Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011

Artikel 1 Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 (ErbStR 2011)

I. Einführung

(1) [1]Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 sind Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts und der dazu notwendigen Regelungen des Bewertungsrechts. [2]Sie dienen der Verwaltungsvereinfachung und der Vermeidung unbilliger Härten.

(2) [1]Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 sind auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 2. November 2011 entsteht. [2]Sie gelten auch für Erwerbsfälle, für die die Steuer vor dem 3. November 2011 entstanden ist, soweit sie geänderte Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes betreffen, die vor dem 3. November 2011 anzuwenden sind. [3]Bisher ergangene Anweisungen, die mit diesen Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

(3) Diesen Richtlinien liegen, soweit im Einzelnen keine andere Fassung angegeben ist, das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I Seite 378), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1. November 2011 (BGBl. I Seite 2131), und das Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I Seite 230), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1. November 2011 (BGBl. I Seite 2131), zugrunde.

(4) Soweit in den nachstehenden Richtlinien auf das Einkommensteuergesetz (EStG) und die Einkommensteuer-RichtlinieAbgabenordnung (AO)n (EStR), das Körperschaftsteuergesetz (KStG) und die Körperschaftsteuer- Richtlinien (KStR) sowie die verwiesen wird, ist die am jeweiligen Besteuerungs- bzw. Feststellungszeitpunkt geltende Fassung[1] maßgebend.

II. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

Zu § 1 ErbStG

R E 1.1 Anwendung der Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen auf Schenkungen

[1]Die Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, auch für Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Absatz 2 ErbStG). [2]Bei der Besteuerung von **Schenkungen unter Lebenden** gelten alle Bestimmungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, sofern sie nicht Sachverhalte betreffen, die allein bei Erwerben von Todes wegen vorkommen. [3]Nicht auf Schenkungen anzuwenden sind insbesondere die Vorschriften

1. zum Abzug der Nachlassverbindlichkeiten (> § 10 Absatz 1 Satz 2 ErbStG),
2. zum Pauschbetrag für Erbfallkosten (> § 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 2 ErbStG),
3. zum Erwerb eines Familienheims von Todes wegen (> § 13 Absatz 1 Nummer 4b und 4c ErbStG),

zum Rückfall von Vermögensgegenständen an die Eltern (> § 13 Absatz 1 Nummer 10

4. ErbStG),

zur Steuerklasse der Eltern bei Erwerben von Todes wegen (> § 15 Absatz 1 ErbStG Steuerklasse I Nummer 4)
5. oder zu Erwerben auf Grund gemeinschaftlicher Testamente von Ehegatten oder Lebenspartnern im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes (> § 15 Absatz 3 ErbStG),

zum besonderen Versorgungsfreibetrag für den überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner im Sinne des
6. Lebenspartnerschaftsgesetzes oder die Kinder des Erblassers (> § 17 ErbStG). [2]Der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG kann ausnahmsweise bei einem nach § 7 Absatz 1 Nummer 5 ErbStG steuerbaren Erwerb gewährt werden, wenn ein Ehegatte oder Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes als Abfindung für seinen Erbverzicht und aufschiebend bedingt bis zum Tod des anderen Ehegatten oder Lebenspartners im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes ein Leibrentenstammrecht erwirbt,

zur Haftung von Kreditinstituten (> § 20 Absatz 6 Satz 2
7. ErbStG) oder

zur Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (> § 27
8. ErbStG).

R E 1.2 Familienstiftungen und Familienvereine

(1) [1]Vermögen einer inländischen Familienstiftung (§ 1 Absatz 1 Nummer 4, § 2 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG) unterliegt in Zeitabständen von je 30 Jahren der **Ersatzerbschaftsteuer**. [2]Die Steuerpflicht setzt voraus, dass die Stiftung an dem für sie maßgebenden Besteuerungszeitpunkt (> § 9 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) die Voraussetzungen für eine Familienstiftung erfüllt. [3]Die Steuerpflicht entfällt hiernach, wenn eine Familienstiftung vor diesem Zeitpunkt aufgelöst oder durch Satzungsänderung in eine andere Stiftung (z.B. Unternehmensstiftung) umgewandelt wird.

(2) [1]Eine **Familienstiftung** im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG ist stets gegeben, wenn nach ihrer Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt (Destinatäre) sind (§ 15 Absatz 2 AStG). [2]Eine Familienstiftung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG ist auch dann gegeben, wenn die genannten Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtigt sind und zusätzliche Merkmale ein "wesentliches Familieninteresse" belegen. [3]Dies kann insbesondere dann gegeben sein, wenn die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat. [4]Bereits die Bezugsberechtigung der in den Satzungen bezeichneten Familienangehörigen prägt das Wesen als Familienstiftung, auch wenn Ausschüttungen bisher nicht vorgenommen worden sind. [5]In welchem Umfang die Stiftung ihre Erträge thesauriert, ist für die Bezugsberechtigung der Destinatäre ohne Bedeutung.

(3) [1]Unter den **wesentlichen Familieninteressen** sind Vermögensinteressen im weitesten Sinne zu verstehen. [2]Dazu gehören nicht nur Bezugs- und Anfallsrechte, sondern alle Vermögensvorteile, die die begünstigten Familien und ihre Mitglieder aus dem Stiftungsvermögen ziehen. [3]Die Stiftung dient diesen Vermögensinteressen dann wesentlich, wenn nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft deren Wesen darin besteht, es den Familien zu ermöglichen, das Stiftungsvermögen, soweit es einer Nutzung zu privaten Zwecken zugänglich ist, zu nutzen oder die Stiftungserträge an sich zu ziehen. [4]Darunter fallen insbesondere auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Stiftungsvermögens, wie

die Nutzung der stiftungseigenen Immobilien zu
1. Wohnzwecken,

der Einsatz des Personals der Stiftung für Arbeiten im Rahmen des eigenen
2. Hausstandes oder

bei einer Stiftung mit Kunstbesitz der Vorteil, von diesem Kunstbesitz umgeben
3. zu sein.

[5]Derartige Nutzungs- und Zugriffsmöglichkeiten können sich allein aus der Natur des Stiftungszwecks oder aber in Verbindung mit dem Einfluss der Familien auf die Geschäftsführung ergeben. [6]Inwieweit davon tatsächlich Gebrauch gemacht wird, ist nicht entscheidend.

(4) [1]Die **Änderung des Stiftungscharakters** einer Familienstiftung durch Satzungsänderung, gleichgültig, ob sie zu Lebzeiten oder erst nach dem Tode des Stifters erfolgt, gilt erbschaftsteuerrechtlich als Errichtung einer neuen Familienstiftung (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG). [2]Dies gilt entsprechend, wenn durch die Satzungsänderung lediglich bisher nicht bezugs- oder anfallsberechtigte Familienmitglieder oder Dritte in den Kreis der Destinatäre aufgenommen werden und die Errichtung der Stiftung bei bereits damaliger Zugehörigkeit der neu aufgenommenen Destinatäre seinerzeit nach einer ungünstigeren Steuerklasse zu besteuern gewesen wäre. [3]Die durch Satzungsänderung entstandene "neue" Stiftung gilt als Erwerber des Vermögens der "bisherigen" Stiftung (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG). [4]Sie ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem ursprünglichen Stifter (Erblasser oder Schenker) zu besteuern (§ 15 Absatz 2 Satz 1 ErbStG). [5]Die Aufhebung der bisherigen Stiftung wird dagegen im Aufhebungszeitpunkt nicht gesondert besteuert. [6]Die bei der Errichtung der bisherigen Stiftung festgesetzte Steuer und die bereits entrichtete Ersatzerbschaftsteuer erlischt nicht. [7]Die Behandlung der Satzungsänderung als Errichtung einer neuen Stiftung führt dazu, dass die 30-Jahresfrist für die Entstehung der Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 in Verbindung mit § 9 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) bei der bisherigen Stiftung endet und bei der neuen Stiftung neu zu laufen beginnt. [8]Eine Anrechnung der bei Errichtung der bisherigen Stiftung festgesetzten Steuer auf die im Zeitpunkt der Satzungsänderung festzusetzende Erbschaftsteuer kommt nicht in Betracht.

(5) Wird die Familienstiftung durch Satzungsänderung in eine **gemeinnützige Stiftung** umgewandelt, ist deren Erwerb nach § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe b ErbStG steuerfrei.

