssteuer wird bei Schenkungen und anderen unentgeltlichen Übertragungen auf die Bemessungsgrundlage mit folgenden Prozentsätzen berechnet:¹⁷¹

an	Wert	Prozentsatz
Ehepartner und Verwandte in gerader Linie (z.B. Enkel)	bis 1.000.000,00 € pro Beschenkten	0%
	ab 1.000.000,01 €	4%
Geschwister	bis 100.000,00 € pro Beschenkten	0%
	ab 100.000,01 €	6%
andere Verwandte (nicht gerade Linie und nicht Geschwister) bis zum 4. Grad		6%
Verschwägerte in gerader Linie		6%
Verschwägerte der Seitenlinie bis zum 3. Grad		6%

¹⁶² bis 31.12.2024 Art. 2 Abs. 48 DL 262/2006, ab 1.1.2025 Art. 7 Abs. 1 D.Lgs 346/1990

¹⁶³ „affini“

¹⁶⁴ Gesetz 104 vom 5.2.1992

¹⁶⁵ bis 31.12.2024 Art. 2 Abs. 49-bis DL 262/2006, ab 1.1.2025 Art. 7 Abs. 2 D.Lgs 346/1990

¹⁶⁶ Art. 3 Abs. 1 Gesetz 104 vom 05.02.1992

¹⁶⁷ Art. 25 und 26 D.Lgs. 346/1990, vgl. 9.11 Verminderung der Erbschaftssteuer auf Seite 47

¹⁶⁸ Art. 7 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

¹⁶⁹ Art. 519 ff ZGB

¹⁷⁰ Art. 7 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

¹⁷¹ bis 31.12.2024 Art. 2 Abs. 49 DL 262/2006, ab 1.1.2025 Art. 56 Abs. 1 D.Lgs 346/1990

Andere		8%
Indirekte Schenkungen die der Schenkungssteuer unterliegen und die das Amt im Zuge einer Steuerfestsetzung feststellt ¹⁷²	ab jeweilig zutreffenden Freibetrag	8% ¹⁷³

Ist der Beschenkte behindert¹⁷⁴ erfolgt die Besteuerung unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis in jedem Fall erst ab den Freibetrag von 1.500.000,00 Euro.¹⁷⁵

Die so ermittelte **Schenkungssteuer** wird um die vorgesehenen Abzüge¹⁷⁶ reduziert.¹⁷⁷

8.3 Freibetrag

Der Freibetrag von 1 Mio. Euro gilt jeweils getrennt für Schenkungen¹⁷⁸ und Erbschaft¹⁷⁹.¹⁸⁰ Dies nachdem der Bezug zu den Erbschaften¹⁸¹ nicht aber zu den Schenkungen¹⁸² abgeschafft wurde.

Wie bereits dargelegt besteht in gerader Linie ein Freibetrag von 1.000.000,00 Euro pro Erbe.¹⁸³

Für Behinderte besteht ein Freibetrag von 1.500.000,00 Euro pro behinderten Erbe oder Beschenkten unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis.¹⁸⁴

Für Geschwister besteht ein Freibetrag von 100.000,00 Euro pro Erbe oder Beschenkten.

Zu Berechnung der korrekten Schenkungssteuer bzw. des noch freien da noch nicht verwendeten Freibetrages müssen anlässlich jeder Schenkung die vorher stattgefundenen Schenkungen überprüft werden. Diesbezüglich gibt es kein Zeitlimit. Es müssen daher alle vorausgegangenen Schenkungen überprüft werden.

Die objektiven, subjektiven und subjektiven zweckgebundenen Befreiungen werden weder besteuert noch reduzieren sie den Freibetrag.¹⁸⁵

Indirekten Schenkungen die nicht der Ausgleichung unterliegen¹⁸⁶ und jene von mäßigem Wert¹⁸⁷ reduzieren ebenfalls nicht den Freibetrag.

Öffentliche Wertpapiere sind von der **Erbschaftssteuer** nicht aber von der Schenkungssteuer befreit. Insofern sind vorausgegangene Schenkungen von öffentlichen Wertpapieren bei der Bemessung des Freibetrages für nachfolgende Schenkungen zu berücksichtigen: sie reduzieren diesen.¹⁸⁸

Art der Schenkung		betrifft Freibetrag?	
		Schenkung	Erbschaft
1)	Befreiungen		
	objektiv	Nein	Nein
	subjektiv	Nein	Nein

172 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 5802 vom 24.02.2023

173 Art. 56bis Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

174 Gesetz 104 vom 5.2.1992

175 bis 31.12.2024 Art. 2 Abs. 49-bis DL 262/2006, ab 1.1.2025 Art. 56 Abs. 2 D.Lgs 346/1990

176 Art. 25 Abs. 4-ter D.Lgs. 346/1990

177 Art. 7 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

178 donatum

179 relictum

180 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 29/E vom 9.10.2023

181 Art. 8 Abs. 4 DL 346/1990

182 Art. 57 Abs. 1 DL 346/1990

183 bis 31.12.2024 Art. 2 Abs. 48 DL 262/2006, ab 1.1.2025 Art. 7 Abs. 2 bzw. Art. 56 Abs. 2 D.Lgs 346/1990

184 Art. 2 Abs. 49-bis DL 262/2006

185 Vgl. Punkt 6 Befreiungen auf Seite 21

186 Art. 742 ZGB, vgl. Punkt 3.5.2 Steuerbefreite indirekte Schenkungen auf Seite 11

187 Art. 783 ZGB, vgl. Punkt 3.5.2 Steuerbefreite indirekte Schenkungen auf Seite 11

188 Vgl. Punkt 9.8.7 Obligationen und andere Wertpapiere auf Seite 41

	Art der Schenkung	betrifft Freibetrag?	
		Schenkung	Erbschaft
	subjektiv zweckgebunden	Nein	Nein
2)	indirekte Schenkungen ohne Ausgleichung	Nein	Nein
3)	indirekte Schenkungen mit mäßigem Wert	Nein	Nein
4)	öffentliche Wertpapiere	Ja	Nein
5)	andere indirekte Schenkungen wenn festgestellt	Ja	Nein
6)	andere Schenkungen	Ja	Nein
7)	versteckte Schenkungen (KEINE Schenkung)	Nein	Nein
8)	bestimmte Schenkungen zur Belohnung (KEINE Schenkung)	Nein	Nein
9)	Individuelle Sparpläne	Ja	Nein

Hinweis:

Wenn im Zuge der Erbschaft Erbschaftssteuer bezahlt wurde weil der Freibetrag für die vorausgegangenen Schenkungen gemeinsam auch für die Erbschaft berechnet wurde, kann innerhalb von 3 Jahren ab Zahlung die entsprechend zu viel bezahlte Erbschaftssteuer zurückgefordert werden.¹⁸⁹ Dies kann bis 08.10.2026 erfolgen, da 3 Jahre ab neuer Interpretation.u

¹⁸⁹ Art. 42 Abs. 1 Buchst. f und Art. 2033 CC

9 Erbschaftssteuer (Wie wird besteuert)

9.1 Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer

Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer ergibt sich aus der Differenz zwischen der Gesamtsumme der übertragenen Güter und Rechte und den Schulden, wie sie laut Gesetz bewertet werden.¹⁹⁰

Die Bewertung der Güter und Rechte sowie der abziehbaren Schulden erfolgt immer zum Todestag.

In jedem Fall nicht zu besteuern ist der **Firmenwert** bei Betrieben und Gesellschaftsanteilen¹⁹¹, sofern er nicht als Bestandteil des immateriellen Anlagevermögens in der Bilanz ausgewiesen ist.

Bei Konkurs des Verstorbenen fallen lediglich die nach Abschluss des Insolvenzverfahrens den Erben zustehenden Beträge in die Erbasse.¹⁹²

Ebenfalls nicht zur Bemessungsgrundlage zählen eventuelle mit der Erbschaft verbundene Auflagen.¹⁹³

Gestaltungsspielraum:

Sollten zum Todestag keine Vermögenswerte mehr bestehen, weil diese zu Lebzeiten mittels Schenkung bereits übertragen wurden, ergibt sich keine Verpflichtung mehr zur Abgabe einer Erbschaftssteuererklärung.¹⁹⁴

Dies gilt auch wenn der Erblasser sich das Fruchtgenussrecht zurückbehalten hatte.

Wird die Erbschaft mit Vorbehalt der Inventarerrichtung¹⁹⁵ angenommen, kann das Steueramt im Zuge der Inventarerrichtung eventuelle Einwände vorbringen. Ist das Inventar errichtet und die Einspruchsfristen abgelaufen, muss das Steueramt das so errichtete Inventar für die Erbschaftsteuer anerkennen.¹⁹⁶

9.2 Schenkungen: Vorausgegangene Schenkungen

Zur Feststellung ab welchem Betrag die Besteuerung einer Schenkung erfolgt, muss den vorausgegangenen Schenkungen Rechnung getragen werden.¹⁹⁷ Dabei wird der aktuelle Wert der Schenkungen, inklusive der vermuteten Schenkungen¹⁹⁸ herangezogen. Nicht berücksichtigt bzw. herangezogen werden die indirekten Schenkungen die nicht der Ausgleichung unterliegen¹⁹⁹ und jene von mäßigem Wert²⁰⁰. Die beiden letzteren reduzieren folglich nicht den Freibetrag für Schenkungen.

Die Schenkungen müssen zu ihrem vollen Wert berechnet werden, auch wenn die Schenkung ursprünglich mit Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes oder einem anderen dinglichen Recht vorgenommen wurde.²⁰¹

Wichtig:

Als aktueller Wert gilt jener zum Zeitpunkt:

190 Art. 8 D.Lgs. 346/1990

191 Vgl. 6.1.1.5 Firmenwert auf Seite 23

192 Art. 8 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990, [Erlass des Finanzministeriums Nr. 281442 vom 7.3.1985]

193 Art. 647 ZGB, [Erlass des Finanzministeriums Nr. 400138 vom 30.06.1988]

194 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 240463 vom 17.6.1985]

195 Art. 484 ZGB

196 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 300646 vom 9.6.1987]

197 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 49/13634 vom 16.6.1982], [Erlass des Finanzministeriums Nr. 350043 vom 6.6.1990]

198 Vgl. Punkt 3.4 Vermutete Schenkungen (Registersteuergesetz) auf Seite 7

199 Art. 742 ZGB, vgl. Punkt 3.5.2 Steuerbefreite indirekte Schenkungen auf Seite 11

200 Art. 783 ZGB, vgl. Punkt 3.5.2 Steuerbefreite indirekte Schenkungen auf Seite 11

201 Art. 57 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

im **Todesfall**: der Erbschaft bzw.
zu **Lebzeiten**: der nachfolgenden Schenkung.

Nicht berücksichtigt werden müssen Schenkungen die von der Schenkungssteuer²⁰² befreit sind.

Nachdem Schenkungen nur einem prozentualen Steuersatz unterliegen, stellen die vorausgegangenen Schenkungen, ohne jene die in dem Zeitraum durchgeführt wurden in dem die Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht anwendbar war, sicher, dass der Freibetrag für die Schenkung nur einmal zur Anwendung gelangt.²⁰³

9.3 Erbmasse

Die Erbmasse besteht aus allen Gütern und Rechten die durch die Erbschaft übertragen werden.

