

# 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, 2025-03-20

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

E-Mail: [info@winkler-sandrini.it](mailto:info@winkler-sandrini.it), zertifizierte E-Mail PEC: [winkler-sandrini@legalmail.it](mailto: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](mailto:info@winkler-sandrini.it)

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

Erstellt mit OpenOffice.org Writer 24.8



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 März 2025 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
3.5.2.1	Bestimmte Übertragungen von Immobilien und Unternehmen.....	11
3.5.2.2	Auslagen ohne Ausgleich.....	12
3.5.2.3	Schenkungen von mäßigem Wert.....	12
3.5.2.4	Lebensversicherung zugunsten eines Begünstigten.....	12
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.....	13
3.5.3.4	Außerordentliche Gesellschaftsoperationen.....	13
3.5.4	Besteuerung indirekter formalisierter Schenkungen.....	13
3.5.5	Nicht formalisierte indirekte Schenkungen.....	13
3.5.6	Übersicht: Besteuerung indirekter Schenkungen.....	14
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.....	25
8	Höhe der Steuer.....	26
	8.1 Erbschaftssteuer.....	26
	8.2 Schenkungssteuer.....	27
	8.3 Freibetrag.....	27
9	Erbschaftssteuer (Wie wird besteuert).....	28
	9.1 Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer.....	28
	9.2 Schenkungen: Vorausgegangene Schenkungen.....	29
	9.3 Erbmasse.....	30
	9.4 Gesetzlichen Vermutung von Geld, Schmuck, und Mobilien.....	30
	9.5 Befreiungen.....	31
	9.5.1 Objektive Befreiungen.....	31
	9.5.2 Subjektive Befreiungen.....	31
	9.5.3 Lebensversicherungen.....	32
	9.5.3.1 Allgemeine Bestimmungen.....	32
	9.5.3.2 Pflichtanteile bzw. Ausgleichung bei Lebensversicherungen.....	32
	9.6 Kulturgüter.....	32
	9.7 Verwaltungsstrafen.....	33
	9.8 Wertermittlung der Erbmasse.....	33
	9.8.1 Immobilien.....	33
	9.8.1.1 Grundstücke.....	33
	9.8.1.2 Gebäude.....	34
	9.8.2 Dingliche Rechte.....	35
	9.8.3 Unternehmen.....	36
	9.8.3.1 Befreiung.....	36
	9.8.3.2 Bewertung.....	36
	9.8.3.2.1 Ohne Inventar.....	36
	9.8.3.2.2 Mit Inventar.....	37
	9.8.3.2.3 Firmenwert.....	37
	9.8.3.2.4 Insolvenz.....	37
	9.8.4 Schiffe und Boote.....	37
	9.8.5 Flugzeuge.....	37
	9.8.6 Gesellschaftsanteile.....	38
	9.8.6.1 Aktien.....	38
	9.8.6.2 Andere Gesellschaftsanteile.....	38
	9.8.6.3 Freiberuflersozietäten.....	39
	9.8.6.4 Zusammenhang mit der Einkommenssteuer.....	39
	9.8.7 Obligationen und andere Wertpapiere.....	40
	9.8.7.1 Allgemeine Hinweise.....	40
	9.8.7.2 Obligationen und Wertpapiere die an der Börse gehandelt sind.....	40
	9.8.7.3 Obligationen und Wertpapiere die nicht an der Börse gehandelt sind.....	40
	9.8.7.4 Fonds.....	40
	9.8.7.5 Individuelle Sparpläne (PIR).....	40
	9.8.7.6 Papiere als Teil des Betriebsvermögens.....	41
	9.8.7.7 Öffentliche Wertpapiere.....	41
	9.8.8 Leibrenten und Pensionen.....	41
	9.8.9 Begründung eines Familiengutes.....	41
	9.8.10 Forderungen.....	42
	9.8.10.1 Forderungen allgemein.....	42
	9.8.10.2 Steuerbonus für Wiedergewinnungsarbeiten.....	42
	9.8.11 Andere Güter.....	42

9.9 Passiva.....	43
9.9.1 Arztspesen.....	44
9.9.2 Kosten für die Beerdigung.....	44
9.9.3 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen.....	44
9.9.4 Verbindlichkeiten gegenüber Banken.....	44
9.9.5 Verbindlichkeiten aus einem Arbeitsverhältnis.....	45
9.9.6 Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Körperschaften.....	45
9.9.7 Verbindlichkeiten aus Scheidung.....	45
9.9.8 Verbindlichkeiten als Einzelunternehmen.....	45
9.9.9 Spesen für die Veröffentlichung des Testamentes.....	45
9.10 Verpflichtung der Bank.....	45
9.11 Verminderung der Erbschaftssteuer.....	46
9.11.1 Nachfolgende Erbschaft innerhalb von 5 Jahren.....	46
9.11.2 Kulturgüter ohne Denkmalschutz.....	46
9.11.3 Landwirtschaftliche Grundstücke und Gebäude.....	47
9.11.4 Immobilien eines handwerklichen Familienbetriebes.....	47
9.11.5 Unternehmen und Betriebsgebäude im Berggebiet.....	47
9.11.6 Ausländische Erbschaftssteuer.....	48
9.12 Erbschaftssteuer Erklärung.....	48
9.12.1 Erklärung.....	48
9.12.2 Befreiung.....	48
9.12.3 Berechnung der geschuldeten Steuern.....	49
9.12.3.1 Regelung ab 01.01.2025.....	49
9.12.3.2 Regelung bis 31.12.2024.....	50
10 Kontrollen durch das Steueramt.....	50
11 Strafen.....	50
11.1 Normale Strafe.....	50
11.2 freiwillige Berichtigung.....	50
11.3 Verspätete Abgabe der Erbschaftssteuererklärung.....	51
12 Verpflichtung für Dritte.....	51
12.1 Gemeinde.....	51
12.2 Öffentliche Ämter und Amtspersonen.....	51
12.3 Schuldner des Verstorbenen.....	51
12.4 Banken.....	52
12.4.1 Kontosperrung.....	52
12.4.2 Bescheinigung Verbindlichkeiten gegenüber der Bank.....	52
12.4.3 Bescheinigung über Befreiung.....	52
13 Schenkungssteuer.....	53
13.1 Registrierung.....	53
13.2 Verzicht auf Fruchtgenuß.....	53
13.3 Schenkung mit Auflage.....	53
13.3.1 Steuersatz und Freibetrag bis 13.02.2025.....	53
13.3.2 Steuersatz und Freibetrag ab 14.02.2025.....	54
14 Andere Steuern.....	54
15 Europäisches Nachlasszeugnis.....	54
16 Schlussbemerkungen.....	55
17 Muster für Verbesserungsvorschläge.....	56
18 Vordruck Mod. 11 – 237.....	57

## 2 Einführung

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist in Italien in einem Gesetz aus dem Jahre 1990 geregelt.<sup>1</sup> Sie wurde mit einigen Änderungen ab 3.10.2006 wieder eingeführt<sup>2</sup> 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 55 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 Zweckbestimmungen<sup>3</sup> durch **Tod**.<sup>4</sup>

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

### 3.2 Übertragungen

Als Übertragung gelten für die Erbschafts- und für die Schenkungssteuer **auch** nachfolgende Rechtsgeschäfte:<sup>6</sup>

- die **Begründung** dinglicher Nutzungsrechte<sup>7</sup> wie:
  - Überbaurecht<sup>8</sup>
  - Fruchtgenussrecht<sup>9</sup>
  - Recht zum Gebrauch<sup>10</sup>
  - Wohnungsrecht<sup>11</sup>
- der **Verzicht** auf
  - dingliche Rechte (wie z.B. Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht) oder
  - Forderungen<sup>12</sup>
- die Begründung von Renten oder Pensionen
- bei Verschollenen:
  - die Einweisung in den einstweiligen Besitz des Vermögens des Verschollenen<sup>13</sup>
  - die Todeserklärung über einen Verschollenen<sup>14</sup>

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](https://www.giustizia.it/giustizia/page/it/sentenze_di_assenza_e_morte_presunta)

- die **vermutete Schenkung**<sup>15</sup> gemäß Registersteuer<sup>16</sup>
- **indirekte Schenkungen** die aus Akten hervorgehen die registriert werden<sup>17</sup>

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	<b>nur Wohnen,</b>	<b>nicht</b> übertragbar	<b>nicht</b> pfändbar
Fruchtgenussrecht	<b>jede Verwendung,</b> 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:<sup>18</sup>

- **typische Schenkungen** in Form einer öffentlichen Urkunde
- **Schenkungen im Ausland** zugunsten von Personen die in Italien ansässig sind, wenn:<sup>19</sup>
  - 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** Schenkungen<sup>20</sup> die
  - von Schenkungssteuer befreit sind
  - von Schenkungssteuer **nicht** befreit sind

### 3.4 Vermutete Schenkungen (Registersteuergesetz)

Vermutete Schenkungen<sup>21</sup> sind im Registersteuergesetz<sup>22</sup> verankert und stellen eine gesetzliche Vermutung dar. Gegen diese Vermutung ist der Gegenbeweis zulässig.<sup>23</sup>

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 Euro<sup>24</sup>

an:

- den Ehepartner oder
- an Verwandte in gerader Linie

<sup>15</sup> „donazione presunta“

<sup>16</sup> Art. 26 Abs. 1 DPR 131/1986

<sup>17</sup> Art. 1 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

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

<sup>19</sup> [Erlass der Direktion der Einnahmen Lombardei Nr. 904-3 vom 20.5.2015]

<sup>20</sup> Art. 809 ZGB

<sup>21</sup> „donazione presunta“

<sup>22</sup> Art. 26 Abs. 1 DPR 131/1986

<sup>23</sup> 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“

<sup>24</sup> 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, Finanztransaktionssteuer<sup>25</sup>) **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 relative<sup>26</sup> Vermutung<sup>27</sup> 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,<sup>28</sup>
- Begünstigungen die sowohl für Kaufverträge als auch für Schenkungen gelten hingegen schon.<sup>29</sup>

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

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.<sup>31</sup>

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 Gesetzesvorschläge<sup>32</sup> 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 Abs. 491 ff 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]