(6) Die Ausführungen in Absatz 2 bis 4 zu Stiftungen gelten für Vereine, deren Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist (**Familienverein**, § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG), entsprechend.

Zu § 2 ErbStG

R E 2.1 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

(1) [1]Ein Erwerbsvorgang, an dem eine natürliche Person oder eine der in § 2 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d oder Nummer 2 ErbStG genannten Körperschaften (Inländer) beteiligt ist, unterliegt der **unbeschränkten Steuerpflicht**, wenn diese zum Besteuerungszeitpunkt (> § 9 ErbStG) im Bundesgebiet ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) bzw. ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) haben. [2]Entsprechendes gilt, wenn an einem Erwerbsvorgang ein deutscher Staatsangehöriger beteiligt ist, der die Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe b oder c ErbStG erfüllt. [3]Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliches inländisches und ausländisches Vermögen, das zu einem Erwerbsvorgang gehört.

(2) Die **beschränkte Steuerpflicht** (§ 2 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG) erstreckt sich nur auf Vermögen der in § 121 BewG genannten Art, das auf das Inland entfällt (> R E 2.2).

R E 2.2 Inlandsvermögen

(1) [1]Zum **Inlandsvermögen** bei beschränkter Steuerpflicht gehören nur solche Wirtschaftsgüter, die auch bei unbeschränkter Steuerpflicht einem Erwerb zuzurechnen sind. [2]Es werden deshalb auch beim Inlandsvermögen die Wirtschaftsgüter nicht erfasst, die nach den Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes oder anderer Gesetze nicht zur Erbschaftsteuer heranzuziehen sind.

(2) [1]**Inländisches Betriebsvermögen** unterliegt der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht nicht nur, wenn in diesem Gebiet eine Betriebsstätte unterhalten wird, sondern auch, wenn lediglich ein ständiger Vertreter (§ 13 AO) für den Gewerbebetrieb bestellt ist. [2]Im Besteuerungsverfahren ist selbstständig darüber zu entscheiden, ob für das im Inland betriebene Gewerbe, dem das Vermögen dient, im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist.

(3) [1]Die **Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft** gehört zum Inlandsvermögen, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung allein oder zusammen mit ihm nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG als Eigentümer der übertragenen Anteile mindestens zu 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. [2]Wird nur ein Teil einer solchen Beteiligung durch Schenkung zugewendet, sind auch weitere innerhalb der nächsten zehn Jahre von derselben Person anfallende Erwerbe aus der Beteiligung als Inlandsvermögen zu behandeln, auch wenn im Zeitpunkt ihres Erwerbs die Beteiligung des Erblassers oder Schenkers weniger als 10 Prozent beträgt. [3]Bei der Ermittlung des Umfangs der Beteiligung sind auch lediglich mittelbar gehaltene Anteile zu berücksichtigen. [4]Anteile, die über eine inländische Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen gehalten werden und daher bereits nach § 121 Nummer 3 BewG zum Inlandsvermögen gehören, sind mit Anteilen zusammenzurechnen, die nicht in der Betriebsstätte gehalten werden. [5]Bei Erreichen der Beteiligungsgrenze zählt grundsätzlich nur die jeweils unmittelbar gehaltene Beteiligung zum Inlandsvermögen, auch wenn sie für sich genommen die Beteiligungsgrenze nicht erreicht. [6]Eine mittelbar über eine ausländische Gesellschaft gehaltene Beteiligung zählt zum Inlandsvermögen, soweit es sich bei der Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft um einen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten handelt (§ 42 AO). [7]Letzteres kommt in Betracht, wenn für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

(4) [1]**Urheberrechte**, die weder zu einem inländischen Betriebsvermögen eines beschränkt Steuerpflichtigen gehören noch in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind, gehören nach § 121 Nummer 6 BewG dann zum Inlandsvermögen, wenn sie einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen sind. [2]§ 121 Nummer 6 BewG setzt nicht voraus, dass die einem Gewerbebetrieb überlassenen Wirtschaftsgüter diesem für die Dauer oder auf lange Zeit zu dienen bestimmt sind. [3]Es genügt vielmehr, dass sie tatsächlich dem inländischen Gewerbebetrieb zur gewerblichen Verwendung am Stichtag überlassen sind. [4]Zur Bewertung > R B 9.2.

(5) [1]Zum steuerpflichtigen Inlandsvermögen gehört auch die **typische stille Beteiligung** einer beschränkt steuerpflichtigen Person an einem inländischen Unternehmen. [2]Gewinnanteile aus der stillen Beteiligung gehören jedoch nicht zum Inlandsvermögen. [3]Zur Bewertung von typischen stillen Beteiligungen > R B 12.4.

(6) [1]**Nutzungsrechte** gehören nur dann zum Inlandsvermögen, wenn sie an einem Wirtschaftsgut bestehen, das in § 121 BewG als Inlandsvermögen aufgeführt ist. [2]Das Nutzungsrecht an einer Beteiligung nach § 121 Nummer 4 BewG kann dem gemäß nur erfasst werden, wenn diese mindestens 10 Prozent des Grund- und Stammkapitals einer inländischen Kapitalgesellschaft ausmacht.

(7) [1]**Schulden und Lasten** werden nur insoweit berücksichtigt, als sie mit dem Inlandsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (> R E 10.10) und dieses Vermögen belasten. [2]Einkommensteuerschulden eines Erblassers sind bei der Ermittlung des Inlandsvermögens abzuziehen, wenn die Einkommensteuer durch den Besitz des Inlandsvermögens ausgelöst worden ist (> R E 10.8). [3]Steuerforderungen eines Erblassers gehören zwar grundsätzlich nicht zum Inlandsvermögen, sind aber mit abzugsfähigen Steuerschulden des Erblassers zu saldieren.

(8) [1]War ein Erblasser oder Schenker bei beschränkter Steuerpflicht an einer **Gemeinschaft** beteiligt, ist sein Anteil an diesem Vermögen in die Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögensanfalls einzubeziehen. [2]Die Frage, inwieweit der auf ihn entfallende Anteil zum Inlandsvermögen gehört, wird bei der Veranlagung des Erwerbers entschieden.

Zu § 3 ErbStG

R E 3.1 Erwerb durch Erbanfall und Teilungsanordnungen oder Ausgleichungen

(1) [1]**Teilungsanordnungen** (§ 2048 BGB) sind schuldrechtlich im Verhältnis der Miterben zueinander wirkende letztwillige Regelungen des Erblassers über die Zuweisung bestimmter Nachlassgegenstände im Rahmen der Erbauseinandersetzung. [2]Sie sind dem Werte nach auf den jeweiligen Erbteil anzurechnen und führen somit zu keiner Veränderung oder Verschiebung der Erbanteile. [3]Wie eine freie Erbauseinandersetzung sind Teilungsanordnungen für die Ermittlung des Anteils des einzelnen Erben am Nachlass (Erwerb durch Erbanfall, § 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG)

ohne Bedeutung. [4]Der nach den steuerlichen Bewertungsvorschriften ermittelte Reinwert des Nachlasses ist den Erben folglich auch bei Teilungsanordnungen nach Maßgabe der Erbanteile zuzurechnen. [5]Die Sonderregelungen für Teilungsanordnungen und freie Erbauseinandersetzungen bei den Steuerbefreiungen (§ 13 Absatz 1 Nummer 4b Satz 3 und 4 ErbStG, § 13 Absatz 1 Nummer 4c Satz 3 und 4 ErbStG, § 13a Absatz 3 Satz 2 in Verbindung mit § 13b Absatz 3 ErbStG sowie § 13c Absatz 2 Satz 2 und 3 ErbStG) bzw. der Steuerentlastung nach § 19a ErbStG (§ 19a Absatz 2 Satz 3 ErbStG) führen nur zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage der Steuerbefreiung bzw. -entlastung und nicht zu einer Änderung der Zuordnung der Erwerbsgegenstände beim einzelnen Erben.