Aufgrund einer gesetzlichen Vermutung²⁰⁴ zählen in jedem Fall zur Erbmasse:

- Wertpapiere deren Ertrag der Verstorbene in der letzten Steuererklärung angeführt hat,²⁰⁵ außer sie wurden noch vom Erblasser veräußert
- Gegenstände und Inhaberwertpapiere im Besitz des Verstorbenen oder bei Dritten in seinem Namen verwahrt.²⁰⁶

Bei nachfolgenden Gütern die auf den Namen mehrerer Personen lauten, wird dem Erblasser anteilmäßig sein Teil zugerechnet, außer es wurden zwischen den Miteigentümern, andere Anteile vereinbart.²⁰⁷

- Gegenstände
- Inhaberwertpapiere
- Inhalte von Schließfächern
- Aktien und andere Wertpapiere
- Forderungen, einschließlich Bankguthaben

Bei Gesellschaftsanteilen wird der jeweilige Anteil dem Erblasser zugerechnet auch wenn in den Satzungen der Gesellschaft, im Gründungsakt oder in Nebenverträgen für die anderen Gesellschafter ein Anwachsungsrecht oder das Recht zum Erwerb der Anteile des Verstorbenen zu einem geringeren Preis als der Wertansatz für die Erbschaftssteuer besteht.²⁰⁸

Wichtig:

Bei Gütergemeinschaft fallen grundsätzlich auch die Bankguthaben die nur auf den Namen des Erblassers lauten zur Hälfte in die Erbmasse²⁰⁹ außer es kann nachgewiesen werden, dass diese nicht in die Gütergemeinschaft fallen.²¹⁰

9.4 Gesetzlichen Vermutung von Geld, Schmuck, und Mobilien

Der Erbmasse werden aufgrund einer gesetzlichen Vermutung Geld, Schmuck, und Mobilien im Ausmaß von 10% der eigentlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. Als Mobilien gelten alle Gegenstände die zur Nutzung und zur Zier einer Wohnung dienen, einschließlich der Kunstgegenstände die nicht unter Denkmalschutz stehen.²¹¹

202 Vgl. Pkt. 6.1.1 Objektive Befreiungen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf Seite 21

203 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 272706 vom 7.11.1977], sowie Anleitungen zur Erbschaftssteuererklärung Abschnitt ES

204 Art. 11 D.Lgs. 346/1990

205 Art. 11 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

206 Art. 11 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

207 Art. 11 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

208 Art. 11 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

209 Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion für Zivilverfahren V Nr. 10.386 vom 6.5.2009

210 Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion I Nr. Sez. I, 1149/ 569598 vom 23.01.2004

211 Art. 9 Abs. 2 und 3 D.Lgs. 346/1990

Wichtig:

die Erhöhung um 10% wird nicht auf die Erbmasse sondern auf die Bemessungsgrundlage, also nach Abzug der anerkannten Schulden berechnet.

Damit sind die Wertgegenstände die sich in der Wohnung befinden nicht getrennt in der Erbmasse anzuführen da diese pauschal mit 10% angesetzt werden.

Diese gesetzliche Vermutung greift unabhängig davon ob der Erblasser Eigentümer der Wohnung ist.

Nicht in die Pauschalierung fallen alle Wertgegenstände, Kunstsammlungen und Ähnliches die sich **nicht** in der Wohnung, sondern beispielsweise in einem Schließfach, in einem Lager oder in Ausstellungen befinden. Diese sind daher getrennt zu bewerten²¹² und sind Bestandteil der Aktiva der Erbmasse.²¹³

9.5 Befreiungen

9.5.1 Objektive Befreiungen

Ausgenommen von der Erbmasse und folglich von der Erbschaftssteuer sind:

- Übertragungen die von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit sind²¹⁴
 - Schenkungen im Zeitraum 2001 bis 2006²¹⁵
 - bestimmte indirekte Schenkungen,
 - subjektive und subjektiv-zweckgebundene Schenkungen
- Entschädigungen²¹⁶ bei Beendigung des Agenturvertrages durch den Tod des Vertreters, Vermittlers oder Agenten.²¹⁷
- Abfertigung²¹⁸ bei Beendigung eines abhängigen Arbeitsverhältnisses durch den Tod des Mitarbeiters.²¹⁹
- Kulturgüter und Kunstgegenstände die unter Denkmalschutz stehen.²²⁰ Für diese Güter haben die Erben bestimmte Auflagen und Haltefristen zu erfüllen.²²¹
- Öffentliche und gleichgestellte Wertpapiere einschließlich BOT²²² und CCT²²³ ²²⁴
- Güter und Rechte die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen von der Erbschaftssteuer befreit sind.
- Fahrzeuge die in öffentlichen Verzeichnissen eingetragen sind.²²⁵

9.5.2 Subjektive Befreiungen

Ausgenommen von der Erbmasse und folglich von der Erbschaftssteuer sind Güter und Rechte die:

- nicht
- oder nicht mehr
- oder noch nicht

im Eigentum des Verstorbenen oder Schenkungsgebers sind:

212 Siehe Punkt 9.8.11 Andere Güter auf Seite 43

213 Vgl. Pintaudi Giuseppe in „Opere d'arte, successioni e donazioni: quale regime fiscale?“, Quotidiano Ipsos vom 27.10.2017

214 Vgl. Pkt. 6.1.1 Objektive Befreiungen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf Seite 21

215 Vgl. Pkt. 6.1.1.1 Erbschaften und Schenkungen von 2001 bis 2006 auf Seite 21

216 Art. 1751 letzter Absatz ZGB

217 Art. 12 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

218 Art. 2122 ZGB

219 Art. 12 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

220 Art. 12 Abs. 1 Buchst. g und Art. 13 D.Lgs. 346/1990

221 Art. 13 D.Lgs. 346/1990

222 „Buoni Ordinari del Tesoro“

223 „Certificati del Credito del Tesoro“

224 Art. 12 Abs. 1 Buchst. h und i D.Lgs. 346/1990

225 Art. 12 Abs. 1 Buchst. l D.Lgs. 346/1990

- Güter und Rechte die auf den Namen des Verstorbenen in öffentlichen Verzeichnissen eingetragen sind, wenn nachgewiesen werden kann, dass er das Eigentum vor dem Tod verloren hat. Der Nachweis kann mit einer öffentlichen Urkunde, einer beglaubigten Urkunde oder einem Dokument mit einem sichern Datum erbracht werden.²²⁶
- Aktien und andere Wertpapiere die auf den Namen des Verstorbenen lauten, wenn diese vor dem Tod veräußert wurden. Der Nachweis kann mit einer beglaubigten Urkunde oder einer beglaubigten Indossament erbracht werden.²²⁷
- Abfindungen aus Pflichtversicherungen und freiwilligen Versicherungen (Lebensversicherung) die **von vorne herein den Erben** zustehen.²²⁸ Das sind Lebensversicherungen deren Begünstigter laut Police der Erbe ist.²²⁹
- Auszahlung des Pensionsfonds an die Erben²³⁰
- Forderungen des Verstorbenen die vor Gericht beanstandet wurden, bis dessen Bestehen durch ein Urteil oder einen Vergleich festgestellt wird.²³¹
- Forderungen des Verstorbenen gegenüber dem Staat und bestimmten anderen öffentlichen Körperschaften, bis sie von diesen anerkannt werden. Dazu zählen auch Steuerguthaben und Guthaben aus Sozialbeiträgen.²³²
- Forderungen des Verstorbenen, die an den Staat abgetreten werden.²³³

9.5.3 Lebensversicherungen

9.5.3.1 Allgemeine Bestimmungen

Die Auszahlungen von Lebensversicherungen deren Begünstigter laut Police der Erbe ist²³⁴ sind von der Erbschaftssteuer befreit, da der Anspruch nicht der Verstorbene hat sondern der Erbe selbst.²³⁵

Ist der Begünstigte hingegen der Versicherungsnehmer selbst und nicht der Erbe, stellt dieser Anspruch für die Erben eine Forderung des Verstorbenen gegenüber der Versicherung dar²³⁶ die der Erbschaftssteuer unterliegt.

Hinweis:

die Ansprüche an den Versicherer, sei es des Versicherungsnehmers als auch des Begünstigten können nicht zum Gegenstand eines Vollstreckungsverfahrens oder eines Sicherungsverfahrens gemacht werden.²³⁷

Verstirbt der Begünstigte einer Lebensversicherung vor dem Versicherungsnehmer selbst, fällt dieser Anspruch gegenüber der Versicherung als Forderung in die Erbasse des verstorbenen Begünstigten. Für dessen Erben ist dieser Anspruch steuerpflichtig.²³⁸

9.5.3.2 Pflichtanteile bzw. Ausgleichung bei Lebensversicherungen

Lebensversicherungsverträge zugunsten einer Person befreien nicht von der Wahrung des Pflichtanteils und folglich zur Verpflichtung des Ausgleichs unabhängig davon ob diese Person auch Erbe ist.

Der Ausgleich erstreckt sich jedoch nicht auf die Beträge die von der Versicherung an die Be-

²²⁶ Art. 12 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

²²⁷ Art. 12 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

²²⁸ Art. 12 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

²²⁹ Iure proprio

²³⁰ [Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 70/E vom 18.12.2007] Pkt. 4

²³¹ Art. 12 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

²³² Art. 12 Abs. 1 Buchst. e D.Lgs. 346/1990

²³³ Art. 12 Abs. 1 Buchst. f D.Lgs. 346/1990

²³⁴ Iure proprio

²³⁵ Art. 12 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

²³⁶ Iure successionis

²³⁷ Art. 1923 Abs. 1 ZGB

²³⁸ Riccardo Sansoni, Nelle polizze vita i beneficiari acquistano il diritto alla prestazione per diritto proprio, in Eutekne.info vom 02.06.2023

günstigsten ausgezahlt werden sondern beschränkt sich auf die vom Erblasser **bezahlten Prämien**.²³⁹

Diese Prämien sind bei Standard Lebensversicherungen in der Regel niedriger als die Auszahlung der Versicherung. Bei „unit“ oder „index linked“ Lebensversicherungen können die von Erblasser bezahlten Prämien aber auch höher sein als die Versicherungssumme, da diese Versicherungen nicht eine Auszahlung in einer bestimmten Höhe garantieren, sondern lediglich das während der Laufzeit erzielte finanzielle Ergebnis.

9.6 Kulturgüter

Kulturgüter und Kunstgegenstände sind von der Erbschaftssteuer befreit wenn sie vor Eröffnung der Erbschaft unter Denkmalschutz gestellt wurden und wenn die Verpflichtungen zur Erhaltung und Bewahrung erfüllt wurden.²⁴⁰

Die Erben müssen die Kulturgüter detailliert auflisten und dem zuständigen Denkmalamt unterbreiten. Dieses bescheinigt für jedes einzelne Kulturgut das Bestehen des Denkmalschutzes sowie die Einhaltung der Verpflichtungen zur Erhaltung und Bewahrung. Diese Aufstellung muss der Erbschaftssteuererklärung beigelegt werden. Muss keine Erbschaftssteuererklärung eingereicht werden muss diese Aufstellung innerhalb des für die Erbschaftssteuererklärung vorgesehenen Termins beim zuständigen Steueramt eingereicht werden.²⁴¹

Verweigert das zuständige Denkmalamt die notwendige Bescheinigung, kann dagegen beim zuständigen Ministerium Einspruch eingereicht werden. Wird der Einspruch angenommen, muss die entsprechende Entscheidung innerhalb 30 Tagen beim zuständigen Steueramt eingereicht werden. Das Steueramt erstattet die gegebenenfalls bereits bezahlte Erbschaftssteuer zurück.²⁴²

Die Befreiung von der Erbschaftssteuer geht nachträglich verloren wenn:

- die Kulturgüter:
 - innerhalb von 5 Jahren nach Erbschaft veräußert werden
 - ohne Ermächtigung exportiert werden
 - bei Immobilien einer anderen nicht autorisierten Zweckbestimmung zugeführt werden
- für diese Kulturgüter die Auflagen nicht eingehalten werden, die es dem Staat bzw. dem Land erlauben das Vorkaufsrecht auszuüben.