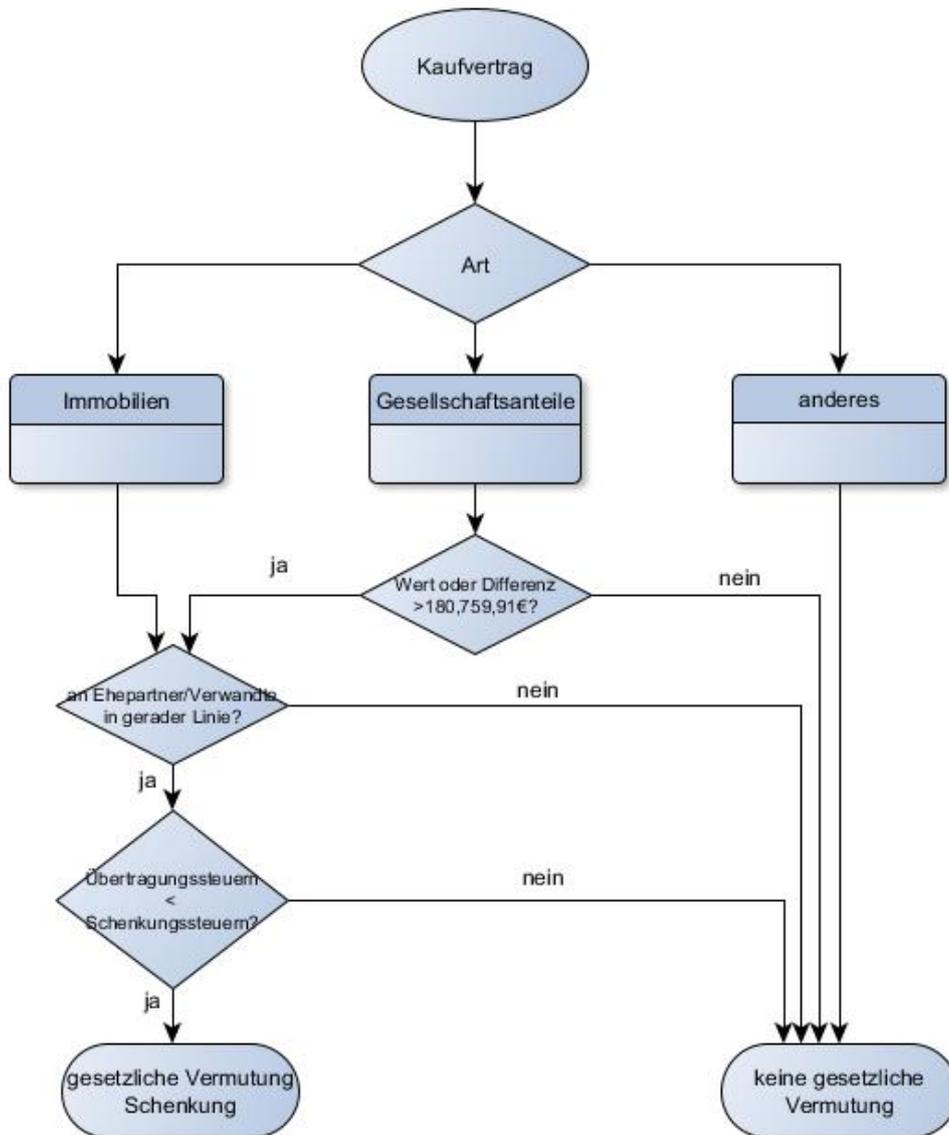
28 [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 25/240998 vom 10.5.1984] und [Erlass des Finanzministeriums Nr. 200091 vom 3.8.1985]

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.<sup>33</sup>

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
					<b>4.392.266,67</b>			<b>891.830,52</b>

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	<b>61.259,73</b>	<b>0,00</b>

#### 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 Schenkungen<sup>34</sup> 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.<sup>35</sup>

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

- und **Begünstigten**
  - die korrekt formalisiert sind
  - die **nicht** formalisiert sind (z.B. Auslagen ohne Ausgleich<sup>36</sup>)
- und einem **Dritten**, die korrekt formalisiert sind und Auswirkungen auf den Begünstigten haben (z.B. indirekte Schenkungen von Immobilien bzw. Unternehmen<sup>37</sup>).

sowie zwischen indirekten Schenkungen die:

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

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

<sup>34</sup> „liberalità indirette“

<sup>35</sup> [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

<sup>36</sup> Art. 742 ZGB

<sup>37</sup> 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 nachfolgende.

**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.<sup>38</sup>

#### 3.5.2.1 Bestimmte Übertragungen von Immobilien und Unternehmen

Steuerfrei ist folgende indirekte Schenkung 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.<sup>39</sup>

**Beispiel:**

Kauf einer Wohnung durch den Sohn oder die Tochter und teilweise oder gänzliche Zahlung durch die Eltern

Diese sind in einem Kaufvertrag **formalisierte** Rechtsgeschäfte zwischen dem Schenker<sup>40</sup> und einem Dritten<sup>41</sup> mit Auswirkungen auf den Begünstigten<sup>42</sup>.

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 Schenkung<sup>43</sup> keine Anwendung.<sup>44</sup>

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.<sup>45</sup>

Wird hingegen im Vertrag ausdrücklich festgehalten dass es sich nicht um eine indirekte Schenkung handelt sondern beispielsweise um eine Zahlung die rückerstattet werden muss, wird diese Vertragsklausel eigenständig der Registersteuer von 3% unterworfen.<sup>46</sup>

38 Art. 738 ZGB

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

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

41 z.B. Verkäufer der Immobilie

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

43 Vgl. Pkt. 3.4 Auf Seite 7

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

45 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 13133 vom 24.06.2016

46 Art. 9 Tarif I DPR 131/1986, Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 30677 vom 28.11.2024

### 3.5.2.2 Auslagen ohne Ausgleichung

Steuerfrei sind Auslagen die **nicht**<sup>47</sup> der Ausgleichung<sup>48</sup> unterworfen sind.<sup>49</sup> Es handelt sich meist um indirekte Schenkungen da diese zwar zwischen Schenker und Begünstigten durchgeführt werden aber in der Regel **nicht formalisiert** sind.

### 3.5.2.3 Schenkungen von mäßigem Wert

Steuerfrei sind Schenkungen von **mäßigem Wert**.<sup>50 51</sup> Auch hier handelt es sich meist um indirekte Schenkungen da diese ebenfalls zwischen Schenker und Begünstigten durchgeführt werden aber normalerweise ebenfalls **nicht formalisiert** sind.

### 3.5.2.4 Lebensversicherung zugunsten eines Begünstigten

Steuerfrei ist auch der Abschluss einer Lebensversicherung zugunsten eines Begünstigten.<sup>52</sup>

## 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 gültig<sup>53</sup> da der Vertrag mit einem Dritten (Bank) abgeschlossen wurde. Diese indirekte Schenkung unterliegt aber grundsätzlich der Schenkungssteuer, nachdem sie nicht als Befreiung genannt ist.<sup>54</sup>

#### 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.<sup>55</sup>

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

47 Art. 742 ZGB

48 Art. 737 ZGB

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

50 Art. 783 ZGB

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

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

53 auch wenn kein notarieller Schenkungsvertrag mit dem Beschenkten abgeschlossen wurde

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

55 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

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).

**Wichtig:**

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

### 3.5.3.4 Außerordentliche Gesellschaftsoperationen

Zu den formalisierten indirekten Schenkungen zählen auch Gesellschaftsakte die einzelne Gesellschafter indirekt bereichern. Dazu zählen beispielsweise bei Kapitalgesellschaften:<sup>56</sup>

- Kapitalerhöhungen ohne angemessenen Aufpreis
- Austritte von Gesellschaftern mit Auszahlung überhöht bewerteten Quote
- Fusionen ohne angemessenem Austauschverhältnis
- Spaltungen ohne angemessenem Austauschverhältnis

### 3.5.4 Besteuerung indirekter formalisierter Schenkungen

Der Schenkungssteuer unterliegen grundsätzlich alle indirekten formalisierten Schenkungen.

Die entsprechende Besteuerung erfolgt **automatisch** wenn sie in einem nachfolgenden Akt, der zur Registrierung vorgelegt wird, genannt sind.<sup>57</sup>

Das Steueramt kann, **von sich aus**, die Schenkungssteuer für grundsätzlich steuerpflichtige indirekte formalisierte Schenkungen nur dann feststellen und vorschreiben wenn sie aus einer Erklärung des Schenkungsgebers oder des Beschenkten<sup>58</sup> im Rahmen eines Steuerfeststellungsverfahrens hervorgeht.<sup>59</sup>

**Hinweis:**

Einige Steuerämter stellten aufgrund der Inanspruchnahme der sogenannten voluntary disclosure<sup>60</sup> und den darin gemachten Erklärungen im Nachhinein indirekte Schenkungen fest und forderten die entsprechende Schenkungssteuer.<sup>61</sup>

### 3.5.5 Nicht formalisierte indirekte Schenkungen

**Nicht** als indirekte Schenkungen und somit auch rechtlich nicht als Schenkungen anerkannt,

56 Vgl. dazu Emanuele Lo Presti Ventura, „Operazioni straordinarie a rischio di donazioni indirette“ in Eutekne.info vom 13.12.2024

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

58 Urteil des Kassationsgerichtes Nr. 7442 vom 20.3.2024

59 Art. 56-bis Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

60 Gesetz 186/2014

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

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

Rechtsgeschäfte zwischen Schenker und	steuerfrei	grundsätzlich besteuert	Pflichtanteile
<b>1) einem Dritten</b>			
	- 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
<b>2) dem Begünstigten</b>			
- 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 an Kinder		nein zu berücksichtigen

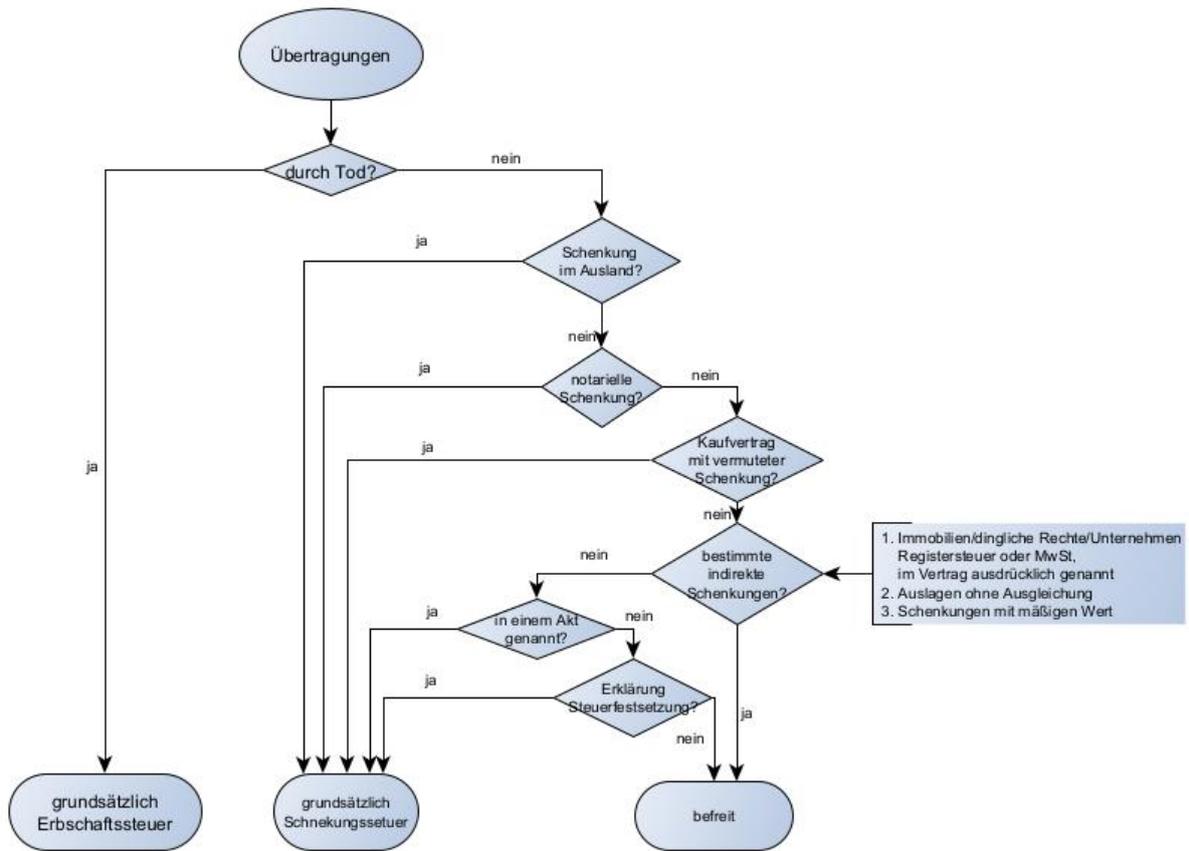
### 3.6 Versteckte Schenkung

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.<sup>62</sup>

### 3.7 Zusammenfassung

<sup>62</sup> 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 **Erbrechtssteuer** ist von den Erben und den Pflichtteilsberechtigten<sup>63</sup> geschuldet.<sup>64</sup>