(2) [1]Enthält die Verfügung von Todes wegen ohne Bestimmung der Erbanteile nur Teilungsanordnungen und ergibt die Auslegung der Willenserklärungen des Erblassers, dass die **Teilungsanordnungen zugleich als Erbeinsetzung** zu beurteilen sind, richten sich die Erbanteile nach dem Verkehrswert der durch die Teilungsanordnungen zugewiesenen Nachlassgegenstände im Verhältnis zum Verkehrswert des Nachlasses. [2]Auch in diesem Fall sind die Teilungsanordnungen selbst erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich. [3]Der Erwerb durch Erbanfall bestimmt sich nach dem sich aus den errechneten Erbanteilen ergebenden Anteil am nach den steuerlichen Bewertungsvorschriften ermittelten Reinwert des Nachlasses.

(3) [1]Sonderfälle dinglich wirkender Teilungsanordnungen sind die **qualifizierte Nachfolgeklausel** im Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft und die Hoferbenbestimmung nach der Höfeordnung. [2]Trotz der hier eintretenden Sondererbfolge können auch diese Teilungsanordnungen erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich sein, falls insoweit bei Auslegung der Willenserklärungen des Erblassers die Sondererbfolge zu keiner Verschiebung der Erbquoten führt. [3]Absatz 1 Satz 5 gilt entsprechend.

(4) Stellt die Anordnung des Erblassers über die Zuweisung bestimmter Nachlassgegenstände einschließlich der Fälle der Sondererbfolge nach Absatz 3 einen Miterben im Vergleich zum Wert seines Erbanteils besser oder schlechter und ist dies vom Erblasser beabsichtigt, liegt ein **Vorausvermächtnis** oder eine **Auflage** vor, die erbschaftsteuerrechtlich werterhöhend oder wertmindernd beim Erwerb dieses Miterben zu berücksichtigen sind.

(5) [1]Zuwendungen unter Lebenden sind unter bestimmten Voraussetzungen unter den miterbenden Abkömmlingen auszugleichen. [2]Dies gilt insbesondere, wenn der Schenker die Ausgleichung bei der Zuwendung angeordnet hat (§ 2050 Absatz 3 BGB). [3]Bei der **Ausgleichung** handelt es sich um eine an die Erbanteilsberechtigung aktiv und passiv gebundene Verpflichtung, die Erbauseinandersetzung unter Berücksichtigung der Ausgleichung vorzunehmen. [4]Sie führt zu Teilungsanteilen, die von den Erbanteilen abweichen. [5]Erbschaftsteuerrechtlich ist der Nachlass mit seinem steuerlichen Wert den Miterben nach diesen Teilungsanteilen zuzurechnen.

R E 3.2 Erwerb durch Vermächtnis

– unbesetzt –

R E 3.3 Schenkung auf den Todesfall

[1]Die Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 ErbStG) erfordert trotz der Zuordnung zu den Erwerben von Todes wegen die Tatbestandsmerkmale einer **freigebigen Zuwendung** (> R E 7.1). [2]Die vom Erwerber übernommenen Verbindlichkeiten sind nach § 10 Absatz 1 Satz 2 ErbStG vom steuerlichen Wert des Erwerbsgegenstandes abzuziehen.

R E 3.4 Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters

(1) [1]Geht beim Tode eines Gesellschafters sein **Anteil am Gesellschaftsvermögen** nicht auf seine Erben, sondern auf die verbleibenden Gesellschafter bzw. die Gesellschaft selbst über und ist der Wert der Abfindung, die diese dafür zu leisten haben, geringer als der sich nach § 12 ErbStG ergebende Wert des Anteils, gilt die insoweit eintretende Bereicherung der Gesellschafter als Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG). [2]Dies betrifft sowohl Anteile an einer Personengesellschaft als auch Anteile an einer Kapitalgesellschaft. [3]Auf das subjektive Merkmal eines Willens zur Unentgeltlichkeit (> R E 7.1) seitens des verstorbenen Gesellschafters kommt es nicht an.

(2) [1]Bei Personengesellschaften betrifft der Tatbestand des § 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG insbesondere den **Anwachsungserwerb** (§ 738 Absatz 1 BGB, § 105 Absatz 2, § 161 Absatz 2 HGB), aber auch den Übergang des Gesamthandseigentums in das Alleineigentum des übernehmenden Gesellschafters im Fall einer zweigliedrigen Personengesellschaft. [2]Als Erwerber sind stets die verbleibenden Gesellschafter anzusehen.

(3) [1]Eine Anwachsung auf die verbleibenden Gesellschafter ist bei **Anteilen an Kapitalgesellschaften** nicht möglich. [2]Im Recht der GmbH kann die Vererblichkeit des Geschäftsanteils durch Gesellschaftsvertrag nicht abbedungen werden (§ 15 GmbHG). [3]§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG erfasst aber bei Kapitalgesellschaften insbesondere gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen, durch die die Erben verpflichtet werden, den durch Erbanfall erworbenen Geschäftsanteil auf die Gesellschafter oder die Gesellschaft gegen eine Abfindung zu übertragen, die geringer ist als der sich nach § 12 Absatz 1 und 2 ErbStG ergebende steuerliche Wert des Anteils. [4]Erwerber im Sinne von § 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG sind die Gesellschafter oder – bei Erwerb durch die Gesellschaft selbst – die Gesellschaft. [5]War der Erblasser zu mehr als 25 Prozent unmittelbar am Nennkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, ist der Erwerb der Anteile nach §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt. [6]Ist die Kapitalgesellschaft als Erwerber anzusehen, kommt nur die Begünstigung nach § 13a ErbStG in Betracht; § 19a ErbStG erfasst nur den Erwerb durch natürliche Personen und ist daher nicht anwendbar. [7]Wird der Geschäftsanteil eines Gesellschafters einer GmbH bei dessen Tod nach § 34 GmbHG eingezogen, geht der auf die Erben übergegangene Anteil unter. [8]Erhalten die Erben eine Abfindung, die geringer ist als der sich nach § 12 ErbStG ergebende steuerliche Wert des Anteils, unterliegt die dadurch eintretende Werterhöhung der Anteile der verbleibenden Gesellschafter als Schenkung auf den Todesfall des Erblassers an diese Gesellschafter der Besteuerung. [9]Da die Gesellschafter selbst keine Anteile erwerben, ist dieser Erwerb durch die Gesellschafter nicht nach §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt.

R E 3.5 Vertragliche Hinterbliebenenbezüge aus einem Arbeitsverhältnis des Erblassers

(1) [1]Die **kraft Gesetzes entstehenden Versorgungsansprüche** Hinterbliebener unterliegen nicht der Erbschaftsteuer. [2]Hinterbliebene in diesem Sinne sind nur der mit dem Erblasser bei dessen Tod rechtsgültig verheiratete Ehegatte oder Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes und die Kinder des Erblassers. [3]Zu den nicht steuerbaren Ansprüchen (Bezügen) gehören insbesondere:

1. Versorgungsbezüge der Hinterbliebenen von Beamten auf Grund der Beamtengesetze des Bundes und der Länder;
2. Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Angestellten und Arbeitern aus der gesetzlichen Rentenversicherung zustehen. [2]Dies gilt auch in den Fällen freiwilliger Weiter- und Höherversicherung;
3. Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Angehörigen der freien Berufe aus einer berufsständischen Pflichtversicherung bei einer berufsständischen Versorgungseinrichtung zustehen. [2]Dies gilt auch für Ansprüche aus einer vom Erblasser fortgeführten Pflichtversicherung, die an die Stelle einer Pflichtversicherung auf Grund einer weiter bestehenden Pflichtmitgliedschaft in der jeweils zuständigen Berufskammer tritt, sowie für Ansprüche, die auf einer freiwilligen Weiter- oder Höherversicherung in der Versorgungseinrichtung beruhen. [3]Bei den letztgenannten Ansprüchen handelt es sich insbesondere um Fälle, in denen das frühere Pflichtmitglied eine berufsfremde Tätigkeit im Inland ausübt, die zur Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung führt, oder eine berufsspezifische Tätigkeit im Ausland ausübt und auf freiwilliger Grundlage Mindestbeiträge an die Versorgungseinrichtung entrichtet;
4. Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Abgeordneten auf Grund der Diätengesetze des Bundes und der Länder zustehen.