Das zuständige Denkmalamt teilt diese Tatbestände dem zuständigen Steueramt mit.²⁴³

9.7 Verwaltungsstrafen

Verwaltungsstrafen im Steuerbereich die vom Erblasser geschuldet waren gehen nicht auf die Erben über.²⁴⁴ Diese sind mit dem Tod erloschen.

Die geschuldeten Steuern und die entsprechenden Verzugszinsen bleiben hingegen aufrecht.

9.8 Wertermittlung der Erbmasse

9.8.1 Immobilien

Bei Immobilien wird der Marktwert des **vollen** Eigentums zum Todestag herangezogen.²⁴⁵

239 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 3263 vom 19.02.2016 und Nr. 29583 vom 22.10.2021

240 Art. 13 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

241 Art. 13 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

242 Art. 13 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

243 Art. 13 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

244 Art. 8 D.Lgs. 472 vom 18.12.1997

245 Art. 14 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

9.8.1.1 Grundstücke

Das Steueramt darf keine Beanstandung vornehmen, wenn ein Wert angeführt wurde der²⁴⁶ bei **nicht bebaubaren Grundstücken**²⁴⁷ mindestens dem **Besitzertrag** laut Grundkataster erhöht um 25%²⁴⁸ und multipliziert mit 75 erhöht um 20%²⁴⁹ entspricht (Multiplikator insgesamt von 112,5);

Dies gilt sowohl für die Erbschaften als auch für Schenkungen²⁵⁰.

Hinweis:

Es kommt immer wieder zu Beanstandungen durch das Steueramt in Fällen in denen Baugrundstücke zuerst, in der Regel, von den Eltern an die Kinder geschenkt und nachfolgend von den Kindern verkauft werden.²⁵¹ Das Steueramt vermutet, dass die Schenkung nur dazu dient eine Aufwertung für die Einkommenssteuer zu erzielen um die bei einem Verkauf sonst anfallende Besteuerung der Mehrerlöse zu umgehen.²⁵² Der oberste Gerichtshof hat bisher unterschiedlich entschieden.²⁵³ Erfolgt allerdings die Verwendung des Verkaufserlöses ausschließlich und nachvollziehbar durch die Kinder, kann das Steueramt keine Beanstandung vornehmen.²⁵⁴ Die diesbezügliche Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen.²⁵⁵ Eine zeitliche unmittelbare aufeinanderfolgende Schenkung und nachfolgenden Verkauf wird einerseits²⁵⁶ als Steuerumgehung andererseits als legitim²⁵⁷ eingestuft.

Im Falle der Zahlung an den Schenker wurde dem Steueramt Recht gegeben.²⁵⁸

In der Erbschaftssteuererklärung ist zu unterscheiden wo sich die Grundstücke befinden.

Befinden sie sich in einer Provinz in der das Grundbuchsystem angewandt wird sind sie im Abschnitt EL anzuführen. In Provinzen ohne Grundbuchsystem hingegen im Abschnitt EB.

9.8.1.2 Gebäude

Das Steueramt darf keine Beanstandung vornehmen, wenn ein Wert angeführt wurde der²⁵⁹ bei **Gebäuden** dem Katasterertrag erhöht um 5%²⁶⁰ und multipliziert mit nachfolgenden Koeffizienten entspricht:

- Kategorie A und C mit Ausnahme von A/10 und C/1: 120 (126%)
- Kategorie A und C mit Ausnahme von A/10 und C/1 als Erstwohnung: 110 (115,5%)
- Kategorie B: 140
- Kategorie A/10 und D: 60 (63%)
- Kategorie E und C/1: 40,8 (42,84%)

Dies gilt sowohl für die Erbschaften als auch für Schenkungen²⁶¹.

Wird die Begünstigung für die Erstwohnung anlässlich einer Erbschaft oder einer Schenkung beantragt, kann die selbe Begünstigung auch später bei Kauf beantragt werden.

246 Art. 34 Abs. 5 D.Lgs. 346/1990

247 Art. 34 Abs. 5 letzter Satz D.Lgs. 346/1990

248 Art. 3 Abs. 51 Gesetz 662/1996 Erhöhung Besitzertrag um 25%

249 Art. 1-bis Abs. 7 DL 168 vom 12.07.2004

250 Art. 56 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

251 Vgl.dazu Gavelli Giorgio in Aree cedute da parenti: rivendite nel mirino, in Il Sole 24 Ore Nr. 84 vom 26.3.2018 Seite 19

252 Im Sinne des Art. 37 Abs. 3 DPR 600/1973

253 Urteile der Kassation Nr. 22716/2016 und Nr. 21794 vom 15.10.2014 zugunsten des Steueramtes und Nr. 12316 vom 17.05.2017 zugunsten des Steuerpflichtigen

254 Urteile der Kassation Nr. 12316 vom 17.05.2017, 29182, 29189, 29190 alle vom 6.12.2017, 6276 vom 14.03.2018 und 19419 vom 20.07.2018

255 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 1734 vom 24.1.2018

256 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 20250 vom 09.10.2015, Nr. 18487 vom 26.07.2017 und Nr. 27781 vom 22.11.2017

257 Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion V Nr. 26947 vom 26.11.2020

258 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 19417 vom 20.07.2018

259 Art. 34 Abs. 5 D.Lgs. 346/1990

260 Art. 3, Abs. 48, Gesetz 662 vom 23.12.1996

261 Art. 56 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

Beispiel:

vgl. dazu das Berechnungsbeispiel unter Punkt 3.4 Vermutete Schenkungen (Registersteuergesetz) auf Seite 7.

In der Erbschaftssteuererklärung ist zu unterscheiden wo sich das Gebäude befindet.

Befindet es sich in einer Provinz in der das Grundbuchsystem angewandt wird ist es im Abschnitt EM anzuführen. In Provinzen ohne Grundbuchsystem hingegen im Abschnitt EC.

9.8.2 Dingliche Rechte

Ist die Liegenschaft mit einem dinglichen Recht belastet, bildet die Differenz zwischen dem vollen Eigentum und dem dinglichen Recht die Bemessungsgrundlage.²⁶²

Der Wert des Fruchtgenusses, Wohnungsrechts oder Nutzungsrechts wird ermittelt, in dem der Wert des vollen Eigentums mit dem gesetzlichen Zinsfuß²⁶³ multipliziert wird. Sollte der gesetzliche Zinsfuß unter 2,5% liegen wird mit 2,5% multipliziert.²⁶⁴

Die Höhe des gesetzlichen Zinsfußes hat sich im Laufe der Zeit wie folgt verändert:

Zeitraum	Zinssatz	Gesetzliche Grundlage
ab 01.01.2024	2,50%	D.M. 29.11.2023
01.01.2023 bis 31.12.2023	5,00%	D.M. 13.12.2022
01.01.2022 bis 31.12.2022	1,25%	D.M. 13.12.2021
01.01.2021 bis 31.12.2021	0,01%	D.M. 11.12.2020
01.01.2020 bis 31.12.2020	0,05%	D.M. 14.12.2019
01.01.2019 bis 31.12.2019	0,8 %	D.M. 12.12.2018
01.01.2018 bis 31.12.2018	0,1 %	D.M. 13.12.2017
01.01.2017 bis 31.12.2017	0,1 %	D.M. 07.12.2016
01.01.2016 bis 31.12.2016	0,2 %	D.M. 11.12.2015
01.01.2015 bis 31.12.2015	0,5 %	D.M. 11.12.2014
01.01.2014 bis 31.12.2014	1 %	D.M. 12.12.2013
01.01.2012 bis 31.12.2013	2,50 %	D.M. 12.12.2011
01.01.2011 bis 31.12.2011	1,50 %	D.M. 07.12.2010
01.01.2010 bis 31.12.2010	1,00 %	D.M. 04.12.2006
01.01.2008 bis 31.12.2009	3,00 %	D.M. 12.12.2007
01.01.2004 bis 31.12.2007	2,50 %	D.M. 01.12.2003
01.01.2002 bis 31.12.2003	3,00 %	D.M. 11.12.2001
01.01.2001 bis 31.12.2001	3,50 %	D.M. 11.12.2000
01.01.1999 bis 31.12.2000	2,50 %	D.M. 10.12.1998
01.01.1997 bis 31.12.1998	5,00 %	Gesetz Nr. 662 vom 23.12.1996
16.12.1990 bis 31.12.1996	10,00 %	Gesetz Nr. 353 vom 26.11.1990
bis 15.12.1990	5,00 %	Art. 1284 ZGB

Die so ermittelte Annuität wird ihrerseits multipliziert mit:²⁶⁵

- 40²⁶⁶ wenn es sich um ein **unbefristetes Recht** handelt. Dies betrifft daher nicht natürliche Person als Erben da in diesen Fällen das Recht maximal auf die Lebenszeit der betreffenden Person befristet ist.²⁶⁷

Dieser Multiplikator hat sich im Laufe der Zeit wie folgt geändert:

Zeitraum ab	Multiplikator	Gesetzliche Bestimmung
-------------	---------------	------------------------

262 Art. 14 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

263 Art. 1284 ZGB

264 Art. 17 Abs. 1-ter D.Lgs. 346/1990

265 Art. 14 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

266 Art. 1 Abs. 2 DM 21.12.2023

267 Art. 17 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

2024	40	Art. 1 Abs. 2 DM 21.12.2023
2023	20	Art. 1 Abs. 2 DM 20.12.2022
2022	80	Art. 1 Abs. 2 DM 21.12.2021
2021	10.000	Art. 1 Abs. 2 DM 18.12.2020
2020	2.000	Art. 1 Abs. 2 DM 20.12.2019
2019	125	Art. 1 Abs. 2 DM 19.12.2018
2018	333,33	Art. 1 Abs. 2 DM 20.12.2017
2017	1.000	Art. 1 Abs. 2 DM 23.12.2016
2016	500	Art. 1 Abs. 2 DM 21.12.2015
2015	200	Art. 1 Abs. 2 DM 22.12.2014
2014	100	Art. 1 Abs. 2 DM 23.12.2013
2012	40	Art. 1 Abs. 2 DM 24.12.2001
2011	66,66	Art. 1 Abs. 2 DM 23.12.2010
2010	100	Art. 1 Abs. 2 DM 23.12.2009
2002	33,33	Art. 1 Abs. 2 DM 24.12.2001
2001	28,57	Art. 1 Abs. 2 DM 28.12.2000
1999	40	Art. 1 Abs. 2 DM 11.01.1999
bis 1998	20	Art. 17 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs 346/1990

- der Anzahl der Jahre wenn es sich um ein **befristetes Recht** handelt mit maximal dem geltenden Multiplikator. Wird das Recht auf eine natürliche Person übertragen und auf deren Lebenszeit beschränkt, kann dieser Wert nicht jenen überschreiten der sich aus der Anwendung der Koeffizienten laut Tabelle (Lebenserwartung) gemäß Registersteuergesetz ergibt.²⁶⁸
- den Koeffizienten laut Tabelle (Lebenserwartung) gemäß Registersteuergesetz²⁶⁹ wenn das Recht auf eine natürliche Person übertragen wird. Erfolgt die Übertragung des Rechtes auf mehrere Personen wird das Lebensalter:²⁷⁰
 - der ältesten Person angewandt, wenn das Recht mit dem Tod eines beliebigen der Begünstigten erlischt
 - der jüngsten Person angewandt, wenn das Recht mit dem Tod eines der Begünstigten auf die anderen übergeht
 - der betreffenden dritten Person angewandt, wenn das Recht mit dem Tod dieser anderen dritten Person erlischt.

Für die Erbpacht gelten spezifische Bestimmungen.²⁷¹

9.8.3 Unternehmen

Unternehmen sind im Abschnitt EN der Erbschaftsteuererklärung anzuführen.