Die **Schenkungssteuer** ist von den Beschenkten und von den Begünstigten bei anderen unentgeltlichen Übertragungen geschuldet.<sup>65</sup>

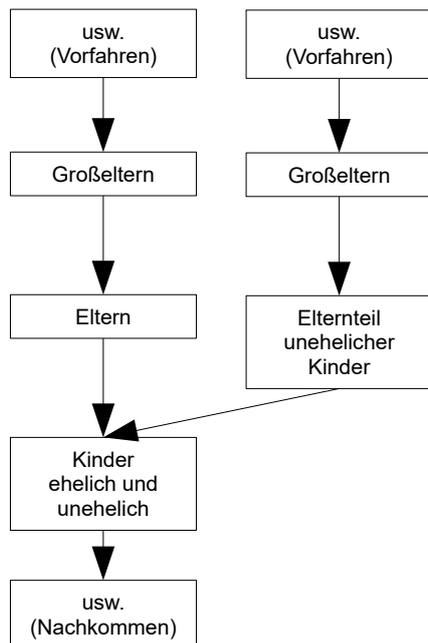
Aus diesem Grund besteht, im Gegensatz zur Registersteuer, auch **keine** solidarische Haftung zwischen dem Schenkungsgeber und dem Beschenkten bzw. Begünstigten.<sup>66</sup>

##### 4.1 Verwandte in gerader Linie

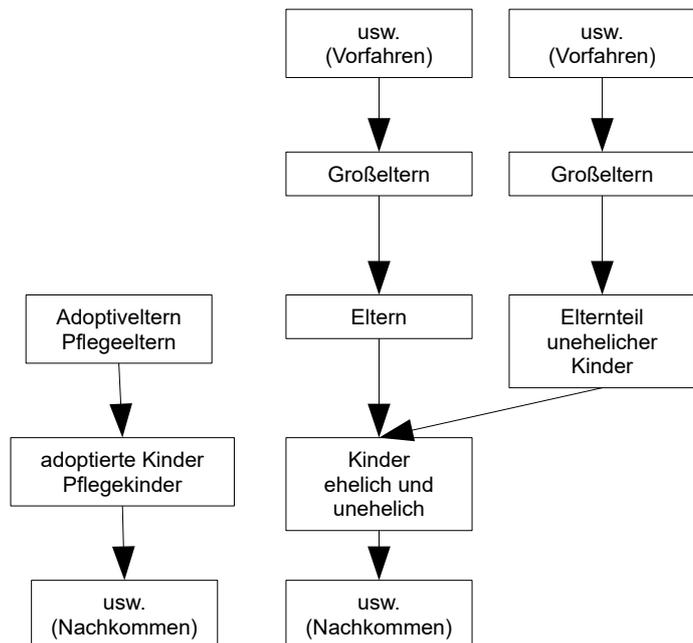
Für die Erbschafts- und Schenkungssteuer gelten als Verwandte in **gerader Linie**, die:<sup>67</sup>

- Eltern
- ehelichen Kinder
- nichteheliche Kinder
- jeweiligen Vorfahren und Nachkommen (z.B. Enkel) in gerader Linie
- Adoptierende und Adoptierte, sowie deren Nachkommen<sup>68</sup>
- Pflegeeltern und Pflegekinder

**Gerade Linie  
Art. 75 ZGB**



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



<sup>63</sup> Art. 536 ZGB

<sup>64</sup> Art. 5 Abs. 1 und Art. 36 D.Lgs. 346/1990

<sup>65</sup> Art. 5 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

<sup>66</sup> Urteil der Zentralen Steuerkommission Nr. 1385/23/85 vom 20.1.1986 sowie Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion 1, Nr. 1903 vom 17.2.1992

<sup>67</sup> Art. 75 ZGB und Art. 5 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

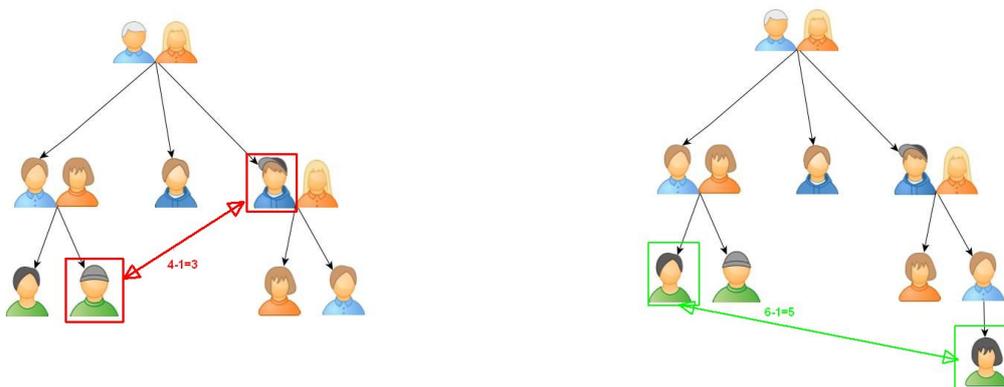
<sup>68</sup> [Erlass des Finanzministeriums Nr. 157/E vom 22.07.1996]

## 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.<sup>69</sup>

### Hinweis:

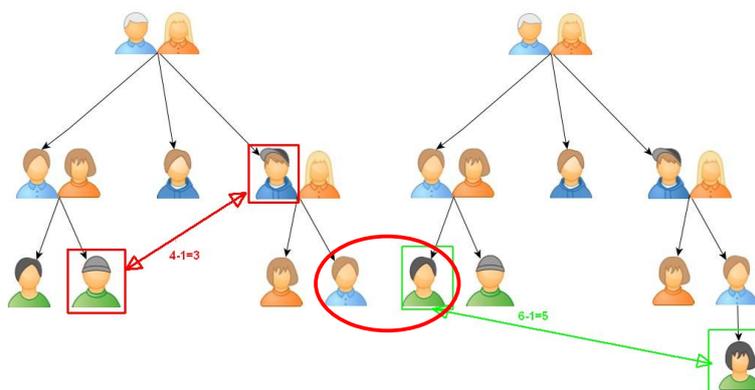
Zählung der Köpfe abzüglich 1



## 4.3 Schwägerschaft

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

Wie jemand nach Linie und Grad mit einem der beiden Ehegatten verwandt ist, ist er mit dem anderen Ehegatten **und nur diesem** 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.

<sup>69</sup> Art. 76 ZGB

#### 4.4 Pflichtteilsberechtigte

Das Gesetz<sup>70</sup> 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 <sup>71</sup>	1/2	1/2
nur mehrere Kinder <sup>72</sup>	2/3	1/3
nur Vorfahren <sup>73</sup>	1/3	2/3
nur Ehepartner und Vorfahren <sup>74</sup>	1/2 Ehepartner 1/4 Vorfahren	1/4
nur Ehepartner <sup>75</sup>	1/2	1/2 abzüglich Wohnrecht <sup>76</sup>
nur Ehepartner und einziges Kind <sup>77</sup>	1/3 Ehepartner 1/3 Kind	1/3 abzüglich Wohnrecht <sup>78</sup>
nur Ehepartner und mehrere Kinder <sup>79</sup>	1/4 Ehepartner 1/2 Kinder	1/4 abzüglich Wohnrecht <sup>80</sup>

Der Pflichtanteil kann durch vorhergegangene Schenkungen die von der Ausgleichung befreit wurden, nicht eingeschränkt werden.<sup>81</sup>

#### 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 Erblasser<sup>82</sup> 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,<sup>83</sup> also alle übertragenen Güter und Rechte die sich im In- und Ausland befinden.

Das gilt auch für die Auflösung von Trusts: wenn der Gründer (settlor/trustor) seinen Wohn-

70 Art. 536 ZGB

71 Art. 537 Abs. 1 ZGB

72 Art. 537 Abs. 2 ZGB

73 Art. 538 Abs. 1 ZGB

74 Art. 544 Abs. 1 ZGB

75 Art. 540 Abs. 1 ZGB

76 Art. 540 Abs. 2 ZGB

77 Art. 542 Abs. 1 ZGB

78 Art. 542 Abs. 2 ZGB

79 Art. 542 Abs. 2 ZGB

80 Art. 540 Abs. 2 ZGB

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

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

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

sitz zum Zeitpunkt der Auflösung in Italien hat, gilt die unbeschränkte Steuerpflicht.<sup>84</sup>

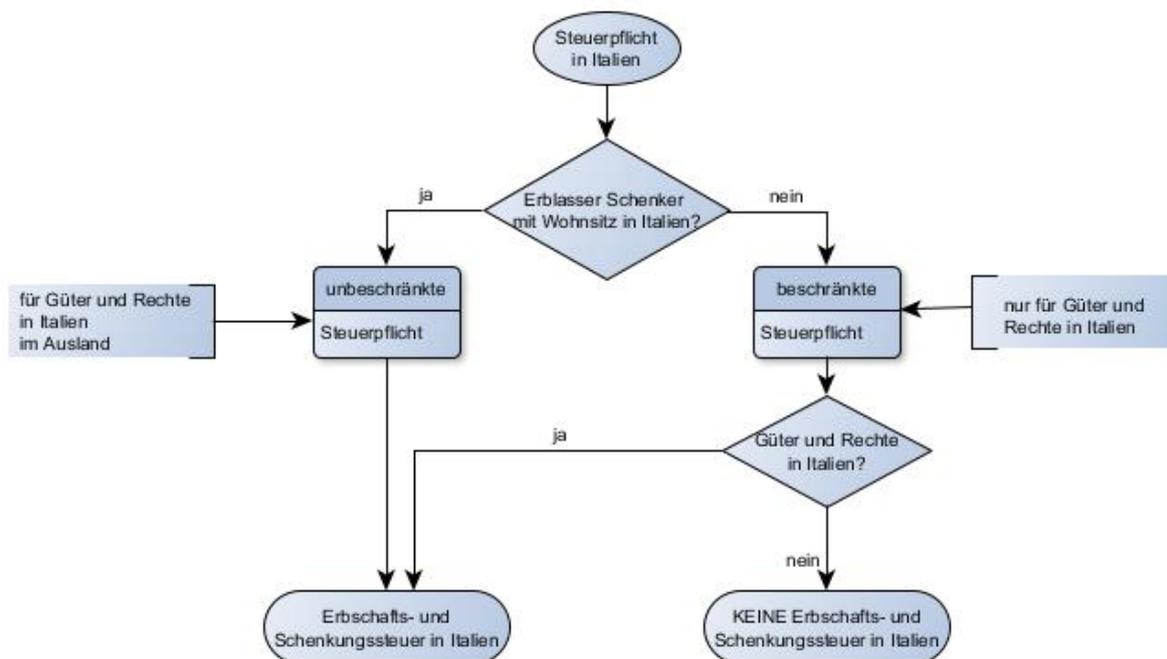
### 5.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

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.<sup>85</sup>

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.<sup>86</sup>

Das gilt auch für die Auflösung von Trusts: wenn der Gründer (settlor/trustor) seinen Wohnsitz zum Zeitpunkt der Auflösung **nicht** in Italien hat, gilt die beschränkte Steuerpflicht.<sup>87</sup>

### 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:<sup>88</sup>

- 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

<sup>84</sup> Art. 2 Abs. 2bis D.Lgs. 346/1990

<sup>85</sup> Art. 2 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

<sup>86</sup> [Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 412/E vom 31.10.2008] letzter Satz

<sup>87</sup> Art. 2 Abs. 2bis D.Lgs. 346/1990

<sup>88</sup> Art. 2 Abs. 3 D. Lgs. 346/1990

- e) Forderungen, Wechsel und Schecks wenn der **Schuldner** in Italien ansässig ist., wie z.B. ein Bankguthaben in Italien<sup>89</sup> auch wenn der Inhaber seinen Wohnsitz im Ausland hat.
- f) Forderungen die durch Güter besichert sind die sich in Italien befinden
- g) im Ausland transportierte Güter mit Bestimmungsort Italien oder die sich in zeitweiliger Ausfuhr befinden.