(2) [1]Hinterbliebenenbezüge, die auf **Tarifvertrag, Betriebsordnung, Betriebsvereinbarung, betrieblicher Übung** oder dem Gleichbehandlungsgrundsatz beruhen, unterliegen ebenfalls nicht der Erbschaftsteuer. [2]Hierzu gehören alle Bezüge, die auf ein Dienstverhältnis (§ 1 Absatz 1 LStDV) des Erblassers zurückzuführen sind. [3]Ob ein Dienstverhältnis gegeben war, ist im Einzelfall danach zu entscheiden, wie die Aktivenbezüge des Erblassers bei der Einkommen- bzw. Lohnsteuer behandelt worden sind. [4]War dort ein Arbeitnehmer-Verhältnis angenommen worden, gilt dies auch für die Erbschaftsteuer. [5]In der Regel werden dann auch die Hinterbliebenenbezüge der Lohnsteuer unterliegen (§ 19 Absatz 2 EStG). [6]Es ist aber auch möglich, dass diese Bezüge, wenn sie von einer Pensionskasse oder von der

Sozialversicherung gezahlt werden, einkommensteuerrechtlich nach § 22 Nummer 1 EStG als wiederkehrende Bezüge oder als Leibrente zu behandeln sind. [7]Für die Erbschaftsteuer ist diese unterschiedliche ertragsteuerliche Behandlung unerheblich. [8]Steht fest, dass die Versorgungsbezüge auf ein Dienstverhältnis zurückzuführen sind, ist es erbschaftsteuerrechtlich ohne Bedeutung, ob sie vom Arbeitgeber auf Grund einer Pensionszusage, von einer Pensions- oder Unterstützungskasse oder einem Pensionsfonds, auf Grund einer Direktversicherung des Arbeitgebers oder auf Grund einer anderen Rechtsgrundlage gezahlt werden.

(3) [1]Auch Hinterbliebenenbezüge, die auf einem zwischen dem Erblasser und seinem Arbeitgeber geschlossenen **Einzelvertrag** beruhen, sind, soweit sie angemessen sind, nicht steuerbar. [2]Als "angemessen" sind solche Hinterbliebenenbezüge anzusehen, die 45 Prozent des Brutto-Arbeitslohnes des verstorbenen Arbeitnehmers nicht übersteigen. [3]Unter diese nicht steuerbaren Hinterbliebenenbezüge fallen auch die Hinterbliebenenbezüge, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit der GmbH, deren Geschäftsführer er war, vereinbart hat, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer wie ein Nichtgesellschafter als abhängiger Geschäftsführer anzusehen war und die Hinterbliebenenbezüge angemessen sind. [4]War er demgegenüber ein herrschender Geschäftsführer, unterliegen die Hinterbliebenenbezüge der Erbschaftsteuer.

(4) [1]Hinterbliebenenbezüge, die nicht auf ein **Arbeitnehmer-Verhältnis** des Erblassers zurückgehen, beispielsweise die Bezüge, die den Hinterbliebenen eines verstorbenen persönlich haftenden Gesellschafters einer Personengesellschaft auf Grund des Gesellschaftsvertrags zustehen, unterliegen grundsätzlich nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG der Erbschaftsteuer. [2]Die Hinterbliebenenbezüge sind jedoch ausnahmsweise nicht steuerbar, wenn der verstorbene persönlich haftende Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft im Innenverhältnis gegenüber den die Gesellschaft beherrschenden anderen Gesellschaftern wie ein Angestellter gebunden war.

(5) Wegen der Auswirkungen der nicht steuerbaren Hinterbliebenenbezüge auf die Berechnung der fiktiven **Zugewinnausgleichsforderung** > R E 5.1 und des **Versorgungsfreibetrags** > R E 17.

R E 3.6 Erwerbe aus Versicherungen auf verbundene Leben

(1) [1]Nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG ist die **Auszahlung einer Versicherungssumme** aus einer Lebensversicherung oder einer Leibrente aus einer Leibrentenversicherung steuerpflichtig, wenn sie nicht an den Versicherungsnehmer selbst, sondern an einen bezugsberechtigten Dritten fällt. [2]Erfolgt eine solche Auszahlung an einen Bezugsberechtigten noch zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers, ist sie nach § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG steuerpflichtig. [3]Dies gilt auch bei Versicherungssummen aus einer verbundenen Lebensversicherung, d.h. auf einer auf das Leben eines zuerst versterbenden Mitversicherungsnehmers – zumeist Ehegatten – abgeschlossenen Lebensversicherung.

(2) [1]Da das Versicherungsvertragsrecht keine Sonderbestimmung für den Fall enthält, dass an einem Versicherungsvertrag mehrere Versicherungsnehmer beteiligt sind, gilt neben den Privatvereinbarungen das allgemeine bürgerliche Recht. [2]Die Versicherungsnehmer sind grundsätzlich Teilhaber einer untereinander bestehenden **Gemeinschaft** (§ 741 BGB). [3]Sie haften regelmäßig gesamtschuldnerisch für die Versicherungsprämie (§ 427 BGB). [4]Dies schlägt sich auch in der Behandlung des Anspruchs auf die Versicherungsleistung nieder. [5]Die auf Grund des Todes des Erstversterbenden oder im Erlebensfall fällige Versicherungsleistung fällt im Ergebnis zugunsten der Gemeinschaft an. [6]Erfolgt die Leistung ausschließlich an einen (überlebenden) Versicherungsnehmer, erhält dieser die Leistung nur anteilig – entsprechend seinem Anteil an der Gemeinschaft – in seiner Eigenschaft als Versicherungsnehmer und insoweit nicht als unter das ErbStG fallenden Erwerb. [7]Im Übrigen ist die Versicherungssumme nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 oder § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG zu erfassen. [8]Der Anteil an der Gemeinschaft bemisst sich dabei nach der im Innenverhältnis vereinbarten Prämienzahlungspflicht. [9]Im Zweifel ist anzunehmen, dass Teilhabern gleiche Anteile zustehen (§ 742 BGB).

(3) [1]Bei **Ehegatten** und Lebenspartnern im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes ist wegen der engen persönlichen Bindungen untereinander und auf Grund gleichberechtigter Interessenlage grundsätzlich von einer im Innenverhältnis vereinbarten hälftigen Zahlungsverpflichtung auszugehen. [2]Dabei kann unterstellt werden, dass persönliche und wirtschaftliche Leistungen eines Ehegatten oder Lebenspartners im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes nicht

gegeneinander oder untereinander abgerechnet werden, sondern ersatzlos von demjenigen erbracht werden sollen, der hierzu in der Lage ist.

(4) [1]Bei Versicherungsverträgen mit **mehreren Versicherungsnehmern** ist eine Anzeige nach § 33 Absatz 3 ErbStG zu erstatten, wenn das Versicherungsunternehmen die Auszahlung nicht an alle Versicherungsnehmer zugleich vornimmt. [2]Die Frage, inwieweit die Versicherungsleistung beim einzelnen Empfänger der Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer unterliegt, kann nur im Besteuerungsverfahren selbst entschieden werden.

R E 3.7 Verträge zugunsten Dritter im Zusammenhang mit Bankguthaben und -depots sowie Lebensversicherungen

(1) [1]Will der Inhaber von Bankguthaben oder -depots die Abwicklung und Verteilung des Nachlasses dadurch erleichtern, dass im Erbfall nur eine Person über die Forderungen gegen das Kreditinstitut verfügen kann, genügt es, ihr eine **Bankenvollmacht über den Tod hinaus** zu erteilen; die gesetzliche oder testamentarische Erbfolge wird dadurch nicht berührt. [2]Hat der Erblasser dagegen mit der Bank einen Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall zum Vorteil der dritten Person abgeschlossen, erwirbt der Begünstigte die Bankguthaben außerhalb der Erbfolge unmittelbar auf Grund dieses Vertrags (§§ 328, 331 BGB; § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG). [3]Eine Weitergabe von Teilen dieses erworbenen Vermögens ohne rechtliche Verpflichtung an Erben oder Miterben ist regelmäßig als steuerpflichtige Schenkung zu behandeln, es sei denn, der Vertrag wird nach § 333 BGB vom Begünstigten zurückgewiesen.