9.8.3.1 Befreiung

Die Übertragung von Unternehmen sind unter bestimmten Voraussetzungen von der Erbschaftssteuer befreit.²⁷² Treffen diese Befreiungen nicht zu wird der Wert des Unternehmens wie folgt ermittelt. Dies trifft beispielsweise dann zu wenn die Erben das Unternehmen nicht für mindestens 5 Jahre weiterführen, oder wenn die Erben nicht der Ehepartner oder die Nach-

²⁶⁸ Art. 17 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

²⁶⁹ Tabelle zum DPR 131/1986

²⁷⁰ Art. 17 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

²⁷¹ Art. 14 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

²⁷² Vgl. Punkt 6.1.1.4 Befreiung für Betriebe und Gesellschaften auf Seite 22

kommen sind.

9.8.3.2 Bewertung

Bei der Bewertung von Unternehmen ist zu unterscheiden ob für dieses die Verpflichtung zur Abfassung eines Inventars besteht.²⁷³

9.8.3.2.1 Ohne Inventar

Die Bemessungsgrundlage für Unternehmen ergibt sich aus dem Wert der Güter und Rechte des Unternehmens zum Todeszeitpunkt. Ausgenommen sind alle Güter und Rechte die von der Erbschaftssteuer befreit sind.²⁷⁴ Von diesen Aktivwerten wird die Passiva abgezogen.²⁷⁵ Betriebsgüter die mit Fruchtgenuss oder einem Nutzungsrecht belastet sind, werden entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 36 beschriebenen Methoden bewertet.²⁷⁶

9.8.3.2.2 Mit Inventar

Bestand für das Unternehmen die Verpflichtung ein Inventar²⁷⁷ zu führen, muss auf die Aktiva und Passiva des letzten Inventars Bezug genommen werden. Dabei ist den bis zum Todestag eingetretenen Veränderungen Rechnung zu tragen.

Es sind die Werte wie im Inventar ausgewiesen heranzuziehen. Eventuelle Güter und Rechte die ansonsten von der Erbschaftssteuer befreit sind, können **nicht** abgezogen werden, wie zum Beispiel öffentliche Wertpapiere in der Aktiva des Unternehmens.

Das Bewertung des Unternehmens anhand des Inventars kann vom Steueramt nicht beanstandet werden.²⁷⁸

9.8.3.2.3 Firmenwert

In jedem Fall nicht zu besteuern ist der **Firmenwert**²⁷⁹, sofern er nicht als Bestandteil des immateriellen Anlagevermögens in der Bilanz ausgewiesen ist.

9.8.3.2.4 Insolvenz

Bei Konkurs des Verstorbenen fallen lediglich die nach Abschluss des Insolvenzverfahrens den Erben zustehenden Beträge in die Erbasse.

9.8.4 Schiffe und Boote

Die Bemessungsgrundlage für Schiffe und Boote die nicht einem Unternehmen zuzurechnen, bzw. nicht in der Buchhaltung eines Unternehmens enthalten sind, stellt der übliche Marktwert, unter Berücksichtigung des Alters und des Erhaltungszustandes dar.²⁸⁰

Besteht auf dem Schiff oder Boot ein Fruchtgenuss oder ein Nutzungsrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 36 beschriebenen Methoden zu bewerten.²⁸¹

Schiffe und Boote sind im Abschnitt EQ der Erbschaftssteuererklärung anzuführen.

Sind die Schiffe und Boote einem Unternehmen zuzurechnen, werden sie bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.²⁸²

273 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 6494 vom 19.03.2007 und Nr. 8136 vom 23.05.2012

274 Vgl. Punkt 9.5.1 auf Seite 32

275 Art. 15 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

276 Art. 15 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

277 Art. 2217 ZGB

278 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 11212 vom 16.05.2007

279 Vgl. 6.1.1.5 Firmenwert auf Seite 23

280 Art. 15 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

281 Art. 15 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

282 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 37

9.8.5 Flugzeuge

Die Bemessungsgrundlage für Flugzeuge die nicht einem Unternehmen zuzurechnen, bzw. nicht in der Buchhaltung eines Unternehmens enthalten sind, stellt der übliche Marktwert, unter Berücksichtigung des Alters und des Erhaltungszustandes dar.²⁸³

Ist das Flugzeug mit einem Fruchtgenuss oder einem Nutzungsrecht belastet, ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 36 beschriebenen Methoden zu bewerten.²⁸⁴

Flugzeuge sind im Abschnitt EP der Erbschaftssteuererklärung anzuführen.

Ist das Flugzeug einem Unternehmen zuzurechnen, wird es bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.²⁸⁵

9.8.6 Gesellschaftsanteile

Zu den Gesellschaftsanteilen zählen alle Beteiligungen an:

- Aktiengesellschaften die nicht börsennotiert sind
- andere Kapitalgesellschaften²⁸⁶
- andere Körperschaften
- Personengesellschaften²⁸⁷
- de facto Gesellschaften
- einfache Gesellschaften.

Besteht auf den Anteilen ein Fruchtgenussrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 36 beschriebenen Methoden zu bewerten.²⁸⁸

Sind die Gesellschaftsanteile Teil des Betriebsvermögens eines **Einzelunternehmers** werden sie, unserer Ansicht nach, aufgrund der Befreiung des Firmenwertes, bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.²⁸⁹ Bei Gesellschaftsanteilen die Teil des Betriebsvermögens von Gesellschaften sind stellt sich die Frage nicht da diese auf den Namen der Gesellschaft lauten und folglich nicht in die Erbschaft fallen.

9.8.6.1 Aktien

Aktien die an der Börse gehandelt sind, werden zum durchschnittlichen Kurs im letzten Vierteljahr vor dem Todesfall bewertet.²⁹⁰

Aktien die **nicht** an der Börse gehandelt sind, werden zum anteiligen Wert am Eigenkapital wie dieses aus dem letzten veröffentlichten Jahresabschluss hervorgeht zuzüglich der bis zum Todestag eingetretenen Veränderungen bewertet.²⁹¹

Besteht auf den Aktien ein Fruchtgenussrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 36 beschriebenen Methoden zu bewerten.²⁹²

Sind die Aktien Teil des Betriebsvermögens eines **Einzelunternehmers** werden sie, unserer Ansicht nach, aufgrund der Befreiung des Firmenwertes, bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.²⁹³ Bei Aktien die Teil des Betriebsvermögens von Gesellschaften sind stellt sich die Frage nicht da diese auf den Namen der Gesellschaft lauten und folglich nicht in die Erbschaft fallen.

283 Art. 15 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

284 Art. 15 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

285 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 37

286 GmbH, KGaA, Genossenschaften

287 OHG, KG

288 Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

289 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 37

290 Art. 16 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

291 Art. 16 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

292 Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

293 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 37

Aktien sind im Abschnitt EO der Erbschaftssteuererklärung anzuführen.

9.8.6.2 Andere Gesellschaftsanteile

Gesellschaftsanteile die **nicht** an der Börse gehandelt sind, werden zum anteiligen Wert am Eigenkapital wie dieses aus dem letzten veröffentlichten Jahresabschluss hervorgeht zuzüglich der bis zum Todestag eingetretenen Veränderungen bewertet.²⁹⁴

Für Gesellschaften und Körperschaften die nicht verpflichtet sind den Jahresabschluss zu veröffentlichen wird auf das letzte Inventar Bezug genommen.

Für Gesellschaften und Körperschaften die weder verpflichtet sind den Jahresabschluss zu veröffentlichen noch ein Inventar zu erstellen, erfolgt die Bewertung als Unternehmen wie unter Punkt 9.8.3 auf Seite 37 beschrieben.

Gesellschaftsanteile sind im Abschnitt EO der Erbschaftssteuererklärung anzuführen.

In Personengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung kann in den Satzungen vorgesehen sein, dass im Todesfall eines Gesellschafters:

- dessen Erben nur Anrecht auf die Auszahlung des Wertes des Gesellschaftsanteils haben
- die verbleibenden Gesellschafter entscheiden können, dass die Erben nicht in die Gesellschaft eintreten, sondern nur Anrecht auf die Auszahlung des Wertes des Gesellschaftsanteils haben.

In beiden Fällen bleibt die betreffende Gesellschaftsquote erbschaftssteuerpflichtig,²⁹⁵ da diese statutarischen Klauseln nur sicher stellen, dass die verbleibenden Gesellschafter von den Erben die entsprechenden Gesellschaftsanteile zurückkaufen können.²⁹⁶

9.8.6.3 Freiberuflersozietäten

Zu den Gesellschaftsanteilen zählen grundsätzlich **nicht** die Anteile an Freiberuflersozietäten. Diese werden nicht als Gesellschaftsanteile sondern als Forderungen in die Erbmasse einbezogen. Die Bewertung erfolgt aber trotzdem, aufgrund eines gesetzlichen Verweises, wie die hier beschriebenen Gesellschaftsanteile.²⁹⁷

9.8.6.4 Zusammenhang mit der Einkommenssteuer

Bei Aktien und Gesellschaftsanteilen ist der Zusammenhang mit der Einkommensteuer in Bezug auf eventuelle Mehrerlöse bei einem Verkauf zu beachten.²⁹⁸

Bei einer Übertragung im **Erbschaftswege** gilt für die Einkommensteuer der in der Erbschaftssteuererklärung angeführte Wert als Anfangswert der mit dem eventuellen nachfolgenden Verkaufserlös zu vergleichen ist um den zu steuernden Mehrerlös zu ermitteln. Eine eventuelle Aufwertung durch den Erblasser ist daher für den Erben nicht verwendbar.

Bei einer Übertragung im **Schenkungswege** gilt für die Einkommensteuer der selbe Wertansatz wie für den Schenker, unabhängig davon was im Schenkungsvertrag als Wert angeführt wurde. Dieser Wertansatz des Schenkers gilt als Anfangswert der mit dem eventuellen nachfolgenden Verkaufserlös zu vergleichen ist um einen zu steuernden Mehrerlös zu ermitteln. Eine eventuelle Aufwertung durch den Schenker kann daher für den Beschenkten vorteilhaft sein.

²⁹⁴ Art. 16 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

²⁹⁵ Antwort der Agentur der Einnahmen Nr. 350 vom 28.06.2022

²⁹⁶ Urteile des obersten Gerichtshofes Nr. 3609 vom 16.04.1994 und 3345 vom 1.202.2010

²⁹⁷ Art. 18 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

²⁹⁸ Art. 68 Abs. 6 DPR 917/1986

9.8.7 Obligationen und andere Wertpapiere

9.8.7.1 Allgemeine Hinweise

Für die Wertpapiere, bewertet zum Todestag und den bis zu diesem Tag angereiften Zinsen, muss die Erbschaftsmeldung eingereicht werden. Sie sind im Abschnitt EO der Erbschaftsteuererklärung anzuführen.

Der eventuelle Kursgewinn der Wertpapiere bei einem Verkauf durch die Erben nach dem Todestag und die ab Todestag angereiften Zinsen stehen direkt den Erben zu. Es bestehen allerdings rechtliche Zweifel ob sie anteilmäßig ausgezahlt werden können.²⁹⁹

Solange die Erbschaftssteuererklärung nicht eingereicht ist haben die Erben keinen Zugriff auf die Wertpapiere und die angereiften Zinsen.

Besteht auf den Wertpapieren ein Fruchtgenussrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 36 beschriebenen Methoden zu bewerten.³⁰⁰

9.8.7.2 Obligationen und Wertpapiere die an der Börse gehandelt sind

Obligationen und Wertpapiere die an der Börse gehandelt sind, werden zum durchschnittlichen Kurs im letzten Vierteljahr vor dem Todesfall, zuzüglich der angereiften Zinsen bewertet.³⁰¹

9.8.7.3 Obligationen und Wertpapiere die nicht an der Börse gehandelt sind

In der Bewertung von Obligationen und Wertpapiere die **nicht** an der Börse gehandelt sind, ist auf ähnliche Wertpapiere die an der Börse gehandelt werden abzustellen.³⁰²

9.8.7.4 Fonds

Beteiligungen an Fonds werden aufgrund der letzten zusammenfassenden Übersicht die veröffentlicht wurde bewertet.³⁰³ Dazu zählen auch Anteile an Investmentfonds mit Ausnahmen jener bzw. jenes Anteils den der Fonds in öffentliche, erbschaftssteuerfreie Wertpapiere veranlagt hat.³⁰⁴

Zu diesen zählen auch die Ansparpläne PAC³⁰⁵.