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.<sup>90</sup>

**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.<sup>91</sup>

Um dies zu vermeiden:

1. sieht das Gesetz vor<sup>92</sup>, dass die an einen ausländischen Staat bezahlte Erbschaftssteuer von der italienischen Erbschaftssteuer absetzbar ist (Anrechnungsverfahren);<sup>93</sup>  
Das selbe gilt auch für die im Ausland bezahlte Schenkungssteuer.<sup>94</sup>
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 1955<sup>95</sup>
  - Schweden 1956<sup>96</sup>
  - Griechenland 1964<sup>97</sup>
  - Großbritannien 1966<sup>98</sup>
  - Dänemark 1966<sup>99</sup>
  - Israel 1968<sup>100</sup>
- nach dem Musterabkommen der OECD 1982
  - Frankreich 1990<sup>101</sup>

für die **Schenkungssteuer**:

- Frankreich 1990<sup>102</sup>

**Hinweis:**

89 Antwort der Agentur der Einnahmen 7 vom 12.01.2024

90 Art. 2 Abs. 4 D. Lgs. 346/1990

91 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 320653 vom 28.2.1975]

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

93 vgl. Pkt. 9.11.6 auf Seite 47

94 Art. 56 Abs. 5 D.Lgs. 346/1990

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

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

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

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

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

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

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

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

Besteht ein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sind die darin enthaltenen Regeln anzuwenden. Dies führt dazu dass ein zusätzliches Anrechnungsverfahren nicht zu lässig ist.<sup>103</sup>

## 6 Befreiungen

Von der Erbschafts- **und** Schenkungssteuer sind nachfolgende Übertragungen befreit.<sup>104</sup>

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.<sup>105</sup>

Der Wert dieser Schenkungen ist daher auch nicht für die Berechnung des Freibetrages für nachfolgende Schenkungen zu berücksichtigen.<sup>106</sup>

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.<sup>107</sup>

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:<sup>108</sup>

1. **indirekte** Schenkungen<sup>109</sup> die mit der Übertragung von Immobilien oder Unternehmen verbunden sind, die der proportionalen Registersteuer oder der Mehrwertsteuer unterliegen<sup>110</sup> und die im entsprechenden Vertrag ausdrücklich genannt sind.

<sup>103</sup> Art. 26 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990 „salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali“

<sup>104</sup> Art. 3 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

<sup>105</sup> Art. 2 Abs. 47 DL 262 vom 3.10.2006

<sup>106</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 29/E vom 9.10.2023

<sup>107</sup> Art. 770 Abs. 2 ZGB

<sup>108</sup> Art. 1 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

<sup>109</sup> vgl. dazu Pkt. 3.3 auf Seite 7; [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000] Pkt. 2.2.10

<sup>110</sup> Art. 1 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

2. die **indirekten** Schenkungen<sup>111</sup> die nicht der **Ausgleichung**<sup>112</sup> unterworfen sind. Dazu zählen die Auslagen:<sup>113</sup>
  - 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** Schenkungen<sup>114</sup> von mäßigem Wert. Der mäßige Wert hängt von der wirtschaftlichen Lage des Verstorbenen bzw. des Schenkers ab.<sup>115</sup>
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 werden<sup>116</sup>

#### 6.1.1.4 Befreiung für Betriebe und Gesellschaften

Befreit von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind die Übertragungen an die **Nachkommen**<sup>117</sup> und an den **Ehepartner**<sup>118</sup> von:<sup>119</sup>

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

Diese Befreiung gilt bei Kommanditgesellschaften auch für die Kommanditisten.<sup>120</sup> Nach Auffassung der Rechtslehre gilt diese Befreiung auch für Anteile an einfachen Gesellschaften.<sup>121</sup>

- Gesellschaftsanteilen von **Kapitalgesellschaften** und Aktien  
**unter der Voraussetzung**, dass damit die Stimmenmehrheit einer abhängigen Gesellschaft<sup>122</sup> 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.<sup>123</sup> Die Mehrheit der Anteile muss auch die Mehrheit der Stimmrechte beinhalten. Ist dies nicht gegeben, steht die Befreiung nicht zu.<sup>124</sup> Die Übertragung des nackten Eigentums an Kapitalgesellschaften ist daher grundsätzlich **nicht** befreit.<sup>125</sup>

Die Befreiung gilt auch für ausländische<sup>126</sup> und europäische Gesellschaften<sup>127</sup>.

111 vgl. dazu Pkt. 3.3 auf Seite 7

112 Art. 737 ZGB

113 Art. 742 ZGB

114 vgl. dazu Pkt. 3.3 auf Seite 7

115 Art. 783 Abs. 2 ZGB

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

117 seit 2007

118 ab 2008

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

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

121 Busani Angelo in *Essenti 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

122 Art. 2359 Abs. 1 ZGB

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

124 Antwort der Agentur der Einnahmen 185 vom 01.02.2023

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

126 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 2.08.2021,

127 Urteil des Kassationsgerichtshofes 5674 vom 23.02.2023

Diese Befreiungen gelten auch wenn die Übertragung im Rahmen eines Familienvertrages<sup>128</sup> durchgeführt werden.

**Voraussetzung** für die Anwendbarkeit der Begünstigung ist, dass

- das Unternehmen bzw. die Gesellschaft **tatsächlich** eine gewerbliche Tätigkeit ausübt<sup>129</sup>
- 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:**<sup>130</sup>

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

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

Diese Befreiung gilt nicht für Wertpapiere die nicht das Eigentum des Unternehmens darstellen, wie z.B. Obligationen.<sup>131</sup>

### 6.1.1.5 Firmenwert

Bei der Bewertung von Unternehmen, Aktien und Gesellschaftsanteilen ist in jedem Fall der **Firmenwert** nicht zu besteuern.<sup>132</sup>

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 Inventar<sup>133</sup> nicht abgezogen werden.<sup>134</sup>

## 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)<sup>135</sup> erworbenen Papiere unterliegen nicht der Erbschaftsteuer<sup>136</sup>, wohl aber der Schenkungssteuer.<sup>137</sup>

Diese Befreiung gilt ab 1.1.2017.<sup>138</sup> Diese Papiere sind daher in der Erbschaftssteuererklärung nicht anzuführen.<sup>139</sup>

128 Art. 768bis ff ZGB

129 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

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

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

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

133 Vgl. Punkt 9.8.3.2.2 Mit Inventar auf Seite 37

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

135 Piani Individuali di Risparmio

136 Art. 1 Abs. 114 Gesetz 232 vom 11.12.2016

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

138 Art. 6 Abs. 10 Gesetz 112/2016

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

## 6.2 Subjektive Befreiungen

Befreit von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind unabhängig vom Inhalt und von der Zweckbestimmung alle Übertragungen an:<sup>140</sup>

- 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 Zwecke<sup>141</sup>
- haben
- die sogenannten Onlus
- die Bankstiftungen
- politische Bewegungen und politische Parteien<sup>142</sup>

Diese Körperschaften sind auch von den Hypotekar-<sup>143</sup> und von den Katastergebühren befreit.<sup>144</sup>

Die Erbschaften und Schenkungen an diese Körperschaften sind grundsätzlich befreit auch wenn in der entsprechenden Urkunde keine besondere Zweckbestimmung angeführt ist<sup>145</sup>, 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 Zwecke<sup>146</sup> besteht.<sup>147</sup> Mit den USA<sup>148</sup> und mit Frankreich<sup>149</sup> besteht eine entsprechende Gegenseitigkeit. Das Finanzministerium hat einige der anerkannten ausländischen Körperschaften aufgelistet.<sup>150</sup>

## 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:<sup>151</sup>
  - Fürsorge
  - Studien
  - wissenschaftliche Forschung
  - Erziehung

<sup>140</sup> Art. 3 D.Lgs. 346/1990

<sup>141</sup> [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 20/270516 vom 30.4.1980]

<sup>142</sup> Art. 3 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

<sup>143</sup> Art. 1 Abs. 2 D.Lgs. 347/1990

<sup>144</sup> Art. 10 Abs. 3 D.Lgs. 347/1990

<sup>145</sup> [Erlass des Finanzministeriums Nr. 280415 vom 13.4.1984]

<sup>146</sup> [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]

<sup>147</sup> Art. 3 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

<sup>148</sup> [Erlass des Finanzministeriums Nr. 271183 vom 16.9.1978] und [Erlass des Finanzministeriums Nr. 270527 vom 22.10.1981]

<sup>149</sup> [Erlass des Finanzministeriums Nr. 300027 vom 27.1.1987]

<sup>150</sup> [Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 45/400558 vom 6.8.1988]

<sup>151</sup> Art. 3 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

- Ausbildung
- andere gemeinnützige Tätigkeiten
- religiöse Zwecke<sup>152</sup>

Darunter fallen auch Schenkungen an die Handelskammer.<sup>153</sup>

Diese Körperschaften müssen innerhalb von 5 Jahren einen entsprechenden Nachweis über die Verwendung erbringen.<sup>154</sup> 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.<sup>155</sup> Wichtig ist, dass der Antrag um Erlangung der Rechtspersönlichkeit innerhalb eines Jahres nach Todesfall bzw. Schenkung eingereicht wird.<sup>156</sup>

Diese Befreiungen gelten auch für ausländische öffentlichen Körperschaften und für die im Ausland anerkannten Stiftungen und Vereine sofern eine entsprechenden Gegenseitigkeit besteht.<sup>157</sup>

#### **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.<sup>158</sup>

#### **6.4 Befreiungen zum Schutz Behinderter**

Mit dem Gesetz zum Schutz von Behinderten<sup>159</sup> wurden zusätzliche Befreiungen<sup>160</sup> 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 werden<sup>161</sup>
- einen Fonds bilden mit der Zweckbestimmung zum Schutz der Interessen behinderter Personen.<sup>162</sup>

Diese Befreiungen gelten ab 1.1.2017.<sup>163</sup>

#### **7 Zuständiges Steueramt**

Für die **Erbschaftssteuer** ist das Steueramt zuständig in dessen Einzugsgebiet sich der letzte Wohnsitz des Verstorbenen befand.<sup>164</sup>

Befand sich der Wohnsitz im Ausland oder ist dieser unbekannt, ist das Steueramt in Rom<sup>165</sup> zuständig.