(2) [1]Leistungen aus einer Lebensversicherung unterliegen beim Erwerb durch einen Bezugsberechtigten der Besteuerung nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG, wenn im Valutaverhältnis zwischen dem Versprechensempfänger (Versicherungsnehmer und Erblasser) und dem Begünstigten eine freigebige Zuwendung vorliegt. [2]Hat ein Bezugsberechtigter eines Lebensversicherungsvertrags die Prämien ganz oder teilweise gezahlt, ist die Versicherungsleistung nach dem Verhältnis der vom Versicherungsnehmer/Erblasser gezahlten Versicherungsbeiträge zu den insgesamt gezahlten Versicherungsbeiträgen aufzuteilen; nur dieser Teil unterliegt der Erbschaftsteuer. [3]Der Bezugsberechtigte trägt die Beweislast hinsichtlich der von ihm gezahlten Versicherungsbeiträge. [4]Diese Grundsätze gelten auch, wenn ein Anspruch aus einer noch nicht fälligen Lebensversicherung übertragen wird, bei der der Erwerber die Versicherungsbeiträge bisher ganz oder teilweise gezahlt hat.

Zu § 5 ErbStG

R E 5.1 Erbrechtlicher Zugewinnausgleich

(1) [1]Kommt es mit Beendigung der Zugewinngemeinschaft zur **erbrechtlichen Abwicklung**, weil die Eheleute bis zum Tod eines Ehegatten im Güterstand der Zugewinngemeinschaft gelebt und der überlebende Ehegatte das Vermögen des verstorbenen Ehegatten ganz oder teilweise durch Erbanfall oder Vermächtnis erworben hat, ist nur für steuerliche Zwecke fiktiv eine steuerfrei zu stellende Ausgleichsforderung zu ermitteln und vom Erwerb des Ehegatten abzuziehen. [2]Ist abzusehen, dass der Erwerb des überlebenden Ehegatten einschließlich etwaiger Vorschenkungen (§ 14 ErbStG) die persönlichen Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG) nicht überschreiten wird, kann eine Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung unterbleiben.

(2) [1]Die **fiktive Ausgleichsforderung** ist für die tatsächliche Dauer der Zugewinngemeinschaft nach den Bestimmungen der §§ 1373 bis 1383 und 1390 BGB zu ermitteln; von diesen Vorschriften abweichende ehevertragliche Vereinbarungen bleiben hierbei unberücksichtigt. [2]Für jeden Ehegatten ist das Anfangs- und Endvermögen nach Verkehrswerten gegenüberzustellen. [3]Die Zu- und Abrechnungen nach §§ 1374 ff. BGB sind dabei zu beachten. [4]Bei Überschuldung ist das Vermögen mit seinem negativen Wert anzusetzen (§ 1374 Absatz 1, § 1375 Absatz 1 BGB). [5]Die infolge des Kaufkraftschwunds nur nominale Wertsteigerung des Anfangsvermögens eines Ehegatten während der Ehe stellt keinen Zugewinn dar; das gilt auch in Fällen eines negativen Anfangsvermögens. [6]Für die Wertsteigerung bei Hinzurechnungen zum Anfangsvermögen gilt dies entsprechend.

(3) [1]**Anfangsvermögen** ist das Vermögen, das einem Ehegatten – nach Abzug von Verbindlichkeiten – beim Eintritt des

Güterstandes gehörte (§ 1374 Absatz 1 BGB). [2]Im Fall des § 5 Absatz 1 ErbStG gilt als Tag des Eintritts des Güterstands

1. für alle Ehen, die nach dem 1. Juli 1958 geschlossen wurden oder werden und die nicht durch Ehevertrag einen anderen Güterstand vereinbart haben, der Tag der Eheschließung;
2. für vor dem 1. Juli 1958 geschlossene Ehen der 1. Juli 1958 (Art. 8 Abschn. I Nummer 3 und 4 Gleichberechtigungsgesetz);
3. für Ehen, bei denen die Eheleute (aus einem zunächst vertraglich vereinbarten anderen Güterstand) später durch ehevertragliche Vereinbarung in den Güterstand der Zugewinngemeinschaft wechseln, der Tag des Vertragsabschlusses;
4. für Ehen, für die im Beitrittsgebiet der gesetzliche Güterstand nach § 13 des Familiengesetzbuchs der DDR (Errungenschaftsgemeinschaft) galt und die Überleitung in den gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft nicht durch Erklärung eines Ehegatten ausgeschlossen wurde, der 3. Oktober 1990.

(4) [1]Bei der Ermittlung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Absatz 1 ErbStG sind Erwerbe des überlebenden Ehegatten im Sinne des § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG dem **Endvermögen** des verstorbenen Ehegatten zuzurechnen. [2]Dies gilt auch für erbschaftsteuerpflichtige Hinterbliebenenbezüge, die dem überlebenden Ehegatten auf Grund eines privaten Anstellungsvertrags des verstorbenen Ehegatten zustehen, sowie für Lebensversicherungen, die dem überlebenden Ehegatten zustehen, auch soweit es sich dabei um Ansprüche aus einer privaten Rentenversicherung des verstorbenen Ehegatten handelt. [3]Eine Hinzurechnung zum Endvermögen des verstorbenen Ehegatten unterbleibt, soweit es sich um Ansprüche handelt, die zivilrechtlich dem Versorgungsausgleich unterliegen, da diese nicht in den Zugewinnausgleich einbezogen werden.

(5) [1]Zur **Umrechnung der fiktiven Ausgleichsforderung** in den steuerfreien Betrag ist der Wert des Endvermögens des verstorbenen Ehegatten einschließlich der Hinzurechnungen nach Absatz 4 (maßgebender Nachlass) auch nach steuerlichen Bewertungsgrundsätzen zu ermitteln. [2]Dabei sind alle bei der Ermittlung des Endvermögens berücksichtigten Vermögensgegenstände zu bewerten, auch wenn sie nicht zum steuerpflichtigen Erwerb gehören. [3]Nach §§ 13, 13a oder 13c ErbStG begünstigtes Vermögen ist in die Berechnung des Ausgleichsbetrags mit seinem Steuerwert vor Abzug der sachlichen Steuerbefreiungen (Bruttowert) einzubeziehen. [4]Ist der sich danach ergebende Steuerwert des Endvermögens niedriger als dessen Verkehrswert, ist die nach zivilrechtlichen Grundsätzen ermittelte fiktive Zugewinnausgleichsforderung entsprechend dem Verhältnis von Steuerwert und Verkehrswert des dem Erblasser zuzurechnenden Endvermögens auf den steuerfreien Betrag zu begrenzen.

(6) [1]Nach § 29 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG ist die Festsetzung der Steuer für **frühere Schenkungen** an den überlebenden Ehegatten zu ändern, soweit diese Schenkungen bei der güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinngemeinschaft auf die Ausgleichsforderung nach § 5 Absatz 2 ErbStG angerechnet worden sind. [2]Entsprechend ist auch zu verfahren, wenn Schenkungen dieser Art bei der Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung nach § 5 Absatz 1 ErbStG berücksichtigt werden. [3]§ 29 Absatz 2 ErbStG ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

(7) [1]Absatz 1 bis 6 gelten für den erbrechtlichen Zugewinnausgleich unter Lebenspartnern im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes entsprechend. [2]Als Tag des Eintritts des Güterstands gilt

1. für Lebenspartnerschaften, die nach dem 31. Dezember 2004 begründet wurden oder werden und bei denen nicht durch Lebenspartnerschaftsvertrag ein anderer Güterstand vereinbart wurde oder wird, der Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft;
2. für Lebenspartnerschaften, die bis zum 31. Dezember 2004 begründet wurden, für die der Güterstand der Ausgleichsgemeinschaft galt und bei denen die Überleitung in den gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft nicht durch Erklärung eines Lebenspartners ausgeschlossen wurde, der 1. Januar 2005. [2]Als Anfangsvermögen im Sinne des § 6 LPartG in Verbindung mit § 1374 BGB gilt das Vermögen, das einem Lebenspartner bei Begründung des Vermögensstands der Ausgleichsgemeinschaft gehörte.
3. für Lebenspartnerschaften, bei denen die Lebenspartner (aus einem zunächst vertraglich vereinbarten anderen Güterstand) später durch lebenspartnerschaftsvertragliche Vereinbarung in den Güterstand der Zugewinngemeinschaft wechseln, der Tag des Vertragsabschlusses.