9.8.7.5 Individuelle Sparpläne (PIR)

Die vom Erblasser im Rahmen von individuellen Sparplänen (PIR³⁰⁶) erworbenen Papiere unterliegen nicht der Erbschaftsteuer.³⁰⁷

Mit dem Ableben wird der Sparplan geschlossen.³⁰⁸

Wichtig:

Individuelle Sparpläne sind allerdings **nicht** von der Schenkungssteuer befreit.³⁰⁹ Insofern sind vorausgegangene Schenkungen von Individuellen Sparplänen bei der Bemessung des Freibetrages bei nachfolgenden Schenkungen zu berücksichtigen: sie reduzieren diesen daher.

Individuelle Sparpläne sind nicht in der Erbschaftssteuererklärung anzuführen.³¹⁰

299 Kassationsurteil SSUU 24657 vom 29.11.2007

300 Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

301 Art. 16 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

302 Art. 16 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

303 Art. 16 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

304 Vgl.dazu Vallefucio Valerio in La definizione dei contratti al nodo della successione, in Il Sole 24 Ore Nr. 125 vom 8.8.2018 Seite 6

305 Piani di Accumulo del Capitale

306 Piani Individuali di Risparmio, Art. 1 Abs. 101 Gesetz 232 vom 11.12.2016

307 Art. 1 Abs. 114 Gesetz 232 vom 11.12.2016

308 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 26.02.2018 Pkt. 12 Chiusura del PIR

309 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 26.02.2018 Pkt. 14

310 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 26.02.2018 Pkt. 14

9.8.7.6 Papiere als Teil des Betriebsvermögens

Sind die Obligationen, Wertpapiere oder Anteile an Fonds Teil des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmers werden sie, unserer Ansicht nach, aufgrund der Befreiung des Firmenwertes, bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.³¹¹ Bei Obligationen, Wertpapieren oder Anteilen an Fonds die Teil des Betriebsvermögens von Gesellschaften sind stellt sich die Frage nicht da diese auf den Namen der Gesellschaft lauten und folglich nicht in die Erbschaft fallen.

9.8.7.7 Öffentliche Wertpapiere

Öffentliche Wertpapiere sind von der Erbschaftssteuer befreit.

Wichtig:

Öffentliche Wertpapiere sind allerdings **nicht** von der Schenkungssteuer befreit. Insofern sind vorausgegangene Schenkungen von öffentlichen Wertpapieren bei der Bemessung des Freibetrages bei nachfolgenden Schenkungen zu berücksichtigen: sie reduzieren diesen daher.

Die Anleitungen zur Erbschaftssteuererklärung empfehlen weiterhin auch die steuerbefreiten öffentlichen Wertpapiere in dieser anzuführen.³¹² Die Rechtslehre hingegen ist gegenteiliger Auffassung.³¹³ Wenn sie angeführt werden, ist in Feld 1 „titolo“ der Kodex 3 für die Befreiung anzuführen. Sie sind zum durchschnittlichen Kurs im letzten Vierteljahr vor dem Todesfall, zuzüglich der angereiften Zinsen bewertet. Allerdings spielt die Bewertung wegen der Befreiung eine untergeordnete Rolle.

9.8.8 Leibrenten und Pensionen

Die Bemessungsgrundlage für Leibrenten und Pensionen errechnet sich³¹⁴ wie jene für dingliche Rechte wie unter Punkt 9.8.2 auf Seite 36 beschrieben.

9.8.9 Begründung eines Familiengutes

Die Begründung eines Familiengutes kann mit oder ohne Eigentumsübertragung geschehen. Daraus ergeben sich folgende Möglichkeiten für die Schenkungssteuer:

im Eigentum	mit Übertragung	Schenkungssteuer
eines Ehepartners	Nein	Nein
eines Ehepartners	Ja	Ja
beider Ehepartner	Nein	Nein
eines Dritten	Nein	Ja
eines Dritten	Ja	Ja

Die Begründung eines Familiengutes³¹⁵ durch einen Dritten zählt für die Schenkungssteuer zu den Leibrenten und Pensionen auch wenn dieser sich das Eigentum zurückbehält. Die für die Nutzung dem Familiengut zugeführten Güter sind für die Erbschafts- und Schenkungssteuer einer Leibrente gleichgestellt.³¹⁶

311 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 37

312 Vgl. Seite 3 Anleitungen I

313 Busani Angelo in Casa, BOT, arte, non profit: tutti gli sconti del fisco, in Il Sole 24 Ore Nr. 21 vom 22.01.2018 Seite 19

314 Art. 17 D.Lgs. 346/1990

315 „fondo patrimoniale“ Art. 167 ZGB

316 [Rundschreiben des Finanzministeriums 221/E vom 30.11.2000] Pkt. e

9.8.10 Forderungen

9.8.10.1 Forderungen allgemein

Verzinsliche Forderungen werden zu ihrem Nominalwert zuzüglich der gereiften Zinsen bewertet.³¹⁷ Zu diesen Forderungen zählen auch Bankguthaben. Bankguthaben bei einer italienischen Bank in ausländischer Währung gelten ebenfalls als zu besteuern den Forderungen auch wenn sie von Ausländern gehalten werden.³¹⁸

Zu den Forderungen aus einem Giroguthaben des Verstorbenen zählen auch die Belastungen aufgrund ausgestellter Schecks wenn diese nicht mindestens 4 Tage vor dem Todesdatum zum Inkasso vorgelegt wurden.³¹⁹

Unverzinsliche Forderungen, die erst nach Ablauf von mehr als einem Jahr nach Erbschaft fällig sind, werden zum Zeitwert bewertet. Dieser wird durch Abzinsung mit dem gesetzlichen Zinsfuß ermittelt.³²⁰

Forderungen die nicht in Geld ausgedrückt sind, werden zum Wert der entsprechenden Güter bewertet.³²¹

Das Recht auf **Auszahlung des Anteils** an Personengesellschaften³²² und diesen gleichgestellten³²³ werden wie der entsprechende Gesellschaftsanteil³²⁴ bewertet.³²⁵

Ist bei **Erlebensversicherungen** der Begünstigte der Versicherungsnehmer selbst und nicht ein eventueller Erbe, stellen die Ansprüche des Erben an die Versicherung eine Forderung dar³²⁶ die der Erbschaftssteuer unterliegen.

Nicht als Forderungen zählen die Forderungen aus Autorenrechten³²⁷ die der Erblasser zu Lebzeiten erworben hatte aber die noch nicht ausgezahlt wurden.³²⁸ Diese unterliegen nicht der Erbschaftssteuer.

9.8.10.2 Steuerbonus für Wiedergewinnungsarbeiten

Steuerbonuse aufgrund von Wiedergewinnungsarbeiten des Erblassers gehen bereits in dem Jahr des Todes an die Erben über, wenn der Erblasser Eigentümer der betroffenen Liegenschaft war. In der Steuererklärung des Erblassers dürfen diese Steuerbonuse im Todesjahr nicht mehr berücksichtigt werden.

Die Erbe ihrerseits haben nur Anrecht auf die Weiterführung des Steuerbonus für die verbleibenden Jahre wenn sie die Verfügbarkeit der Liegenschaft haben. Bei vermieten Liegenschaften oder bei Liegenschaften die aufgrund eines Leihvertrages jemanden übergeben wurden, steht die Weiterführung des Steuerbonus nicht mehr zu.

9.8.11 Andere Güter

Die anderen Güter und Rechte, für welche keine vom Gesetz vorgesehene spezifische Bewertung anzuwenden ist, werden mit ihrem Marktwert zum Zeitpunkt der Erbschaft bewertet.

317 Art. 18 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

318 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 320653 vom 28.2.1975]

319 Art. 22 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

320 Art. 18 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

321 Art. 18 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

322 Art. 2289 ZGB

323 Art. 5 Abs. 3 DPR 917/1986

324 Vgl. Pkt. 9.8.6.2 Auf Seite 40

325 Art. 18 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

326 Iure successionis, Vgl.dazu Vallefucio Valerio in La definizione dei contratti al nodo della successione, in Il Sole 24 Ore Nr. 125 vom 8.8.2018 Seite 6

327 Vgl. dazu auch Pkt. 9.8.11 Auf Seite 43

328 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 14/17000 vom 15.3.1985], Pkt. 11 sowie [Erlass des Finanzministeriums Nr. 240995 vom 13.11.1985]

Dazu zählen alle Güter und Rechte **mit Ausnahme** folgender die vorausgehend beschrieben wurden:

- Geld, Schmuck, und Möbel die sich in der Wohnung befinden und pauschal mit 10% der Bemessungsgrundlage angesetzt werden;³²⁹
- Immobilien und dingliche Rechte;³³⁰
- Unternehmen;³³¹
- Schiffe und Flugzeuge³³²
- Aktien, Gesellschaftsanteile, Obligationen und andere Wertpapiere³³³
- Leibrenten und Pensionen³³⁴
- Forderungen³³⁵

Ebenfalls nicht zu den Rechten die der Erbschaftssteuer unterliegen zählen Autorenrechte des Erblassers.³³⁶ Diese unterliegen nicht der Erbschaftssteuer, nachdem diese Rechte von Rechtswegen auf die Erben übergehen und nicht aufgrund der Erbschaft.

Sind diese Güter und Rechte mit einem Fruchtgenussrecht oder Nutzungsrecht belastet, ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 36 beschriebenen Methoden zu bewerten.³³⁷

In der Erbschaftssteuererklärung anzuführen sind auch Goldbarren auch wenn sie sich in der Wohnung des Erblassers befinden. Dies deshalb weil Goldbarren nicht als Kunstgegenstände angesehen werden können.

Zusätzlich zur Erbschaftssteuererklärung muss auch das Erbe, wie auch der Import, der Export, der Kauf und der Verkauf von Gold, das nicht Schmuck ist, der Banca d'Italia UIF gemeldet werden, wenn der Wert 12.500,00 Euro oder mehr beträgt.³³⁸ Die Meldung erfolgt elektronisch.

9.9 Passiva

Grundsätzlich sind alle zum Zeitpunkt der Erbschaft bestehenden Schulden des Verstorbenen absetzbar.³³⁹

Nicht absetzbar sind die Verbindlichkeiten die aus dem Erwerb von Gütern und Rechten entstanden sind die nicht der Erbschaftssteuer unterliegen. Unterliegen die durch Schulden erworbenen Güter und Rechte teilweise der Erbschaftssteuer sind die entsprechenden Verbindlichkeiten im selben Verhältnis absetzbar.³⁴⁰

Beispiel:

Die Bankverbindlichkeiten die zur Finanzierung des Kaufs:

- öffentlicher Wertpapiere

- oder von Berieben oder Gesellschaftsanteilen (sofern bei der Erbschaft befreit)

aufgenommen wurden, stellen keine von der Erbmasse absetzbare Passiva dar, da die damit erworbenen Wertpapiere oder Vermögensbestände nicht Teil der Aktiva der Erbmasse sind.