Für die Abgabe der Erbschaftssteuererklärung spielt das zuständige Amt mittlerweile nur mehr

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

153 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 320317 vom 20.6.1975]

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

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

156 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 313105 vom 31.12.1973]

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

158 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 311655 vom 16.6.1973]

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

160 Art. 6 Abs. 1 Gesetz 112/2016

161 Art. 2645-ter ZGB

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

163 Art. 6 Abs. 10 Gesetz 112/2016

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

165 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

eine untergeordnete Rolle, da diese ab 1.1.2019 elektronisch eingereicht werden muss:<sup>166</sup>

- 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.<sup>167</sup>

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.

## 8 Höhe der Steuer

### 8.1 Erbschaftssteuer

Die Erbschaftssteuer wird auf die Besteuerungsgrundlage mit folgenden Prozentsätzen berechnet:<sup>168</sup>

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 <sup>169</sup> in gerader Linie		6%
Verschwägerte der Seitenlinie bis zum 3. Grad		6%
Andere		8%

Ist der Erbe behindert<sup>170</sup> erfolgt die Besteuerung unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis in jedem Fall erst ab den Freibetrag von 1.500.000,00 Euro.<sup>171</sup>

**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.<sup>172</sup>

Die so ermittelte **Erbschaftssteuer** wird um die vorgesehenen Abzüge<sup>173</sup> reduziert.<sup>174</sup>

So lange die Erbschaft nicht oder nicht von allen Erben angenommen wurde, wird die Erb-

<sup>166</sup> 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)

<sup>167</sup> Art. 9 DPR 131/1996

<sup>168</sup> bis 31.12.2024 Art. 2 Abs. 48 DL 262/2006, ab 1.1.2025 Art. 7 Abs. 1 D.Lgs 346/1990

<sup>169</sup> „affini“

<sup>170</sup> Gesetz 104 vom 5.2.1992

<sup>171</sup> bis 31.12.2024 Art. 2 Abs. 49-bis DL 262/2006, ab 1.1.2025 Art. 7 Abs. 2 D.Lgs 346/1990

<sup>172</sup> Art. 3 Abs. 1 Gesetz 104 vom 05.02.1992

<sup>173</sup> Art. 25 und 26 D.Lgs. 346/1990, vgl. 9.11 Verminderung der Erbschaftssteuer auf Seite 46

<sup>174</sup> Art. 7 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

schaftssteuer in Bezug auf jene Erben ermittelt die nicht die Erbschaft ausgeschlagen<sup>175</sup> (verzichtet) haben.<sup>176</sup>

## 8.2 Schenkungssteuer

Die Schenkungssteuer wird bei Schenkungen und anderen unentgeltlichen Übertragungen auf die Bemessungsgrundlage mit folgenden Prozentsätzen berechnet:<sup>177</sup>

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%
Andere		8%
Indirekte Schenkungen die der Schenkungssteuer unterliegen und die das Amt im Zuge einer Steuerfestsetzung feststellt <sup>178</sup>	ab jeweilig zutreffenden Freibetrag	8% <sup>179</sup>

Ist der Beschenkte behindert<sup>180</sup> erfolgt die Besteuerung unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis in jedem Fall erst ab den Freibetrag von 1.500.000,00 Euro.<sup>181</sup>

Die so ermittelte **Schenkungssteuer** wird um die vorgesehenen Abzüge<sup>182</sup> reduziert.<sup>183</sup>

## 8.3 Freibetrag

Der Freibetrag von 1 Mio. Euro gilt jeweils getrennt für Schenkungen<sup>184</sup> und Erbschaft<sup>185</sup>.<sup>186</sup> Dies nachdem der Bezug zu den Erbschaften<sup>187</sup> nicht aber zu den Schenkungen<sup>188</sup> abgeschafft wurde.

Wie bereits dargelegt besteht in gerader Linie ein Freibetrag von 1.000.000,00 Euro pro Erbe.<sup>189</sup>

Für Behinderte besteht ein Freibetrag von 1.500.000,00 Euro pro behinderten Erbe oder Beschenkten unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis.<sup>190</sup>

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 be-

<sup>175</sup> Art. 519 ff ZGB

<sup>176</sup> Art. 7 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

<sup>177</sup> bis 31.12.2024 Art. 2 Abs. 49 DL 262/2006, ab 1.1.2025 Art. 56 Abs. 1 D.Lgs 346/1990

<sup>178</sup> Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 5802 vom 24.02.2023

<sup>179</sup> Art. 56bis Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

<sup>180</sup> Gesetz 104 vom 5.2.1992

<sup>181</sup> bis 31.12.2024 Art. 2 Abs. 49-bis DL 262/2006, ab 1.1.2025 Art. 56 Abs. 2 D.Lgs 346/1990

<sup>182</sup> Art. 25 Abs. 4-ter D.Lgs. 346/1990

<sup>183</sup> Art. 7 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

<sup>184</sup> donatum

<sup>185</sup> relictum

<sup>186</sup> Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 29/E vom 9.10.2023

<sup>187</sup> Art. 8 vorhergehende Abs. 4 DL 346/1990

<sup>188</sup> Art. 57 Abs. 1 DL 346/1990

<sup>189</sup> 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

<sup>190</sup> Art. 2 Abs. 49-bis DL 262/2006

steuert noch reduzieren sie den Freibetrag.<sup>191</sup>

Indirekten Schenkungen die nicht der Ausgleichung unterliegen<sup>192</sup> und jene von mäßigem Wert<sup>193</sup> 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.<sup>194</sup>

	Art der Schenkung	betrifft Freibetrag?	
		Schenkung	Erbschaft
1)	Befreiungen		
	objektiv	Nein	Nein
	subjektiv	Nein	Nein
	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.<sup>195</sup> Dies kann bis 08.10.2026 erfolgen, da innerhalb 3 Jahre ab neuer Interpretation.

## **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.<sup>196</sup>

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 Gesellschaftsantei-

<sup>191</sup> Vgl. Punkt 6 Befreiungen auf Seite 21

<sup>192</sup> Art. 742 ZGB, vgl. Punkt 3.5.2 Steuerbefreite indirekte Schenkungen auf Seite 11

<sup>193</sup> Art. 783 ZGB, vgl. Punkt 3.5.2 Steuerbefreite indirekte Schenkungen auf Seite 11

<sup>194</sup> Vgl. Punkt 9.8.7 Obligationen und andere Wertpapiere auf Seite 39

<sup>195</sup> Art. 42 Abs. 1 Buchst. f und Art. 2033 CC

<sup>196</sup> Art. 8 D.Lgs. 346/1990

len<sup>197</sup>, 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 Erbmasse.<sup>198</sup>

Ebenfalls nicht zur Bemessungsgrundlage zählen eventuelle mit der Erbschaft verbundene Auflagen.<sup>199</sup>

#### **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.<sup>200</sup>

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

Wird die Erbschaft mit Vorbehalt der Inventarerrichtung<sup>201</sup> 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.<sup>202</sup>

## **9.2 Schenkungen: Vorausgegangene Schenkungen**

Zur Feststellung ab welchem Betrag die Besteuerung einer Schenkung erfolgt, muss den vorausgegangenen Schenkungen Rechnung getragen werden.<sup>203</sup> Dabei wird der aktuelle Wert der Schenkungen, inklusive der vermuteten Schenkungen<sup>204</sup> sofern zutreffend herangezogen. Nicht berücksichtigt bzw. herangezogen werden die indirekten Schenkungen die nicht der Ausgleichung unterliegen<sup>205</sup> und jene von mäßigem Wert<sup>206</sup>. 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.<sup>207</sup>

#### **Wichtig:**

Als aktueller Wert gilt jener zum Zeitpunkt:

im **Todesfall**: der Erbschaft bzw.

zu **Lebzeiten**: der nachfolgenden Schenkung.

Nicht berücksichtigt werden müssen Schenkungen die von der Schenkungssteuer<sup>208</sup> 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.<sup>209</sup>

197 Vgl. 6.1.1.5 Firmenwert auf Seite 23

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

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

200 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 240463 vom 17.6.1985]

201 Art. 484 ZGB

202 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 300646 vom 9.6.1987]

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

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

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

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

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

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

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

### 9.3 Erbmasse

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

Aufgrund einer gesetzlichen Vermutung<sup>210</sup> zählen in jedem Fall zur Erbmasse:

- Wertpapiere deren Ertrag der Verstorbene in der letzten Steuererklärung angeführt hat,<sup>211</sup> außer sie wurden noch vom Erblasser veräußert
- Gegenstände und Inhaberwertpapiere im Besitz des Verstorbenen oder bei Dritten in seinem Namen verwahrt.<sup>212</sup>

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.<sup>213</sup>

- 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.<sup>214</sup>

#### **Wichtig:**

Bei Gütergemeinschaft fallen grundsätzlich auch die Bankguthaben die nur auf den Namen des Erblassers lauten zur Hälfte in die Erbmasse<sup>215</sup> außer es kann nachgewiesen werden, dass diese nicht in die Gütergemeinschaft fallen.<sup>216</sup>

### 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.<sup>217</sup>

#### **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

<sup>210</sup> Art. 11 D.Lgs. 346/1990

<sup>211</sup> Art. 11 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

<sup>212</sup> Art. 11 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

<sup>213</sup> Art. 11 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

<sup>214</sup> Art. 11 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

<sup>215</sup> Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion für Zivilverfahren V Nr. 10.386 vom 6.5.2009

<sup>216</sup> Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion I Nr. Sez. I, 1149/ 569598 vom 23.01.2004

<sup>217</sup> Art. 9 Abs. 2 und 3 D.Lgs. 346/1990

oder in Ausstellungen befinden. Diese sind daher getrennt zu bewerten<sup>218</sup> und sind Bestandteil der Aktiva der Erbmasse.<sup>219</sup>

## 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 sind<sup>220</sup>
  - Schenkungen im Zeitraum 2001 bis 2006<sup>221</sup>
  - bestimmte indirekte Schenkungen,
  - subjektiv befreite sowie subjektiv-zweckgebundene befreite Schenkungen
- Entschädigungen<sup>222</sup> bei Beendigung des Agenturvertrages durch den Tod des Vertreters, Vermittlers oder Agenten.<sup>223</sup>
- Abfertigung<sup>224</sup> bei Beendigung eines abhängigen Arbeitsverhältnisses durch den Tod des Mitarbeiters.<sup>225</sup>
- Kulturgüter und Kunstgegenstände die unter Denkmalschutz stehen.<sup>226</sup> Für diese Güter haben die Erben bestimmte Auflagen und Haltefristen zu erfüllen.<sup>227</sup>
- Öffentliche und gleichgestellte Wertpapiere einschließlich BOT<sup>228</sup> und CCT<sup>229</sup>.<sup>230</sup>
- Güter und Rechte die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen von der Erbschaftssteuer befreit sind.
- Fahrzeuge die in öffentlichen Verzeichnissen eingetragen sind.<sup>231</sup>

### 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:

- 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.<sup>232</sup>
- 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.<sup>233</sup>
- Abfindungen aus Pflichtversicherungen und freiwilligen Versicherungen (Lebensversicherung) die **von vorne herein den Erben** zustehen.<sup>234</sup> Das sind Lebensversicherungen deren