R E 5.2 Güterrechtlicher Zugewinnausgleich

(1) [1]Kommt es mit Beendigung der Zugewinngemeinschaft zur **güterrechtlichen Abwicklung**, gehört eine dabei von Gesetzes wegen entstehende Ausgleichsforderung (§ 1378 Absatz 3 BGB) nicht zum steuerpflichtigen Erwerb (§ 5 Absatz 2 ErbStG). [2]Verzichtet der berechtigte Ehegatte auf die geltend gemachte Ausgleichsforderung, kann, sofern Bereicherung und Wille zur Unentgeltlichkeit gegeben sind, darin eine Schenkung unter Lebenden an den verpflichteten Ehegatten liegen. [3]Erfolgt der Verzicht gegen eine Abfindung, tritt diese an die Stelle der Ausgleichsforderung und ist damit ebenfalls steuerfrei. [4]Dasselbe gilt auch für die Übertragung von Gegenständen unter Anrechnung auf die Ausgleichsforderung (§ 1383 Absatz 1 BGB).

(2) [1]Die Nichtsteuerbarkeit gilt auch hinsichtlich einer durch Ehevertrag (§ 1408 BGB) oder Vertrag im Zusammenhang mit einer Ehescheidung (§ 1378 Absatz 3 Satz 2 BGB) modifizierten Ausgleichsforderung als Ausfluss der bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsfreiheit der Ehegatten bei der Ausgestaltung des Zugewinnausgleichs. [2]Soweit durch solche Vereinbarungen einem Ehegatten für den Fall der Beendigung der Zugewinngemeinschaft eine **erhöhte güterrechtliche Ausgleichsforderung** verschafft wird, liegt eine steuerpflichtige Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 ErbStG) bzw. eine Schenkung unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG) vor, wenn mit den Vereinbarungen in erster Linie nicht güterrechtliche, sondern erbrechtliche Wirkungen herbeigeführt werden sollen. [3]Eine überhöhte Ausgleichsforderung kann vorliegen, soweit die tatsächliche Ausgleichsforderung, z.B. durch Vereinbarung eines vor dem Zeitpunkt des Vertragsschlusses liegenden Beginns des Güterstands oder eines abweichenden Anfangsvermögens, die sich nach §§ 1373 bis 1383 und 1390 BGB ohne Modifizierung ergebende Ausgleichsforderung übersteigt. [4]Aus der rückwirkenden Vereinbarung der Zugewinngemeinschaft allein ergibt sich keine erhöhte güterrechtliche Ausgleichsforderung. [5]Der Ehegatte, der auf Grund der Vereinbarungen bei Beendigung der Zugewinngemeinschaft die überhöhte Ausgleichsforderung geltend macht, wird entsprechend objektiv bereichert. [6]Der Wille zur Unentgeltlichkeit seitens des zuwendenden Ehegatten ist auf der Grundlage der ihm bekannten Umstände nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen zu bestimmen. [7]Es genügt die Kenntnis, dass der andere Ehegatte keinen Rechtsanspruch auf die Vereinbarungen und die dadurch sich erhöhende Ausgleichsforderung hatte und auch kein rechtlicher Zusammenhang mit einer Gegenleistung des anderen Ehegatten bestand.

(3) § 5 Absatz 2 ErbStG ist nicht anwendbar, wenn Ehegatten durch Ehevertrag den während des bisherigen Bestehens des Güterstands der Zugewinngemeinschaft entstandenen Zugewinn ausgleichen ohne den Güterstand zu beenden, so dass von Gesetzes wegen keine Ausgleichsforderung entstanden ist.

(4) Absatz 1 bis 3 gelten für den güterrechtlichen Zugewinnausgleich unter Lebenspartnern im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes entsprechend.

Zu § 6 ErbStG

R E 6 Vermächtnisse und Auflagen, die beim Tod des Beschwerten fällig werden

[1]Erbschaftsteuerrechtlich sind Nachvermächtnisse (§ 2191 Absatz 1 BGB) und **Vermächtnisse oder Auflagen, die mit dem Tod des Beschwerten fällig** werden, den Nacherbschaften gleichgestellt und damit abweichend vom Bürgerlichen Recht als Erwerb vom Vorvermächtnisnehmer oder Beschwerten und nicht als Erwerb vom Erblasser zu behandeln (§ 6 Absatz 4 ErbStG). [2]Ein solcher Fall ist insbesondere gegeben, wenn die Ehegatten in einem gemeinschaftlichen Testament mit gegenseitiger Erbeinsetzung bestimmen, dass ihren ansonsten zu Schlusserben eingesetzten Kindern beim Tod des erstversterbenden Elternteils Vermächtnisse zufallen sollen, die erst beim Tod des überlebenden Elternteils fällig werden. [3]Die Vermächtnisse sind als Erwerb vom überlebenden Elternteil zu versteuern. [4]Folglich liegt insoweit weder beim Tod des erstversterbenden noch beim Tod des überlebenden Ehegatten eine die jeweilige Bereicherung durch Erbanfall mindernde Vermächtnislast nach § 10 Absatz 5 Nummer 2 ErbStG vor; beim Tod des überlebenden Ehegatten ist jedoch eine Erblasserschuld nach § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzugsfähig. [5]Entsprechendes gilt auch, wenn in einem sog. Berliner Testament (§ 2269 BGB) – um nach dem Tod des erstversterbenden Ehegatten die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen durch die zu Schlusserben eingesetzten gemeinschaftlichen Kinder zu verhindern – bestimmt wird, dass den Kindern, die den Pflichtteil nicht fordern, als Erwerb vom erstversterbenden Elternteil ein Vermächtnis im Werte des Pflichtteils zufallen soll, das erst mit dem Tod des überlebenden Elternteils fällig wird (sog. Jastrowsche Klausel). [6]Für **Nachvermächtnisse** und beim Tod des

Beschwerten fällige Vermächtnisse und Auflagen findet § 6 Absatz 2 Satz 2 bis 5 ErbStG entsprechende Anwendung.

Zu § 7 ErbStG

R E 7.1 Freigebige Zuwendungen

(1) [1]Der steuerliche Schenkungsbegriff unterscheidet sich vom zivilrechtlichen Schenkungsbegriff (§ 516 BGB) darin, dass eine Einigung zwischen Schenker und Beschenktem über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht erforderlich ist. [2]Eine **freigebige Zuwendung** setzt voraus, dass sie unentgeltlich erfolgt und der Empfänger objektiv auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist. [3]Der Zuwendende muss diese Unentgeltlichkeit subjektiv gewollt haben.

(2) [1]**Bereicherung** kann jede Vermögensvermehrung und jede Minderung von Schulden oder Belastungen beim Bedachten sein. [2]Ob eine Bereicherung vorliegt, ist zunächst anhand der gemeinen Werte (Verkehrswerte) der Zuwendungsgegenstände und der gegebenenfalls vom Bedachten zu erfüllenden Gegenleistungen und Auflagen zu beurteilen. [3]Unentgeltlich ist ein Erwerb, soweit er nicht rechtlich abhängig ist von einer den Erwerb ausgleichenden Gegenleistung, die sowohl nach Art eines gegenseitigen Vertrags als auch durch Setzen einer Auflage oder Bedingung begründet sein kann. [4]Eine Bereicherung tritt nicht ein, soweit der Empfänger das Erhaltene rechtlich beanspruchen konnte, z.B. infolge einer entsprechenden Forderung oder als Entlohnung für vereinbarte Dienste.

(3) [1]Der Zuwendende muss in dem Bewusstsein handeln, dass er zu der Vermögenshingabe rechtlich nicht verpflichtet ist, er also seine Leistung ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung oder einem Gemeinschaftszweck erbringt. [2]Ein auf die Bereicherung des Bedachten gerichteter Wille im Sinne einer Bereicherungsabsicht ist nicht erforderlich. [3]Der **Wille zur Unentgeltlichkeit** ist auf der Grundlage der dem Zuwendenden bekannten Umstände nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen festzustellen. [4]Es genügt, wenn der Zuwendende die Tatsachen und Umstände kennt, auf Grund derer eine Zuwendung als objektiv unentgeltlich qualifiziert werden kann.

(4) Liegt eine freigebige Zuwendung vor, richtet sich die **Bewertung** der zugewendeten Vermögensgegenstände und der gegebenenfalls vom Bedachten zu erfüllenden Gegenleistungen und Auflagen nach § 12 ErbStG.