Die Verbindlichkeiten die der Verstorbene gemeinsam mit anderen Personen hatte, werden dem Erblasser anteilmäßig zugerechnet, außer es wurden zwischen den Mitschuldern andere

329 Vgl. Pkt. 9.4 Gesetzlichen Vermutung von Geld, Schmuck, und Mobilien auf Seite 31

330 Vgl. Pkt. 9.8.1 und 9.8.2 auf Seite 34 ff

331 Vgl. Pkt. 9.8.3 auf Seite 37

332 Vgl. Pkt. 9.8.4 und 9.8.5 auf Seite 38 ff

333 Vgl. Pkt. 9.8.6.1, 9.8.6.2 und 9.8.7 auf Seite 39 ff

334 Vgl. Pkt. 9.8.8 auf Seite 42

335 Vgl. Pkt. 9.8.10 auf Seite 43

336 Vgl. dazu auch Pkt. 9.8.10 Auf Seite 43, [Erlass des Finanzministeriums Nr. 251025 vom 22.5.1987]

337 Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

338 Art. 1 Abs. 2 Gesetz 7/2000

339 Art. 20 D.Lgs. 346/1990

340 Art. 22 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

Anteile vereinbart. Dies gilt auch für Verbindlichkeiten auf Kontokorrente.³⁴¹

Die Schulden müssen grundsätzlich wie folgt belegt sein:³⁴²

- durch ein Schriftstück mit sicherem Datum vor Erbschaft
- durch einen Originalbeleg
- oder durch eine beglaubigte Kopie³⁴³
- oder durch ein endgültiges Urteil

Liegt das zum Nachweis für die einzelnen Verbindlichkeiten vorgesehene Dokument nicht vor, kann der Nachweis durch den Vordruck Mod. 11 - 237³⁴⁴ der von einem Erben und vom Gläubiger mit beglaubigter Unterschrift unterzeichnet wird, erbracht werden. In diesem Vordruck werden die Schulden bestätigt.³⁴⁵

Die Verbindlichkeiten können auch nach Abgabe der Erbschaftssteuererklärung im Nachhinein innerhalb von 3 Jahren nachgewiesen werden. Für die Verbindlichkeiten die aus einem Gerichtsurteil hervorgehen und für die Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Verwaltungen ist diese Frist auf 6 Monate ab dem endgültigen Urteil bzw. dem definitiven Bescheid verlängert.³⁴⁶

9.9.1 Arztspesen

Die Arztspesen die **von den Erben** für den Verstorbenen in seinen letzten 6 Lebensmonaten getragen wurden sind absetzbar wenn sie durch eine ordnungsgemäße Quittung belegt sind. Diese Quittung kann auch nach dem Tod ausgestellt sein. Zu den Arztspesen zählen auch die Aufwendungen für den Krankenhausaufenthalt, Medikamente und für Prothesen.³⁴⁷

9.9.2 Kosten für die Beerdigung

Die Kosten für die Beerdigung sind bis zu einem Betrag von 1.032,91 Euro³⁴⁸ absetzbar³⁴⁹ wenn sie durch eine ordnungsgemäße Quittung belegt sind.

9.9.3 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen

Die Wechselschulden und die Schulden gegenüber Unternehmen, sind absetzbar wenn diese aus der ordnungsgemäß geführten Buchhaltung des Gläubigers hervorgehen.³⁵⁰

Als Nachweis muss ein notariell beglaubigter Auszug der Buchhaltung des Gläubigers vorliegen.³⁵¹

9.9.4 Verbindlichkeiten gegenüber Banken

Die Schulden gegenüber Banken, sind absetzbar wenn diese aus der ordnungsgemäß geführten Buchhaltung der Bank hervorgehen. Dazu zählen auch die Verbindlichkeiten aus Girokonten.³⁵²

Nicht absetzbar sind Belastungen aus ausgestellten Schecks wenn diese nicht mindestens 4 Tage vor dem Todesdatum zum Inkasso vorgelegt wurden.³⁵³

Als Nachweis für die Verbindlichkeiten muss eine entsprechende Bescheinigung der Bank

341 Art. 22 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

342 Art. 21 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

343 Art. 23 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

344 Vgl. Seite 59

345 Art. 23 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

346 Art. 23 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

347 Art. 24 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

348 Lire 2.000.000

349 Art. 24 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

350 Art. 21 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

351 Art. 23 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

352 Art. 21 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

353 Art. 22 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

vorliegen.³⁵⁴ In dieser Bescheinigung müssen alle Verbindlichkeiten und alle Guthaben des Verstorbenen gegenüber der Bank sowie bei einer Kontokorrentverbindlichkeit alle Bewegungen des Girokontos seit dem letzten Aktivsaldos bzw. der letzten 12 Monate aufscheinen.³⁵⁵

9.9.5 Verbindlichkeiten aus einem Arbeitsverhältnis

Hatte der Erblasser unselbständige Mitarbeiter beschäftigt, sind die Verbindlichkeiten aus diesen Arbeitsverhältnissen einschließlich der Abfertigung und der Sozialabgaben in dem Ausmaß absetzbar das zum Todestag angereift ist, auch wenn das Arbeitsverhältnis von den Erben weiter geführt wird.³⁵⁶

Als Nachweis für die Verbindlichkeiten muss eine entsprechende Bescheinigung der Arbeitsinspektorates vorliegen.³⁵⁷

9.9.6 Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Körperschaften

Die Schulden gegenüber dem Staat, Gebietskörperschaften und öffentliche Für- und Vorsorgekörperschaften die zum Zeitpunkt der Erbschaft bestanden sind absetzbar.³⁵⁸

Die Steuerschulden die vor dem Todestag entstanden sind, sind absetzbar auch wenn sie erst nach dem Tode festgestellt werden.³⁵⁹

Als Nachweis für die Verbindlichkeiten muss eine beglaubigte Kopie der nach dem Tod erfolgten Zahlung vorliegen.³⁶⁰

9.9.7 Verbindlichkeiten aus Scheidung

Die Schulden gegenüber dem geschiedenen Ehepartner sind absetzbar wenn sie aus dem Scheidungsurteil hervorgehen.³⁶¹

9.9.8 Verbindlichkeiten als Einzelunternehmen

Die Schulden die sich auf eine unternehmerischen Tätigkeit beziehen sind anerkannt wenn sie ordnungsgemäß in der Buchhaltung aufscheinen.³⁶²

9.9.9 Spesen für die Veröffentlichung des Testamentes

Die Spesen für die Veröffentlichung des Testamentes können in der Erbschaftssteuererklärung als Verbindlichkeiten abgezogen werden.

9.10 Verpflichtung der Bank

Bei bestehenden Verbindlichkeiten des Erblassers gegenüber der Bank bzw. Forderungen des Erblassers der Bank gegenüber, muss diese innerhalb von 30 Tagen ab schriftlicher Anfrage durch einen der Erben, eine Bescheinigung ausstellen. Diese muss folgende zum Todestag bestehenden Geschäftsbeziehungen mit dem Verstorbenen aller Filialen und Geschäftsstellen beinhalten.³⁶³

- jede einzelne Verbindlichkeit des Erben
- alle anderen Verbindlichkeiten und Forderungen des Erben
- alle Garantieleistungen auch jene von Dritten
- bei einer Kontokorrentverbindlichkeit des Erben alle Bewegungen des Girokontos seit dem letzten Aktivsaldos bzw. der letzten 12 Monate

354 Art. 23 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

355 Art. 23 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

356 Art. 21 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

357 Art. 23 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

358 Art. 21 Abs. 5 D.Lgs. 346/1990

359 Art. 21 Abs. 5 D.Lgs. 346/1990

360 Art. 23 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

361 Art. 21 Abs. 6 D.Lgs. 346/1990

362 Art. 21 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

363 Art. 23 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

Die Einhaltung dieser Verpflichtung sowie die ordnungsgemäße und korrekte Ausstellung dieser Bescheinigung wird von der Bankenaufsicht auf Anfrage durch das Finanzministeriums überprüft.³⁶⁴

9.11 Verminderung der Erbschaftssteuer

9.11.1 Nachfolgende Erbschaft innerhalb von 5 Jahren

Erfolgt eine Erbschaft innerhalb von 5 Jahren nach einer vorhergehenden Erbschaft oder Schenkung in welcher die selben Güter und Rechte übertragen werden, ist die Erbschaftssteuer pro Jahr, das auf die 5 Jahre fehlt, um ein Zehntel reduziert.

Beispiel:

Schenkung im Jahr 2010

Erbschaft der selben Güter im Jahr 2011

da erst 1 Jahr nach der Schenkung vergangen ist fehlen noch 4 Jahre auf 5, daher:

Reduzierung der Erbschaftssteuer um 4/10

Erfolgt eine Erbschaft innerhalb von 5 Jahren nach einer vorhergehenden Erbschaft oder Schenkung in welcher nur einige der selben Güter und Rechte übertragen werden, ist die Erbschaftssteuer pro Jahr, das auf die 5 Jahre fehlt, **im Verhältnis zu den selben Gütern und Rechten** um ein Zehntel reduziert.³⁶⁵

9.11.2 Kulturgüter ohne Denkmalschutz

Kulturgüter die unter Denkmalschutz stehen sind objektiv von der Erbschaftssteuer, nicht aber von der Schenkungssteuer, befreit.³⁶⁶

Für Kulturgüter die **nicht** unter Denkmalschutz stehen gelten folgenden Begünstigungen.

Für Immobilien die als Kulturgüter einzustufen sind und daher die Voraussetzungen haben unter Denkmalschutz gestellt zu werden, dies aber noch nicht sind, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 50% des Wertes dieser Güter reduziert.³⁶⁷

Die Erben müssen die Kulturgüter für welche sie um die Reduzierung ansuchen, detailliert auflisten und dem zuständigen Denkmalamt unterbreiten. Dieses bescheinigt für jedes einzelne Kulturgut das Bestehen der Voraussetzungen für den Denkmalschutz. Diese Bescheinigung muss der Erbschaftssteuererklärung beigelegt werden. Die Anerkennung der Voraussetzungen führt zur Unterschützstellung dieser Immobilien.

Verweigert das zuständige Denkmalamt die notwendige Bescheinigung, kann dagegen beim zuständigen Ministerium Einspruch eingereicht werden. Wird der Einspruch angenommen, muss die entsprechende Entscheidung innerhalb 30 Tagen beim zuständigen Steueramt eingereicht werden. Das Steueramt erstattet die gegebenenfalls bereits bezahlte Erbschaftssteuer zurück.

Die Reduzierung der Erbschaftssteuer geht nachträglich verloren wenn die Kulturgüter:

- innerhalb von 5 Jahren nach Erbschaft veräußert werden
- einer anderen nicht autorisierten Zweckbestimmung zugeführt werden
- die Auflagen nicht eingehalten werden die es dem Staat bzw. dem Land erlauben das Vorkaufrecht auszuüben.

³⁶⁴ Art. 47 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990, [Rundschreiben des Finanzministeriums 17/350134 vom 15.03.1991]

³⁶⁵ Art. 25 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

³⁶⁶ Vgl. Pkt. 9.6 Kulturgüter auf Seite 34

³⁶⁷ Art. 25 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

Das zuständige Denkmalamt teilt diese Tatbestände dem zuständigen Steueramt mit.³⁶⁸

9.11.3 Landwirtschaftliche Grundstücke und Gebäude

Sind in der Erbmasse landwirtschaftliche Grundstücke und landwirtschaftliche Gebäude enthalten die an den Ehepartner, Verwandte in gerader Linie oder Geschwister übertragen werden, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 40% des Wertes dieser Immobilien reduziert.³⁶⁹ Die Reduzierung darf auf maximal 103.291,38 Euro³⁷⁰ berechnet werden.

Voraussetzung ist dass:

- der Verstorbene Selbstbebauer³⁷¹ war
- der Erbe Selbstbebauer³⁷² ist
- dies durch das zuständige Landesamt anerkannt wird
- diese Anerkennung der Erbschaftssteuererklärung beigelegt wird.