218 Siehe Punkt 9.8.11 Andere Güter auf Seite 42

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

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

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

222 Art. 1751 letzter Absatz ZGB

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

224 Art. 2122 ZGB

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

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

227 Art. 13 D.Lgs. 346/1990

228 „Buoni Ordinari del Tesoro“

229 „Certificati del Credito del Tesoro“

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

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

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

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

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

- Begünstigter laut Police der Erbe ist.<sup>235</sup>
- Auszahlung des Pensionsfonds an die Erben<sup>236</sup>
  - Forderungen des Verstorbenen die vor Gericht beanstandet wurden, bis dessen Bestehen durch ein Urteil oder einen Vergleich festgestellt wird.<sup>237</sup>
  - 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.<sup>238</sup>
  - Forderungen des Verstorbenen, die an den Staat abgetreten werden.<sup>239</sup>

### 9.5.3 Lebensversicherungen

#### 9.5.3.1 Allgemeine Bestimmungen

Die Auszahlungen von Lebensversicherungen, deren Begünstigter laut Police der Erbe ist,<sup>240</sup> sind von der Erbschaftssteuer befreit, da der Anspruch nicht der Verstorbene hat sondern der Erbe selbst.<sup>241</sup>

Ist der Begünstigte hingegen der Versicherungsnehmer selbst und nicht der Erbe, stellt dieser Anspruch für die Erben eine Forderung des Verstorbenen gegenüber der Versicherung dar<sup>242</sup> 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.<sup>243</sup>

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.<sup>244</sup>

#### 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 Begünstigten ausgezahlt werden sondern beschränkt sich auf die vom Erblasser **bezahlten Prämien**.<sup>245</sup>

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

<sup>235</sup> Iure proprio

<sup>236</sup> [Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 70/E vom 18.12.2007] Pkt. 4

<sup>237</sup> Art. 12 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

<sup>238</sup> Art. 12 Abs. 1 Buchst. e D.Lgs. 346/1990

<sup>239</sup> Art. 12 Abs. 1 Buchst. f D.Lgs. 346/1990

<sup>240</sup> Iure proprio

<sup>241</sup> Art. 12 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

<sup>242</sup> Iure successionis

<sup>243</sup> Art. 1923 Abs. 1 ZGB

<sup>244</sup> Riccardo Sansoni, Nelle polizze vita i beneficiari acquistano il diritto alla prestazione per diritto proprio, in Eutekne.info vom 02.06.2023

<sup>245</sup> Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 3263 vom 19.02.2016 und Nr. 29583 vom 22.10.2021

Erhaltung und Bewahrung erfüllt wurden.<sup>246</sup>

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.<sup>247</sup>

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.<sup>248</sup>

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.<sup>249</sup>

## 9.7 Verwaltungsstrafen

Verwaltungsstrafen im Steuerbereich die vom Erblasser geschuldet waren gehen nicht auf die Erben über.<sup>250</sup> 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.<sup>251</sup>

#### 9.8.1.1 Grundstücke

Das Steueramt darf keine Beanstandung vornehmen, wenn ein Wert angeführt wurde der<sup>252</sup> bei **nicht bebaubaren Grundstücken**<sup>253</sup> mindestens dem **Besitzertrag** laut Grundkataster erhöht um 25%<sup>254</sup> und multipliziert mit 75 erhöht um 20%<sup>255</sup> entspricht (Multiplikator insgesamt von 112,5)<sup>256</sup>;

Dies gilt sowohl für die Erbschaften als auch für Schenkungen<sup>257</sup>.

#### 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

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

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

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

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

250 Art. 8 D.Lgs. 472 vom 18.12.1997

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

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

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

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

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

256  $100 * 125% * 75 * 120% / 100 = 112,50%$

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

von den Kindern verkauft werden.<sup>258</sup> 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.<sup>259</sup> Der oberste Gerichtshof hat bisher unterschiedlich entschieden.<sup>260</sup> Erfolgt allerdings die Verwendung des Verkaufserlöses ausschließlich und nachvollziehbar durch die Kinder, kann das Steueramt keine Beanstandung vornehmen.<sup>261</sup> Die diesbezügliche Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen.<sup>262</sup> Eine zeitliche unmittelbare aufeinanderfolgende Schenkung und nachfolgenden Verkauf wird einerseits<sup>263</sup> als Steuerumgehung andererseits als legitim<sup>264</sup> eingestuft. Im Falle der Zahlung an den Schenker wurde dem Steueramt Recht gegeben.<sup>265</sup>

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

Befinden sie sich in einer Provinz in der das Grundbuchsystem abgewandt wird sind sie im Abschnitt EL anzuführen. Im restlichen Italien ohne Grundbuchsystem hingegen im Abschnitt EB.

### 9.8.1.2 Gebäude

Das Steueramt darf keine Beanstandung vornehmen, wenn ein Wert angeführt wurde der<sup>266</sup> bei **Gebäuden** dem Katasterertrag erhöht um 5%<sup>267</sup> 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 (147%)
- 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 Schenkungen<sup>268</sup>.

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

#### **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 abgewandt wird ist es im Abschnitt EM anzuführen. Im restlichen Italien ohne Grundbuchsystem hingegen im Abschnitt EC.

### 9.8.2 Dingliche Rechte

Ist die Liegenschaft mit einem dinglichen Recht belastet, bildet die Differenz zwischen dem

258 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

259 im Sinne des Art. 37 Abs. 3 DPR 600/1973

260 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

261 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

262 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 1734 vom 24.1.2018

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

264 Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion V Nr. 26947 vom 26.11.2020

265 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 19417 vom 20.07.2018

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

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

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

vollen Eigentum und dem dinglichen Recht die Bemessungsgrundlage.<sup>269</sup>

Der Wert des Fruchtgenusses, Wohnungsrechts oder Nutzungsrechts wird ermittelt, in dem der Wert des vollen Eigentums mit dem gesetzlichen Zinsfuß<sup>270</sup> multipliziert wird. Sollte der gesetzliche Zinsfuß unter 2,5% liegen wird mit 2,5% multipliziert.<sup>271</sup>

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

Zeitraum	Zinssatz	Gesetzliche Grundlage
Ab 01.01.2024	2,00%	D.M. 10.12.2024
01.01.2024 bis 31.12.2024	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:<sup>272</sup>

- 40<sup>273</sup> 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.<sup>274</sup>

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

Zeitraum ab	Multiplikator	Gesetzliche Bestimmung
2025	40	Art. 1, Abs. 1, Buchst. r, D.Lgs. 139/2024
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

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

270 Art. 1284 ZGB

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

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

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

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

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 ergibt.<sup>275</sup>
- den Koeffizienten laut Tabelle wenn das Recht auf eine natürliche Person übertragen wird. Erfolgt die Übertragung des Rechtes auf mehrere Personen wird das Lebensalter:<sup>276</sup>
  - 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.<sup>277</sup>

### 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.<sup>278</sup> 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 Nachkommen sind.

#### 9.8.3.2 Bewertung

Bei der Bewertung von Unternehmen ist zu unterscheiden ob für dieses die Verpflichtung zur Abfassung eines Inventars besteht.<sup>279</sup>

##### 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.<sup>280</sup> Von diesen Aktivwerten wird die Passiva abgezogen.<sup>281</sup>

<sup>275</sup> Art. 17 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

<sup>276</sup> Art. 17 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

<sup>277</sup> Art. 14 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

<sup>278</sup> Vgl. Punkt 6.1.1.4 Befreiung für Betriebe und Gesellschaften auf Seite 22

<sup>279</sup> Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 6494 vom 19.03.2007 und Nr. 8136 vom 23.05.2012

<sup>280</sup> Vgl. Punkt 9.5.1 auf Seite 31

<sup>281</sup> Art. 15 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

Betriebsgüter die mit Fruchtgenuss oder einem Nutzungsrecht belastet sind, werden entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 34 beschriebenen Methoden bewertet.<sup>282</sup>

#### 9.8.3.2.2 Mit Inventar

Bestand für das Unternehmen die Verpflichtung ein Inventar<sup>283</sup> 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.

Die Bewertung des Unternehmens anhand des Inventars kann vom Steueramt nicht beanstandet werden.<sup>284</sup>

#### 9.8.3.2.3 Firmenwert

In jedem Fall nicht zu besteuern ist der **Firmenwert**<sup>285</sup>, 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.<sup>286</sup>

Besteht auf dem Schiff oder Boot ein Fruchtgenuss oder ein Nutzungsrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 34 beschriebenen Methoden zu bewerten.<sup>287</sup>

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.<sup>288</sup>

### 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.<sup>289</sup>

Ist das Flugzeug mit einem Fruchtgenuss oder einem Nutzungsrecht belastet, ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 34 beschriebenen Methoden zu bewerten.<sup>290</sup>

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.<sup>291</sup>

---

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

283 Art. 2217 ZGB

284 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 11212 vom 16.05.2007

285 Vgl. 6.1.1.5 Firmenwert auf Seite 23

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

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

288 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 36

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

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

291 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 36

### 9.8.6 Gesellschaftsanteile

Zu den Gesellschaftsanteilen zählen alle Beteiligungen an:

- Aktiengesellschaften die nicht börsennotiert sind
- andere Kapitalgesellschaften<sup>292</sup>
- andere Körperschaften
- Personengesellschaften<sup>293</sup>
- de facto Gesellschaften
- einfache Gesellschaften.

Besteht auf den Anteilen ein Fruchtgenussrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 34 beschriebenen Methoden zu bewerten.<sup>294</sup>

Gesellschaftsanteile sind im Abschnitt EO der Erbschaftssteuererklärung anzuführen.

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.<sup>295</sup>

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.<sup>296</sup>

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.<sup>297</sup>

Besteht auf den Aktien ein Fruchtgenussrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 34 beschriebenen Methoden zu bewerten.<sup>298</sup>

Aktien sind im Abschnitt EO der Erbschaftssteuererklärung anzuführen.

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.<sup>299</sup>

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.

#### 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.<sup>300</sup>

Diese nach dem veröffentlichten Jahresabschluss eingetretenen Veränderungen müssen vor dem Todesfall eingetreten sein, auch wenn sie erst nach diesem formalisiert wurden.<sup>301</sup>

<sup>292</sup> GmbH, KGaA, Genossenschaften

<sup>293</sup> OHG, KG

<sup>294</sup> Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

<sup>295</sup> Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 36

<sup>296</sup> Art. 16 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

<sup>297</sup> Art. 16 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

<sup>298</sup> Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

<sup>299</sup> Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 36

<sup>300</sup> Art. 16 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

<sup>301</sup> Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 11467 vom 08.04.2022 und Urteil des Steuergerichtes 2. Grades von Ligurien Nr. 680/1/24 vom 26.09.2024

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 36 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,<sup>302</sup> da diese statutarischen Klauseln nur sicher stellen, dass die verbleibenden Gesellschafter von den Erben die entsprechenden Gesellschaftsanteile zurückkaufen können.<sup>303</sup>

### 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.<sup>304</sup>

### 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.<sup>305</sup>

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

## 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 an gereiften 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

302 Antwort der Agentur der Einnahmen Nr. 350 vom 28.06.2022

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

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

305 Art. 68 Abs. 6 DPR 917/1986

Todestag und die ab Todestag an gereiften Zinsen stehen direkt den Erben zu. Es bestehen allerdings rechtliche Zweifel ob sie anteilmäßig ausgezahlt werden können.<sup>306</sup>

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

Besteht auf den Wertpapieren ein Fruchtgenussrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 34 beschriebenen Methoden zu bewerten.<sup>307</sup>

### 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 an gereiften Zinsen bewertet.<sup>308</sup>

### 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.<sup>309</sup>

### 9.8.7.4 Fonds

Beteiligungen an Fonds werden aufgrund der letzten zusammenfassenden Übersicht die veröffentlicht wurde bewertet.<sup>310</sup> Dazu zählen auch Anteile an Investmentfonds mit Ausnahme jener bzw. jenes Anteils den der Fonds in öffentliche, erbschaftssteuerfreie Wertpapiere veranlagt hat.<sup>311</sup>

Zu diesen zählen auch die Ansparpläne PAC<sup>312</sup>.