R E 7.2 Behandlung von unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten oder Lebenspartnern

[1]**Unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen** sind nicht deswegen von der Schenkungsteuer ausgenommen, weil sie – wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters – nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung keine Schenkungen im Sinne der §§ 516 ff. BGB darstellen. [2]Die Schenkungsteuerpflicht unbenannter Zuwendungen beurteilt sich – nicht anders als bei sonstigen Zuwendungen – nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG. [3]Die danach unter anderem erforderliche objektive Unentgeltlichkeit der Leistung kann nicht allein deswegen verneint werden, weil der unbenannten Zuwendung besondere ehebezogene Motive zugrunde liegen, etwa dahingehend, dass die Zuwendung dem "Ausgleich für geleistete Mitarbeit" des bedachten Ehegatten oder dessen "angemessener Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens" dienen soll. [4]Auf die Art des zugewendeten Vermögens und die Angemessenheit der Zuwendung kommt es grundsätzlich nicht an. [5]Das Vorstehende gilt für unbenannte Zuwendungen unter Lebenspartnern im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes entsprechend.

R E 7.3 Gegenstand der Schenkung bei Geldhingabe zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes

(1) [1]Die Hingabe von Geld zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes kann als Schenkung von Grundbesitz anzusehen sein **(mittelbare Grundstücksschenkung)**, wenn dem Bedachten nach dem erkennbaren Willen des Zuwendenden im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung ein bestimmtes Grundstück oder Gebäude verschafft werden soll. [2]Das gilt auch dann, wenn nicht die gesamten Kosten der Anschaffung oder Errichtung vom Schenker getragen werden. [3]In diesen Fällen kann eine Schenkung des dem hingegebenen Geldbetrag entsprechenden Teils des Grundstücks vorliegen. [4]Der Geldbetrag muss vom Schenker bereits bis zu dem Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks oder des Beginns der Baumaßnahme zugesagt sein. [5]Kann dem Finanzamt, insbesondere durch eine

schriftliche Erklärung des Schenkers zur Übernahme der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, nachgewiesen werden, dass zu diesem Zeitpunkt eine Zusage bestand, kann die Zahlung des vereinbarten Geldbetrags auch nachträglich erfolgen, jedoch nicht nach der Bezahlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch den Beschenkten. [6]Zwischen der Bereitstellung des Geldes und seiner bestimmungsmäßigen Verwendung muss ein enger zeitlicher Zusammenhang bestehen. [7]Wegen des Zeitpunkts der Ausführung einer mittelbaren Grundstücksschenkung > R E 9.1 Absatz 2.

(2) [1]In der Hingabe von Geld zum Erwerb eines Grundstücks – sei es in Höhe der vollen oder eines Teils der Anschaffungskosten – ist eine **Geldschenkung unter einer Auflage** zu sehen, wenn der Schenker dem Beschenkten gegenüber lediglich zum Ausdruck bringt, dass dieser für den zugewendeten Geldbetrag im eigenen Namen und für eigene Rechnung ein Grundstück erwerben soll, ohne dass dabei schon feststeht, um welches Grundstück es sich genau handelt. [2]Entsprechendes gilt, wenn der Schenker den Beschenkten lediglich verpflichtet, auf einem diesem gehörenden Grundstück nach eigenen Vorstellungen ein Gebäude zu errichten bzw. den Geldbetrag für die Errichtung eines solchen Gebäudes mit zu verwenden (Baukostenzuschuss), ohne dass bereits bei Ausführung der Zuwendung ein konkretes Bauvorhaben besteht, belegt z.B. durch eine Bauvoranfrage, einen Kostenvoranschlag oder einen Finanzierungsplan. [3]Die Schenkung gilt mit der Geldhingabe als ausgeführt. [4]Da die Auflage dem Beschenkten selbst zugute kommt, ist sie nicht abzugsfähig (§ 10 Absatz 9 ErbStG). [5]Es unterliegt deshalb der volle Geldbetrag der Besteuerung.

(3) [1]Trägt der Schenker nur einen **unbedeutenden Teil** der im Übrigen vom Beschenkten aufgebrachten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist in der Regel davon auszugehen, dass der Schenker lediglich einen Geldzuschuss zu einem vom Beschenkten in vollem Umfang für eigene Rechnung erworbenen Grundstück oder errichteten Gebäude geleistet hat. [2]Grundsätzlich ist ein Anteil bis etwa 10 Prozent des im Übrigen vom Beschenkten aufgebrachten Kaufpreises als unbedeutend anzusehen.

R E 7.4 Gemischte Schenkungen sowie Schenkungen unter einer Auflage

(1) [1]Entsprechend § 10 Absatz 1 Satz 1 und 2 ErbStG gilt auch bei der gemischten Schenkung oder Schenkung unter einer Auflage als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Bedachten, soweit sie der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt. [2]Die Bereicherung wird ermittelt, indem von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Steuerwert der Leistung des Schenkers die Gegenleistungen des Beschenkten und die von ihm übernommenen Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsauflagen mit ihrem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert abgezogen werden. [3]Hinsichtlich Nutzungs- und Duldungsauflagen gilt dies nur, soweit § 10 Absatz 6 Satz 6 ErbStG den Abzug nicht ausschließt, weil ein Nutzungsrecht sich bereits als Grundstücksbelastung bei der Ermittlung des gemeinen Werts eines Grundstücks ausgewirkt hat (> R E 10.10 Absatz 6). [4]Als Leistungsauflage ist bei der schenkweisen Übertragung von Grundbesitz auch die Übernahme der außergewöhnlichen Unterhaltslasten nach dem Denkmalschutzgesetz (Überlast; > R E 10.6) zu berücksichtigen, wenn der Grundbesitz oder ein Teil des Grundbesitzes nicht nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG steuerfrei ist oder der Erwerber auf die Steuerfreiheit verzichtet hat (§ 13 Absatz 3 Satz 2 ErbStG).

(2) Der Abzug der Gegenleistungen, Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsauflagen ist nach § 10 Absatz 6 ErbStG beschränkt, soweit der Gegenstand nach §§ 13, 13a oder 13c ErbStG befreit ist (> R E 13.1 ff., R E 13a.1 ff., R E 13c).

(3) [1]Sind **mehrere Vermögensgegenstände** Gegenstand einer freigebigen Zuwendung, sind unabhängig davon, ob die Gegenstände zu einer oder zu mehreren Vermögensarten gehören, die steuerlichen Einzelwerte zu einem einheitlichen Steuerwert der Gesamtschenkung zusammenzufassen. [2]Soweit ein Teil des zugewendeten Vermögens nach §§ 13, 13a oder 13c ErbStG begünstigt ist (> R E 13.1 ff., R E 13a.1 ff., R E 13c), sind die Befreiungen bei dem einzelnen begünstigten Vermögen vorzunehmen. [3]Absatz 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Gegenleistungen, Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsauflagen entsprechend ihrem wirtschaftlichen Zusammenhang den einzelnen geschenkten Vermögensgegenständen zuzurechnen sind. [4]Steht eine Gegenleistung, Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsauflage im Zusammenhang mit allen Vermögensgegenständen, ohne dass sie wirtschaftlich einem einzelnen Vermögensgegenstand oder einzelnen Vermögensgegenständen zugeordnet werden kann, ist sie auf die einzelnen Vermögensgegenstände nach dem Verhältnis der Steuerwerte aufzuteilen; Absatz 2 gilt entsprechend.

(4) [1]Im Zusammenhang mit der Ausführung der Schenkung anfallende **Erwerbsnebenkosten**, z.B. für Notar, Grundbuch oder Handelsregister, sind aus Vereinfachungsgründen unbeschränkt abzugsfähig. [2]Steuerberatungskosten und Rechtsberatungskosten im Vorfeld einer Schenkung sind keine abzugsfähigen Erwerbsnebenkosten.

R E 7.5 Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften

– unbesetzt –

R E 7.6 Vereinbarung der Gütergemeinschaft

(1) [1]Vereinbaren Ehegatten den Güterstand der **Gütergemeinschaft**, geht das Gesetz stets davon aus, dass die Bereicherung des weniger vermögenden Ehegatten subjektiv unentgeltlich erfolgt. [2]Auf das Motiv der Vereinbarung kommt es nicht an.