9.11.4 Immobilien eines handwerklichen Familienbetriebes

Sind in der Erbmasse Gebäude oder Teile davon enthalten die zur Ausübung einer handwerklichen Tätigkeit verwendet werden und die an den Ehepartner oder Verwandte in gerader Linie bis zum dritten Grad im Rahmen eines Familienbetriebes³⁷³ übertragen werden, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 40% des Wertes dieser Immobilien reduziert.³⁷⁴ Die Reduzierung darf auf maximal 103.291,38 Euro³⁷⁵ berechnet werden.

Voraussetzung dafür ist, dass der Familienbetrieb ordnungsgemäß vor dem Notar gegründet wurde.

9.11.5 Unternehmen und Betriebsgebäude im Berggebiet

Sind in der Erbmasse Unternehmen, Anteile an Personengesellschaften oder Betriebsimmobilien enthalten die sich in Gemeinden im Berggebiet mit weniger als 5.000 Einwohnern oder Fraktionen mit weniger als 1.000 Einwohnern größerer Gemeinden im Berggebiet befinden, die an den Ehepartner oder Verwandte bis zum dritten Grad übertragen werden, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 40% des Wertes dieser Unternehmen, Anteile und Betriebsimmobilien reduziert.³⁷⁶

Voraussetzung dafür ist, dass:

- die Erben die unternehmerische Tätigkeit mindesten 5 Jahre weiterführen
- die Erben dies innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der 5 Jahre dem Steueramt mitteilen bei dem die Erbschaftssteuererklärung eingereicht wurde.

Hinweis:

Diese Reduzierung wird in der Praxis nicht mehr angewandt, da die Übertragung von Unternehmen mittlerweile von der Erbschaftssteuer unter den selben Voraussetzungen befreit wurde.³⁷⁷

9.11.6 Ausländische Erbschaftssteuer

Von der Erbschaftssteuer ist die im Ausland für die selbe Erbschaft für die im Ausland befind-

368 Art. 13 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

369 Art. 25 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

370 200.000.000 Lire

371 „coltivatore diretto“

372 „coltivatore diretto“

373 Art. 230-bis ZGB

374 Art. 25 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

375 200.000.000 Lire

376 Art. 25 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

377 Vgl. dazu Punkt 6.1.1.4 auf Seite 22

lichen Güter und Rechte bezahlte Erbschaftssteuer absetzbar.³⁷⁸

Die maximal Höhe der absetzbaren ausländischen Erbschaftssteuer bemisst sich an der in Italien für die selben Güter und Rechte geschuldete Erbschaftssteuer.

Es gelten in jedem Fall die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.³⁷⁹

9.12 Erbschaftssteuer Erklärung

9.12.1 Erklärung

Die Erbschaftssteuererklärung muss beim zuständigen Steueramt innerhalb **eines Jahres**³⁸⁰ ab Todesfall elektronisch eingereicht werden.³⁸¹

Dazu stellt die Agentur der Einnahmen zwei Möglichkeiten zur Verfügung:

- eine Software mit der die Erklärung erstellt werden kann³⁸²
- online direkt über die Internetseite der Agentur der Einnahmen³⁸³ über den eigenen Zugang mittels Spid, CIE oder CNS

Verpflichtet zur Abgabe der Erbschaftssteuer Erklärung sind:

- die Erben
- die Vermächtnisnehmer
- deren gesetzliche Vertreter
- diejenigen die in den einstweiligen Besitz gesetzt werden
- die Nachlassverwalter

Die Erklärung muss elektronisch eingereicht und von mindestens einem Erben unterzeichnet werden.

Für die unterlassene Abgabe der Erbschaftssteuer Erklärung sind Strafen von 120% der geschuldeten Erbschaftssteuer vorgesehen. Ist keine Erbschaftssteuer geschuldet beträgt die Strafe von 250,00 bis 1.000,00 Euro.³⁸⁴

Sollten sich im Nachhinein höhere Verpflichtungen für die Erben gemäß dem Testament gegenüber anderen Begünstigten ergeben, kann eine korrigierte Erbschaftssteuererklärung nachgereicht werden und das Steueramt muss die eventuell zu viel bezahlte Erbschaftssteuer rückerstatten.³⁸⁵

9.12.2 Befreiung

Befreit von der Abgabe der Erbschaftssteuererklärung:

- sind die Erben die:
 - vor dem Abgabetermin auf die Erbschaft verzichtet haben.
 - die nicht im Besitz der Erbmasse sind und daher die Bestellung eines Kurators beantragt haben
 und dies dem Steueramt mittels Einschreiben mitgeteilt haben.
- sind Erbschaften an den **Ehepartner** und **Verwandte in gerader Linie**, wenn die Erb-

378 Art. 26 D.Lgs. 346/1990

379 vgl. Pkt. 5.3 Doppelbesteuerungsabkommen auf Seite 20

380 Art. 31, Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

381 Seit 1.1.2019, Pkt. 5 Verfügung des Direktors der Agentur der Einnahmen vom 28.12.2018

382 <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/dichiarazioni/dichiarazione-di-successione/sw-comp-dichiarazione-successioni-telematiche>

383 <https://iampe.agenziaentrate.gov.it/sam/UI/Login?realm=/agenziaentrate>

384 Art. 50 D.Lgs. 346/1990

385 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 241164 vom 13.2.1986]

masse³⁸⁶ 100.000,00 Euro³⁸⁷ nicht überschreitet und keine Immobilien oder dingliche Rechte beinhaltet. Die Berechnung des Betrages der Erbmasse muss auch der gesetzlichen Vermutung der 10% Mobilien mit berücksichtigen. De facto darf die tatsächlich vorhandene Erbmasse nur 90.909,09 Euro betragen, da in jedem Fall zusätzlich 10% für Mobilien dazu kommt.

Im Falle einer Erbschaft eines Betriebes in dem keine Immobilien enthalten sind und für den nicht die Befreiung greift, ist in jedem Falle eine Erbschaftssteuererklärung einzureichen auch wenn der Wert des Betriebes 100.000,00 nicht überschreitet.³⁸⁸

Hinweis:

Die Erbschaftssteuer Erklärung muss auch dann **nicht** eingereicht werden, wenn alle Voraussetzungen für die Befreiung bestehen aber zu Lebzeiten Schenkungen an die Erben durchgeführt wurden die dazu führen dass mit der Erbmasse (< 100.000,00 Euro) die eventuell erklärt werden müsste, die Freibeträge überschritten werden.³⁸⁹

Beispiel:

vorausgegangene Schenkungen pro Erben von mehr als 1.000.000,00 Euro
verbleibende Erbmasse 100.000,00 Euro

Sind die Erben von der Abgabe einer Erbschaftssteuererklärung befreit, müssen sie dies den eventuellen Schuldner des Erblassers schriftlich mitteilen, damit diese die Forderungen auszahlen können. Die Bank bzw. jeder andere Schuldner, hat keine Verpflichtung für die Erben diese Befreiungserklärung abzufassen.

9.12.3 Berechnung der geschuldeten Steuern

9.12.3.1 Regelung bis 31.12.2024

Das Steueramt errechnet die geschuldete **Erbschaftssteuer**³⁹⁰ und teilt diese den Erben innerhalb von 3 Jahren ab Abgabe der Erklärung mit.³⁹¹

Sind in der Erbmasse Immobilien oder dingliche Rechte enthalten, müssen die Erben innerhalb des Abgabetermins der Erbschaftssteuer Erklärung folgende geschuldete Steuern berechnen und einzahlen:

- Hypothekengebühren (2%)
- Katastergebühren (1%)

Die Einzahlung erfolgt über den Vordruck F24.³⁹²

Die Zahlung der geschuldeten Erbschaftssteuer muss innerhalb von 60 Tagen ab Zustellung erfolgen. Es kann um eine Ratenzahlung angesucht werden. Es kann auch das Angebot gemacht werden anstelle der geschuldeten Erbschaftssteuer Kulturgüter abzutreten.

9.12.3.2 Regelung ab 01.01.2025

Die Erben errechnen die geschuldete **Erbschaftssteuer**³⁹³ und zahlt sie ein.³⁹⁴

Sind in der Erbmasse Immobilien oder dingliche Rechte enthalten, müssen die Erben innerhalb

³⁸⁶ Art. 9 Abs. 1 und 2 D.Lgs. 346/1990, der Absatz 2 sieht ausdrücklich vor, dass zur Erbmasse (attivo ereditario) auch die aufgrund einer gesetzlichen Vermutung festgelegten 10% für Geld, Schmuck, und Mobilien dazu zählen

³⁸⁷ Art. 28 Abs. 7 D.Lgs. 346/1990

³⁸⁸ Mauro Anita, Valorizzazione dell'azienda caduta in successione senza avviamento, in Eutekne.info 11.02.2022

³⁸⁹ [Rundschreiben des Finanzministeriums 17/350134 vom 15.03.1991]

³⁹⁰ Art. 33, Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

³⁹¹ Art. 27, Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

³⁹² Seit 1.4.2016 Verordnung der Agentur der Einnahmen Nr. 40892 vom 17.3.2016, bis zum 31.12.2016 konnte auch noch über den Vordruck F23 eingezahlt werden, ab 1.1.2017 muss ausschließlich der Vordruck F24 verwendet werden.

³⁹³ Art. 33, Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

³⁹⁴ Art. 27, Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

des Abgabetermins der Erbschaftssteuer Erklärung folgende geschuldete Steuern berechnen und einzahlen:

- Hypothekengebühren (2%)
- Katastergebühren (1%)

Die Einzahlung erfolgt über den Vordruck F24.³⁹⁵

Es kann um eine Ratenzahlung angesucht werden. Es kann auch das Angebot gemacht werden anstelle der geschuldeten Erbschaftssteuer Kulturgüter abzutreten.

10 Kontrollen durch das Steueramt

Eventuelle Kontrollen muss das Steueramt innerhalb von 2 Jahren nach Bezahlung der Erbschaftssteuer durchführen.³⁹⁶

Bei unterlassener Abgabe der Erbschaftssteuererklärung hat das Amt 5 Jahre ab dem Termin zur Abgabe der Erbschaftssteuererklärung Zeit einen Feststellungsbescheid aus zu stellen.³⁹⁷

11 Strafen

11.1 Normale Strafe

Für die verspätete Abgabe der Erbschaftssteuererklärung sind folgende Strafen vorgesehen:³⁹⁸

Verspätung **über 30** Tagen:

- 120% der geschuldeten Erbschaftssteuer
- wenn **keine** Erbschaftssteuer geschuldet ist: von 250,00 bis 1.000,00 Euro.

Verspätung **bis zu 30** Tagen:

- 45% der geschuldeten Erbschaftssteuer
- wenn **keine** Erbschaftssteuer geschuldet ist: von 150,00 bis 500,00 Euro.

11.2 freiwillige Berichtigung

Die freiwillige Berichtigung³⁹⁹ ist anwendbar.⁴⁰⁰

Nachdem das Steueramt bisher die Erbschaftssteuer errechnet hat, wurde auch die freiwillige Berichtigung von diesem berechnet. Sie galt als angenommen wenn die Zahlung innerhalb von 60 Tagen ab Mitteilung erfolgt.⁴⁰¹

Die freiwillige Berichtigung stellt sich wie folgt dar und unterscheidet sich ob eine Erbschaftssteuer geschuldet ist oder nicht:

³⁹⁵ Seit 1.4.2016 Verordnung der Agentur der Einnahmen Nr. 40892 vom 17.3.2016, bis zum 31.12.2016 konnte auch noch über den Vordruck F23 eingezahlt werden, ab 1.1.2017 muss ausschließlich der Vordruck F24 verwendet werden.