### 9.8.7.5 Individuelle Sparpläne (PIR)

Die vom Erblasser im Rahmen von individuellen Sparplänen (PIR<sup>313</sup>) erworbenen Papiere unterliegen nicht der Erbschaftsteuer.<sup>314</sup>

Mit dem Ableben wird der Sparplan geschlossen.<sup>315</sup>

#### **Wichtig:**

Individuelle Sparpläne sind allerdings **nicht** von der Schenkungssteuer befreit.<sup>316</sup> 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.<sup>317</sup>

### 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.<sup>318</sup>

Bei Obligationen, Wertpapieren oder Anteilen an Fonds die Teil des Betriebsvermögens von

306 Kassationsurteil SSUU 24657 vom 29.11.2007

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

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

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

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

311 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

312 Piani di Accumulo del Capitale

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

314 Art. 1 Abs. 114 Gesetz 232 vom 11.12.2016

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

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

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

318 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 36

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.<sup>319</sup> Die Rechtslehre hingegen ist gegenteiliger Auffassung.<sup>320</sup> Wenn sie angeführt werden, ist in Feld 1 „titolo“ der Kodex 3 für die Befreiung anzuführen.<sup>321</sup> Sie sind zum durchschnittlichen Kurs im letzten Vierteljahr vor dem Todesfall, zuzüglich der an gereiften 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 sich<sup>322</sup> wie jene für dingliche Rechte wie unter Punkt 9.8.2 auf Seite 34 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 Familiengutes<sup>323</sup> 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.<sup>324</sup>

### 9.8.10 Forderungen

#### 9.8.10.1 Forderungen allgemein

**Verzinsliche Forderungen** werden zu ihrem Nominalwert zuzüglich der gereiften Zinsen bewertet.<sup>325</sup> Zu diesen Forderungen zählen auch Bankguthaben. Bankguthaben bei einer italienischen Bank in ausländischer Währung gelten ebenfalls als zu steuernden Forderungen.

319 Vgl. Seite 3 Anleitungen I

320 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

321 Vgl. Seite 11 Anleitungen II

322 Art. 17 D.Lgs. 346/1990

323 „fondo patrimoniale“ Art. 167 ZGB

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

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

gen auch wenn sie von Ausländern gehalten werden.<sup>326</sup>

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.<sup>327</sup>

**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.<sup>328</sup>

**Forderungen die nicht in Geld** ausgedrückt sind, werden zum Wert der entsprechenden Güter bewertet.<sup>329</sup>

Das Recht auf **Auszahlung des Anteils** an Personengesellschaften<sup>330</sup> und diesen gleichgestellten<sup>331</sup> werden wie der entsprechende Gesellschaftsanteil<sup>332</sup> bewertet.<sup>333</sup>

Ist bei **Erlebensversicherungen** der Begünstigte der Versicherungsnehmer selbst und nicht ein eventueller Erbe, stellen die Ansprüche des Erben an die Versicherung eine Forderung dar<sup>334</sup> die der Erbschaftssteuer unterliegen.

Nicht als Forderungen zählen die Forderungen aus Autorenrechten<sup>335</sup> die der Erblasser zu Lebzeiten erworben hatte aber die bis zum Todeszeitpunkt noch nicht ausgezahlt wurden.<sup>336</sup> 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.

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

- Geld, Schmuck, und Möbel die sich in der Wohnung befinden und daher pauschal mit 10% der Bemessungsgrundlage angesetzt werden;<sup>337</sup>
- Immobilien und dingliche Rechte;<sup>338</sup>

326 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 320653 vom 28.2.1975]

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

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

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

330 Art. 2289 ZGB

331 Art. 5 Abs. 3 DPR 917/1986

332 Vgl. Pkt. 9.8.6.2 Auf Seite 38

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

334 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

335 Vgl. dazu auch Pkt. 9.8.11 Auf Seite 42

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

337 Vgl. Pkt. 9.4 Gesetzlichen Vermutung von Geld, Schmuck, und Mobilien auf Seite 30

338 Vgl. Pkt. 9.8.1 und 9.8.2 auf Seite 33 ff

- Unternehmen;<sup>339</sup>
- Schiffe und Flugzeuge<sup>340</sup>
- Aktien, Gesellschaftsanteile, Obligationen und andere Wertpapiere<sup>341</sup>
- Leibrenten und Pensionen<sup>342</sup>
- Forderungen<sup>343</sup>

Ebenfalls nicht zu den Rechten die der Erbschaftssteuer unterliegen zählen Autorenrechte des Erblassers.<sup>344</sup> Diese unterliegen nicht der Erbschaftssteuer, nachdem diese Rechte von Rechts wegen 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 34 beschriebenen Methoden zu bewerten.<sup>345</sup>

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.<sup>346</sup> Die Meldung erfolgt elektronisch.

In diese Kategorie fällt auch die Erbschaft oder Schenkung einer Freiberuflerkanzlei.<sup>347</sup>

## 9.9 Passiva

Grundsätzlich sind alle zum Zeitpunkt der Erbschaft bestehenden Schulden des Verstorbenen absetzbar.<sup>348</sup>

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.<sup>349</sup>

### **Beispiel:**

Die Bankverbindlichkeiten die zur Finanzierung des Kaufs:

- öffentlicher Wertpapiere

- oder von Betrieben 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 Anteile vereinbart. Dies gilt auch für Verbindlichkeiten auf Kontokorrente.<sup>350</sup>

<sup>339</sup> Vgl. Pkt. 9.8.3 auf Seite 36

<sup>340</sup> Vgl. Pkt. 9.8.4 und 9.8.5 auf Seite 37 ff

<sup>341</sup> Vgl. Pkt. 9.8.6.1, 9.8.6.2 und 9.8.7 auf Seite 38 ff

<sup>342</sup> Vgl. Pkt. 9.8.8 auf Seite 41

<sup>343</sup> Vgl. Pkt. 9.8.10 auf Seite 41

<sup>344</sup> Vgl. dazu auch Pkt. 9.8.10 auf Seite 41, [Erlass des Finanzministeriums Nr. 251025 vom 22.5.1987]

<sup>345</sup> Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

<sup>346</sup> Art. 1 Abs. 2 Gesetz 7/2000

<sup>347</sup> Vgl. dazu Alessandro Cotto und Carlotta Sgattoni, „Donazione dello studio professionale in regime di neutralità“ in Eutekne.info vom 07.01.2025

<sup>348</sup> Art. 20 D.Lgs. 346/1990

<sup>349</sup> Art. 22 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

<sup>350</sup> Art. 22 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

Die Schulden müssen grundsätzlich wie folgt belegt sein:<sup>351</sup>

- durch ein Schriftstück mit sicherem Datum vor Erbschaft
- durch einen Originalbeleg
- oder durch eine beglaubigte Kopie<sup>352</sup>
- 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 - 237<sup>353</sup> der von einem Erben und vom Gläubiger mit beglaubigter Unterschrift unterzeichnet wird, erbracht werden. In diesem Vordruck werden die Schulden bestätigt.<sup>354</sup>

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.<sup>355</sup>

### 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.<sup>356</sup>

### 9.9.2 Kosten für die Beerdigung

Die Kosten für die Beerdigung sind bis zu einem Betrag von 1.032,91 Euro<sup>357</sup> absetzbar<sup>358</sup> 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.<sup>359</sup>

Als Nachweis muss ein notariell beglaubigter Auszug der Buchhaltung des Gläubigers vorliegen.<sup>360</sup>

### 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.<sup>361</sup>

Nicht absetzbar sind Belastungen aus ausgestellten Schecks wenn diese nicht mindestens 4 Tage vor dem Todesdatum zum Inkasso vorgelegt wurden.<sup>362</sup>

Als Nachweis für die Verbindlichkeiten muss eine entsprechende Bescheinigung der Bank vorliegen.<sup>363</sup> In dieser Bescheinigung müssen alle Verbindlichkeiten und alle Guthaben des Verstorbenen gegenüber der Bank sowie bei einer Kontokorrentverbindlichkeit alle Bewegun-

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

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

353 Vgl. Seite 56

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

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

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

357 Lire 2.000.000

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

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

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

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

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

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

gen des Girokontos seit dem letzten Aktivsaldo bzw. der letzten 12 Monate aufscheinen.<sup>364</sup>

### 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 an gereift ist, auch wenn das Arbeitsverhältnis von den Erben weiter geführt wird.<sup>365</sup>

Als Nachweis für die Verbindlichkeiten muss eine entsprechende Bescheinigung der Arbeitsinspektorates vorliegen.<sup>366</sup>

### 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.<sup>367</sup>

Die Steuerschulden die vor dem Todestag entstanden sind, sind absetzbar auch wenn sie erst nach dem Tode festgestellt werden.<sup>368</sup>

Als Nachweis für die Verbindlichkeiten muss eine beglaubigte Kopie der nach dem Tod erfolgten Zahlung vorliegen.<sup>369</sup>

### 9.9.7 Verbindlichkeiten aus Scheidung

Die Schulden gegenüber dem geschiedenen Ehepartner sind absetzbar wenn sie aus dem Scheidungsurteil hervorgehen.<sup>370</sup>

### 9.9.8 Verbindlichkeiten als Einzelunternehmen

Die Schulden die sich auf eine unternehmerischen Tätigkeit beziehen sind anerkannt wenn sie ordnungsgemäß in der Buchhaltung aufscheinen.<sup>371</sup>

### 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:<sup>372</sup>

- 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 Aktivsaldo bzw. der letzten 12 Monate

Die Einhaltung dieser Verpflichtung sowie die ordnungsgemäße und korrekte Ausstellung dieser Bescheinigung wird von der Bankenaufsicht auf Anfrage durch das Finanzministeriums überprüft.<sup>373</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 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 2020

Erbschaft der selben Güter im Jahr 2021

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.<sup>374</sup>

### 9.11.2 Kulturgüter ohne Denkmalschutz

Kulturgüter die unter Denkmalschutz stehen sind objektiv von der Erbschaftssteuer, nicht aber von der Schenkungssteuer, befreit.<sup>375</sup>

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.<sup>376</sup>

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 Unterschutzstellung 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 Vorkaufsrecht auszuüben.

Das zuständige Denkmalamt teilt diese Tatbestände dem zuständigen Steueramt mit.<sup>377</sup>

### 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

<sup>374</sup> Art. 25 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

<sup>375</sup> Vgl. Pkt. 9.6 Kulturgüter auf Seite 32

<sup>376</sup> Art. 25 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

<sup>377</sup> Art. 13 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

werden, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 40% des Wertes dieser Immobilien reduziert.<sup>378</sup> Die Reduzierung darf auf maximal 103.291,00 Euro<sup>379</sup> berechnet werden.

Voraussetzung ist dass:

- der Verstorbene Selbstbebauer<sup>380</sup> war
- der Erbe Selbstbebauer<sup>381</sup> 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 Familienbetriebes<sup>382</sup> übertragen werden, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 40% des Wertes dieser Immobilien reduziert.<sup>383</sup> Die Reduzierung darf auf maximal 103.291,00 Euro<sup>384</sup> 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.<sup>385</sup>

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.<sup>386</sup>

#### 9.11.6 Ausländische Erbschaftssteuer

Von der Erbschaftssteuer ist die im Ausland für die selbe Erbschaft für die im Ausland befindlichen Güter und Rechte bezahlte Erbschaftssteuer absetzbar.<sup>387</sup>

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.<sup>388</sup>

<sup>378</sup> Art. 25 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

<sup>379</sup> 200.000.000 Lire

<sup>380</sup> „coltivatore diretto“

<sup>381</sup> „coltivatore diretto“

<sup>382</sup> Art. 230-bis ZGB

<sup>383</sup> Art. 25 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

<sup>384</sup> 200.000.000 Lire

<sup>385</sup> Art. 25 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

<sup>386</sup> Vgl. dazu Punkt 6.1.1.4 auf Seite 22

<sup>387</sup> Art. 26 D.Lgs. 346/1990

<sup>388</sup> vgl. Pkt. 5.3 Doppelbesteuerungsabkommen auf Seite 20

## 9.12 Erbschaftssteuer Erklärung

### 9.12.1 Erklärung

Die Erbschaftssteuererklärung muss beim zuständigen Steueramt innerhalb **eines Jahres**<sup>389</sup> ab Todesfall elektronisch eingereicht werden.<sup>390</sup>

Dazu wurde ein eigenes Formular für die Erbschaftssteuererklärung erlassen.<sup>391</sup>

Dazu stellt die Agentur der Einnahmen zwei Möglichkeiten zur Verfügung:

- eine Software mit der die Erklärung erstellt werden kann<sup>392</sup>
- online direkt über die Internetseite der Agentur der Einnahmen<sup>393</sup> 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.

Ausländer können die Erbschaftssteuererklärung mittels Einschreiben abgeben.<sup>394</sup>

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.<sup>395</sup>

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.<sup>396</sup>

### 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 Erbmasse<sup>397</sup> 100.000,00 Euro<sup>398</sup> 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

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

390 Art. 28 Abs. 1 D.Lgs. 349/1990, seit 1.1.2019, Pkt. 5 Verfügung des Direktors der Agentur der Einnahmen vom 28.12.2018

391 Verordnung des Direktors der Agentur der Einnahmen Nr. 47335 vom 13.02.2025

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

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

394 Art. 28 Abs. 1 D.Lgs. 349/1990

395 Art. 50 D.Lgs. 346/1990

396 [Erlass des Finanzministeriums Nr. 241164 vom 13.2.1986]

397 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

398 Art. 28 Abs. 7 D.Lgs. 346/1990

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.<sup>399</sup>

**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.<sup>400</sup>

**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 ab 01.01.2025

Für alle Erbschaftsfälle die ab 1.1.2025 eintreten errechnen die Erben die geschuldete **Erbschaftssteuer**.<sup>401</sup> Die Einzahlung muss innerhalb von 90 Tagen nach Abgabe der Erbschaftssteuererklärung erfolgen.<sup>402</sup>

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%)
- Katasterggebühren (1%)

Die Einzahlung erfolgt über den Vordruck F24.<sup>403</sup>

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

Der Steuerschlüssel zur Einzahlung der geschuldeten Erbschaftssteuer über den Vordruck F24 ist 1539.<sup>404</sup> Die geschuldete Erbschaftssteuer ist im Abschnitt Steuern anzuführen. Es muss das Jahr des Todeszeitpunktes angeführt werden. Als Steuerpflichtiger ist der Erbe anzuführen. Im Abschnitt Mitschuldner, ist die Steuernummer des Erblassers und der Kodex 8 anzugeben.

#### 9.12.3.2 Regelung bis 31.12.2024

Bis 31.12.2024 hat das Steueramt die geschuldete **Erbschaftssteuer**<sup>405</sup> errechnet und diese den

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

400 [Rundschreiben des Finanzministeriums 17/350134 vom 15.03.1991]

401 Art. 33, Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

402 Art. 27, Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

403 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.

404 Erlass der Agentur der Einnahmen 2/E vom 10.01.2025

405 Art. 33, Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

Erben innerhalb von 3 Jahren ab Abgabe der Erklärung mitgeteilt.<sup>406</sup>

## 10 Kontrollen durch das Steueramt

Eventuelle Kontrollen muss das Steueramt innerhalb von 2 Jahren nach Bezahlung der Erbschaftssteuer durchführen.<sup>407</sup>

Bei unterlassener Abgabe der Erbschaftssteuererklärung hat das Amt 5 Jahre ab dem Termin zur Abgabe der Erbschaftssteuererklärung Zeit einen Feststellungsbescheid auszustellen.<sup>408</sup>

## 11 Strafen

### 11.1 Normale Strafe

Für die verspätete Abgabe der Erbschaftssteuererklärung sind folgende Strafen vorgesehen:<sup>409</sup>

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 Berichtigung<sup>410</sup> ist anwendbar.<sup>411</sup>

Die Steuerschlüssel für die freiwillige Berichtigung sind:<sup>412</sup>

- 1549 für die Steuer
- 1535 für die Strafen

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

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

Bis zum 31.12.2024 hatte das Steueramt die Erbschaftssteuer errechnet. Daher wurde auch die freiwillige Berichtigung von diesem berechnet. Sie galt als angenommen wenn die Zahlung innerhalb von 60 Tagen ab Mitteilung erfolgt.<sup>413</sup>

406 Art. 27, Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

407 Art. 27, Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

408 Art. 27, Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

409 Art. 50 D.Lgs. 346/1990

410 Art. 13 D.Lgs. 472/1997

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

412 Erlass der Agentur der Einnahmen 2/E vom 10.01.2025 Art. 2

413 Art. 13 Abs. 3 D.Lgs. 472/1997

### 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.<sup>414</sup>

## 12 Verpflichtung für Dritte

Im Todesfalle haben auch Außenstehende bestimmte Verpflichtungen einzuhalten.<sup>415</sup>

### 12.1 Gemeinde

Gemeinden haben ab 01.01.2025 keine Verpflichtung zu einer Meldung an die Agentur der Einnahmen mehr.<sup>416</sup>

### 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.<sup>417</sup>

### 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.<sup>418</sup>

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 wurden<sup>419</sup>
- Forderungen des Verstorbenen gegenüber dem Staat und bestimmten anderen öffentlichen Körperschaften<sup>420</sup>

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.<sup>421</sup>

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.<sup>422</sup>

---

414 Urteil des Kassationsgerichtshofes 7983 vom 11.3.2022

415 Art. 48 D.Lgs. 346/1990

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

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

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

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

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

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

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

Wenn der einzige Erbe **nicht** über 26 Jahre alt 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.<sup>423</sup> Die dazu erforderlichen Durchführungsbestimmungen fehlen noch.

#### 12.4.2 Bescheinigung Verbindlichkeiten gegenüber der Bank

Auf Anfrage eines der Erben muss die Bank innerhalb von 30 Tagen nach dem schriftlichen Antrag eine entsprechende Bescheinigung ausstellen.<sup>424</sup>

In dieser Bescheinigung müssen alle Verbindlichkeiten und alle Guthaben samt an gereifter 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.<sup>425</sup>

Auf Ersuchen des Steueramtes<sup>426</sup> überprüft die Bankenaufsicht die Richtigkeit dieser Bescheinigungen.<sup>427</sup>

Auf der Bescheinigung sind nur die Geschäftsbeziehungen zu dem Verstorbenen anzuführen.<sup>428</sup> 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.<sup>429</sup>

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.

### 13 Schenkungssteuer

#### 13.1 Registrierung

Schenkungsurkunden müssen innerhalb von 30 Tagen registriert werden.<sup>430</sup> Dies gilt auch für Schenkungen und die Gründung von Trusts im Ausland deren Begünstigte in Italien ansässig sind.<sup>431</sup>

Schenkungen von Gütern und Rechten die von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit sind, werden unentgeltlich registriert.<sup>432</sup>

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

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

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

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

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

427 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 17/350134 vom 15.03.1991

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

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

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

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

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

die Erbschaftssteuer.<sup>433</sup>

### 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.<sup>434</sup>

### 13.3 Schenkung mit Auflage

Ist eine Schenkung mit einer Auflage verbunden, die den Beschenkten verpflichtet einem Dritten etwas zukommen zu lassen, handelt es sich um zwei Schenkungen.<sup>435</sup>

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

#### 13.3.1 Steuersatz und Freibetrag bis 13.02.2025

Für die Agentur der Einnahmen war die Zahlung, als Auflage für den ersten Beschenkten, eine Schenkung von diesem an den Begünstigten. Im Falle einer Schenkung zwischen Geschwistern, führte das zu einem Steuersatz von sechs Prozent und einem geringeren Freibetrag von 100.000 Euro.

#### 13.3.2 Steuersatz und Freibetrag ab 14.02.2025

Mit einem Entscheid<sup>436</sup>, hat die Agentur der konsolidierten Rechtsprechung des Kassationsgerichtshofes<sup>437</sup> Rechnung getragen und ihre vorhergehende Auslegungen<sup>438</sup> zurückgezogen.

Für die Anwendung der Schenkungssteuer auf die „Ausgleichszuweisungen“, die der erste Beschenkte zugunsten des zweiten Begünstigten vornimmt, ist der Steuersatz und der Freibetrag unter Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses zwischen dem Schenkungsgeber und dem zweiten Begünstigten anzuwenden.

#### **Familienverträge**

Dieser Fall trifft nahezu immer bei Familienverträgen<sup>439</sup> zu mit dem ein Unternehmer oder ein Inhaber von Gesellschaftsanteilen bereits zu Lebzeiten sein Unternehmen bzw. seine Gesellschaftsanteile an einen oder mehrere seiner Nachkommen übertragen kann, ohne dass das Unternehmen oder die Gesellschaftsanteile im Falle der späteren Erbschaft der erbrechtlichen Ausgleichung unterliegt. Der Begünstigte hat den Gegenwert des Pflichtanteils in Geld- oder in Sachwerten auszugleichen, das den anderen zustehen würde.

#### **Geschlossener Hof**

Das selbe gilt in der Regel auch bei der Schenkung des geschlossenen Hofes an einen der Nachkommen. Dieser hat ebenfalls in der Regel den Gegenwert des Pflichtanteils auszugleichen, das den anderen zustehen würde.

## 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.<sup>440</sup>

433 Art. 56 D.Lgs. 346/1990

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

435 Art. 58 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990, Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 6077/2023 bzw. 6622/2023

436 Entscheid der Agentur der Einnahmen 12 vom 14.02.2025

437 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 29506 vom 24.12.2020, Nr. 19561 vom 17.07.2022, 19627 vom 16.07.2024

438 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 3/E vom 22.01.2008 Pkt. 8.3.2 und 18/E vom 29.05.2013 Pkt. 5.3.2

439 Art. 768bis ff ZGB

440 Art. 4 Tabelle DPR 131/1986

## 15 Europäisches Nachlasszeugnis

Das Europäische Nachlasszeugnis<sup>441</sup> 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.<sup>442</sup>

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

## 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 März 2025 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 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.

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

442 [https://e-justice.europa.eu/478/DE/european\\_certificate\\_of\\_succession?init=true](https://e-justice.europa.eu/478/DE/european_certificate_of_succession?init=true)