³⁹⁶ Art. 27, Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

³⁹⁷ Art. 27, Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

³⁹⁸ Art. 50 D.Lgs. 346/1990

³⁹⁹ Art. 13 D.Lgs. 472/1997

⁴⁰⁰ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 180 vom 10.07.1998 Pkt. „articolo 13“ und 192/E vom 23.07.1998 Pkt. 3.5

⁴⁰¹ Art. 13 Abs. 3 D.Lgs. 472/1997

Art.13 D.Lgs.472/97	Verspätung in Tagen	Normale Strafe in %	normale Strafe ohne Steuer	Mindeststrafe reduziert auf	Strafe In %	Strafe ohne Steuer
a	30	45,00 %	150,00	0,1000	4,50	15,00
a-bis	90	120,00 %	250,00	0,1111	13,33	27,78
b	1 Jahr	120,00 %	250,00	0,1250	15,00	31,25
b-bis	2 Jahre	120,00 %	250,00	0,1429	17,14	35,71
b-ter	>2 Jahre	120,00 %	250,00	0,1667	20,00	41,67
b-quater	Feststellung	120,00 %	250,00	0,2000	24,00	50,00

11.3 Verspätete Abgabe der Erbschaftssteuererklärung

Wird die Erbschaftssteuererklärung erst nach Ablauf von 5 Jahren nach Todesdatum eingereicht, sind die Erbschaftssteuer zwar weiterhin geschuldet, das Steueramt kann aber keine Zinsen und Strafen für die 5 Jahre berechnen.⁴⁰²

⁴⁰² Urteil des Kassationsgerichtshofes 7983 vom 11.3.2022

12 Verpflichtung für Dritte

Im Todesfalle haben auch Außenstehende bestimmte Verpflichtungen einzuhalten.⁴⁰³

12.1 Gemeinde

Gemeinden haben ab 01.01.2025 keine Verpflichtung zu einer Meldung an die Agentur der Einnahmen mehr.⁴⁰⁴

12.2 Öffentliche Ämter und Amtspersonen

Öffentliche Ämter und Amtspersonen dürfen keine Eigentumsübertragungen aufgrund einer Rechtsnachfolge von Todes wegen durchführen, wenn nicht der Nachweis erbracht wurde, dass die Erbschaftssteuererklärung eingereicht wurde oder dass eine solche nicht erforderlich war.⁴⁰⁵

12.3 Schuldner des Verstorbenen

Die Schuldner des Verstorbenen dürfen die geschuldeten Beträge oder die gehaltenen Güter nicht den Erben aushändigen, wenn nicht der Nachweis erbracht wurde, dass die Erbschaftssteuererklärung mit Angabe dieser Forderungen des Verstorbenen eingereicht wurde oder dass eine solche nicht erforderlich war.⁴⁰⁶

Die Schuldner müssen innerhalb von 10 Tagen nach Auszahlung der Beträge oder Rückgabe der gehaltenen Güter eine eingeschriebene Meldung an die zuständige Agentur der Einnahmen machen, wenn es sich um folgendes handelt:

- Forderungen des Verstorbenen die vor Gericht beanstandet wurden⁴⁰⁷
- Forderungen des Verstorbenen gegenüber dem Staat und bestimmten anderen öffentlichen Körperschaften⁴⁰⁸

Wird von den Erben eine Bescheinigung eingereicht, dass sie von der Erbschaftssteuererklärung befreit sind, muss diese Bescheinigung innerhalb von 15 Tagen der Agentur der Einnahmen übermittelt werden.⁴⁰⁹

Die Erklärung ist formfrei. Es besteht keine Verpflichtung diese elektronisch zu übermitteln.

12.4 Banken

12.4.1 Kontosperrung

Banken dürfen keine Operationen durchführen bis nicht der Nachweis erbracht wurde, dass die Erbschaftssteuererklärung mit Angabe dieser Forderungen oder Wertpapiere des Verstorbenen eingereicht wurde oder dass eine solche nicht erforderlich war.⁴¹⁰

Wenn der einzige Erbe über 26 Jahre alte ist und der Nachlass Immobilien umfasst, können die Konten vor Abgabe der Erbschaftssteuererklärung frei gegeben werden. Allerdings beschränkt auf den Betrag der für die Zahlung der Kataster-, Hypotheken- und Stempelgebühren erforderlich ist.⁴¹¹ Die dazu erforderlichen Durchführungsbestimmungen fehlen noch.

403 Art. 48 D.Lgs. 346/1990

404 Art. 48 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990 dieser Abs. 1 wurde mit 01.01.2025 abgeschafft

405 Art. 48 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

406 Art. 48 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

407 Art. 12 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

408 Art. 12 Abs. 1 Buchst. e D.Lgs. 346/1990

409 Art. 48 Abs. 5 D.Lgs. 346/1990

410 Art. 48 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

411 Art. 48-bis Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

12.4.2 Bescheinigung Verbindlichkeiten gegenüber der Bank

Auf Anfrage einer der Erben muss die Bank innerhalb von 30 Tagen nach dem schriftlichen Antrag eine entsprechende Bescheinigung ausstellen.⁴¹²

In dieser Bescheinigung müssen alle Verbindlichkeiten und alle Guthaben samt angereifter Zinsen bis zum Todestag des Verstorbenen gegenüber der Bank sowie bei einer Kontokorrentverbindlichkeit alle Bewegungen des Girokontos seit dem letzten Aktivsaldo bzw. der letzten 12 Monate aufscheinen.⁴¹³

Auf Ersuchen des Steueramtes⁴¹⁴ überprüft die Bankenaufsicht die Richtigkeit dieser Bescheinigungen.⁴¹⁵

Auf der Bescheinigung sind nur die Geschäftsbeziehungen zu dem Verstorbenen anzuführen.⁴¹⁶ Der Saldo eines Firmenkontokorrents einer Gesellschaft, bei welchem der Verstorbene gesetzlicher Vertreter und/oder wirtschaftlicher Eigentümer war, muss nicht angegeben werden. Ebenso sind die Geschäftsbeziehungen, welche eine verknüpfte Firmenposition einer Gesellschaft betreffen, nicht in der Saldobestätigung anzuführen.

12.4.3 Bescheinigung über Befreiung

Wird von den Erben eine Bescheinigung eingereicht, dass sie von der Erbschaftssteuererklärung befreit sind, unabhängig wer sie abgefasst hat, muss diese Bescheinigung innerhalb von 15 Tagen der Agentur der Einnahmen übermittelt werden.⁴¹⁷

Die Erklärung ist formfrei. Es besteht keine Verpflichtung diese elektronisch zu übermitteln.

Die Bank bzw. jeder andere Schuldner, hat keine Verpflichtung für die Erben die Befreiungserklärung abzufassen. Dies ist Aufgabe der Erben. Es kann eventuell eine Dienstleistung für den Erben sein.

412 Art. 23 Abs. 2 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

413 Art. 23 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

414 Art. 47 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

415 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 17/350134 vom 15.03.1991

416 Art. 23 Abs. 2 D.Lgs 346/1990 „... esistenti con il defunto ...“

417 Art. 48 Abs: 5 D.Lgs. 346/1990

13 Schenkungssteuer

13.1 Registrierung

Schenkungsurkunden müssen innerhalb von 30 Tagen registriert werden.⁴¹⁸ Dies gilt auch für Schenkungen im Ausland deren Begünstigte in Italien ansässig sind.⁴¹⁹

Schenkungen von Gütern und Rechten die von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit sind, werden unentgeltlich registriert.⁴²⁰

Für die Bewertungen und Abzüge gelten im Wesentlichen die selben Bestimmungen wie für die Erbschaftssteuer.⁴²¹

13.2 Verzicht auf Fruchtgenuß

Der unentgeltliche Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht stellt eine Schenkung dar. Nachdem es sich um eine Übertragung eines dinglichen Rechtes handelt fallen auch die Hypothekar- und Katastersteuern an.⁴²²

13.3 Schenkung mit Auflage

Ist deine Schenkung mit einer Auflage verbunden, die den Beschenkten verpflichtet einem Dritten etwas zukommen zu lassen, handelt es sich um zwei Schenkungen:⁴²³

- Schenkung an den ersten Beschenkten
- Schenkung an den Begünstigten der Auflage

14 Andere Steuern

Anlässlich einer Schenkung bzw. einer Erbschaft von Immobilien in Italien fallen auch die Hypothekar- (2%) und Katastersteuern (1%) an.

Es kommt keine Registersteuer zur Anwendung.

Das Testament ist ebenfalls von der Registersteuer befreit.⁴²⁴

418 Art. 55, Abs. 1 D.Lgs. 346/1990 und Art. 13 Abs. 1 DPR 131/1986

419 Art. 55, Abs. 1-bis D.Lgs. 346/1990

420 Art. 55, Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

421 Art. 56 D.Lgs. 346/1990

422 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 2252 vom 28.01.2019, Nr.. 24512/2005 und Nr. 14279/2000

423 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 6077/2023 bzw. 6622/2023

424 Art. 4 Tabelle DPR 131/1986

15 Europäisches Nachlasszeugnis

Das Europäische Nachlasszeugnis⁴²⁵ gilt ab dem 17. August 2015. Es erleichtert es den Bürgern, rechtliche Aspekte eines Erbfalls mit Auslandsbezug zu regeln. Es stellt sicher, dass grenzüberschreitende Erbfälle einheitlich nach dem Recht eines einzigen Landes und von einer einzigen Behörde behandelt werden.

Das Europäische Nachlasszeugnis findet in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union mit Ausnahme Dänemarks und Irlands Anwendung.

Es wird von der mit der Erbsache befassten Behörde ausgestellt. Erben, Vermächtnisnehmer und Testamentsvollstrecker können es verwenden, um ihren Status nachzuweisen und ihre Befugnisse in anderen Mitgliedstaaten auszuüben. Das Europäische Nachlasszeugnis wird von allen Mitgliedstaaten anerkannt, ohne dass besondere Verfahren erforderlich sind. In Südtirol ersetzt es den Erbschein.

Das entsprechende Formular kann von der Seite der Europäischen Union herunter geladen werden.⁴²⁶

Damit in Südtirol das Europäische Nachlasszeugnis anstelle des Erbscheins zur Umschreibung von Immobilien im Grundbuch anerkannt wird muss darauf geachtet werden, dass die Liegenschaft und der Erbe eindeutig identifizierbar ist.

Daher sind folgende Angaben auf dem Europäischen Nachlasszeugnis **unbedingt** erforderlich:

1. die Grundbuchdaten der Liegenschaft bestehend aus
 - Katastralgemeinde,
 - Einlagezahl,
 - Parzelle und
 - materieller Anteil
2. die meldeamtlichen Daten des Erben, bestehend aus
 - Vorname
 - Familiennamen ledig und verheiratet
 - Geburtsdatum
 - Geburtsort
 - italienische Steuernummer falls vorhanden

425 Verordnung (EU) Nr. 650/2012 vom 4. Juli 2012

426 https://e-justice.europa.eu/478/DE/european_certificate_of_succession?init=true

16 Schlussbemerkungen

In der vorliegenden Abhandlung sollte ein grundsätzlicher Überblick über das behandelte Thema gegeben werden. Die Ausführungen konnten wegen der Weitläufigkeit und der entsprechend umfangreichen Rechtsprechung und Rechtslehre nur die grundlegenden Punkte behandeln.

Jede schriftliche Abhandlung dieses Themas ist aufgrund der fortschreitenden gesetzgeberischen Maßnahmen nach kurzer Zeit veraltet. Die vorliegende Arbeit spiegelt im wesentlichen den Stand bis Anfang Oktober 2024 wieder. Dies sollte bei der Lektüre beachtet werden.

In der Anlage liegt ein Muster für ein Schreiben bei, mit welchem unserer Kanzlei Anregungen, Fragen und Verbesserungsvorschläge mittels E-Mail oder mittels Fax mitgeteilt werden können. Nur durch ein konstruktiv kritisches Feedback kann vorliegende Arbeit verbessert und praxisgerechter gestaltet werden. Wir bitten daher um Ihre Mitarbeit und bedanken uns dafür.