(2) Bei einem **Wechsel vom Güterstand** der Zugewinngemeinschaft zum Güterstand der Gütergemeinschaft ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der ausgleichsberechtigte Ehegatte seine Ausgleichsforderung in das Gesamtgut einbringt.

(3) [1]Es besteht keine Vermutung dafür, dass **Zuwendungen an nur einen Ehegatten** von Todes wegen oder unter Lebenden gleichzeitig auch für den anderen Ehegatten mitbestimmt sind. [2]Das gilt auch dann, wenn die Ehegatten in Gütergemeinschaft leben und die Zuwendung in das Gesamtgut fällt. [3]Dass hier der Erblasser oder Schenker die Möglichkeit hat, die Zuordnung zum Vorbehaltsgut (§ 1418 Absatz 2 BGB) zu bestimmen, ändert nichts an dieser Beurteilung. [4]Der andere Ehegatte erwirbt auf Grund einer gesetzlichen Vorschrift (§ 1416 BGB), so dass insoweit auch zwischen den Ehegatten keine Schenkung vorliegt. [5]Steuerpflichtige Schenkungen beider Ehegatten aus dem Gesamtgut sind stets als anteilige freigebige Zuwendungen beider Ehegatten zu behandeln.

(4) Absatz 1 bis 3 gelten für Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes entsprechend.

R E 7.7 Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft

– unbesetzt –

R E 7.8 Überhöhte Gewinnbeteiligung

(1) [1]Ist bei den Ertragsteuern eine Entscheidung über das Vorliegen und den Umfang eines überhöhten Gewinnanteils getroffen worden, ist diese Entscheidung in der Regel auch für die Schenkungsteuer zu übernehmen. [2]In anderen Fällen ist der Jahreswert des überhöhten Gewinnanteils selbstständig zu ermitteln. [3]Soweit bei der Gesellschaft eine Änderung der Ertragsaussichten nicht zu erwarten ist, kann er von dem durchschnittlichen Gewinn der letzten drei Wirtschaftsjahre vor der Schenkung abgeleitet werden. [4]Für die Berechnung des Kapitalwerts ist, soweit keine anderen Anhaltspunkte für die Laufzeit gegeben sind, davon auszugehen, dass der überhöhte Gewinnanteil dem Bedachten auf unbestimmte Zeit in gleich bleibender Höhe zufließen wird; der Kapitalwert ist das 9,3fache des Jahreswerts (§ 13 Absatz 2 BewG).

(2) Die nachträgliche Gewährung einer überhöhten Gewinnbeteiligung und die nachträgliche Erhöhung einer bereits zuvor gewährten überhöhten Gewinnbeteiligung sind Sachverhalte, die ebenfalls unter § 7 Absatz 6 ErbStG fallen.

R E 7.9 Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten

– unbesetzt –

Zu § 9 ErbStG

R E 9.1 Zeitpunkt der Ausführung einer Grundstücksschenkung

(1) [1]Eine **Grundstücksschenkung gilt als ausgeführt**, wenn die Vertragsparteien die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte auf Grund dieser Erklärungen in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken. [2]Der Zeitpunkt der Grundstücksschenkung richtet sich danach, wann die Auflassung im Sinne des § 925 BGB sowie die Eintragungsbewilligung (§ 19 Grundbuchordnung, GBO) vorliegen. [3]Die Erteilung einer dazu berechtigenden Vollmacht, die Auflassung als dinglichen Vertrag später zu erklären, genügt nicht. [4]Denn damit ist der dingliche Rechtsübergang noch nicht unmittelbar eingeleitet. [5]Ein Eintragungsantrag, der die schützenden Wirkungen des § 17 GBO eintreten lässt, ist nicht erforderlich. [6]Sofern die Vertragspartner einen Dritten bevollmächtigt haben, die für die Rechtsänderung erforderlichen Erklärungen abzugeben und entgegenzunehmen, ist die Schenkung ausgeführt, wenn mit der Auflassung auch die Besitzverschaffung des Grundstücks erfolgt sowie Nutzungen und Lasten auf den Beschenkten übergehen. [7]Eine Grundstücksschenkung ist jedoch trotz Vorliegens der genannten Voraussetzungen dann noch nicht ausgeführt, wenn die Übertragung des Grundstücks erst zu einem – von den Beteiligten ausdrücklich bestimmten – späteren Zeitpunkt erfolgen soll oder der Beschenkte von der Eintragungsbewilligung erst zu einem späteren Zeitpunkt Gebrauch machen darf. [8]Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zeitbestimmung die Auflassung, das zugrunde liegende schuldrechtliche Geschäft oder lediglich dessen Vollzug betrifft. [9]Die mit Beurkundung der Auflassung und Erteilung der Eintragungsbewilligung entstandene Steuer für eine Grundstücksschenkung entfällt rückwirkend, sobald die Schenkungsabrede vor Umschreibung des Eigentums im Grundbuch aufgehoben wird oder die Eintragungsbewilligung aus anderen Gründen nicht mehr zur Umschreibung führen kann.

(2) [1]Die Grundsätze zur Ausführung von Grundstücksschenkungen gelten auch bei **mittelbaren Grundstücksschenkungen**. [2]Bei einer Zuwendung eines Geldbetrags für den Erwerb eines unbebauten oder bebauten Grundstückes ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden. [3]Bei der Hingabe eines Geldbetrags zur Errichtung eines Gebäudes ist die mittelbare Grundstücksschenkung im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit des Gebäudes (> R B 178 Absatz 2 und 3) ausgeführt. [4]Soll dem Bedachten nach dem Willen des Zuwendenden ein Grundstück mit vollständig saniertem und renoviertem Gebäude verschafft werden, ist die Zuwendung erst mit dem Abschluss der Sanierungsarbeiten und Renovierungsarbeiten ausgeführt. [5]Dieser Zeitpunkt ist gleichzeitig auch Stichtag für die Bewertung des Grundstücks. [6]Wenn der Schenker die Kosten für Um-, Aus- oder Anbauten an einem Gebäude trägt, gilt Satz 3 sinngemäß.

(3) [1]Bei einer Grundstücksschenkung, die von einer **behördlichen oder privatrechtlichen Genehmigung** abhängig ist, tritt die zivilrechtliche Wirksamkeit des Vertrags und der Auflassung erst mit der Erteilung der Genehmigung ein. [2]Die Genehmigung wirkt zwar zivilrechtlich auf den Tag des Vertragsabschlusses zurück (§ 184 BGB). [3]Die zivilrechtliche Rückwirkung einer Genehmigung ist jedoch steuerrechtlich unbeachtlich. [4]Ist der Vertrag oder die Auflassung von einer behördlichen Genehmigung abhängig, ist aber von deren Wirksamkeit auszugehen, wenn die Beteiligten alles getan haben, um die Genehmigung herbeizuführen, insbesondere die erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben. [5]Ist der Vertrag oder die Auflassung von einer privatrechtlichen Genehmigung abhängig, tritt die für eine Ausführung der Schenkung erforderliche Bindung aller Vertragsparteien zueinander jedoch erst im Zeitpunkt der Genehmigung ein, so dass dann auch der Tatbestand der Schenkung verwirklicht sein kann (vgl. § 38 AO).

R E 9.2 Entstehung der Steuer in sonstigen Fällen

– unbesetzt –

R E 9.3 Bewertungsstichtag bei Errichtung einer Stiftung

– unbesetzt –

Zu § 10 ErbStG

R E 10.1 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der Erbschaftsteuer

(1) Der steuerpflichtige Erwerb ist grundsätzlich wie folgt zu ermitteln:

1. Steuerwert des Wirtschaftsteils des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
   - Befreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 und 3 ErbStG

	+	Steuerwert des Betriebsvermögens
	-	Befreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 und 3 ErbStG
	+	Steuerwert der Anteile an Kapitalgesellschaften
	Zwischensumme	
	-	Befreiung nach § 13a ErbStG
	+	Steuerwert des Wohnteils und der Betriebswohnungen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
	-	Befreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 2, 3 und 4b und 4c ErbStG
	-	Befreiung nach § 13c ErbStG
	+	Steuerwert des Grundvermögens
	-	Befreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 2, 3 und 4a bis 4c ErbStG
	-	Befreiung nach § 13c ErbStG
	+	Steuerwert des übrigen Vermögens
	-	Befreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 1 und 2 ErbStG
	=	**Vermögensanfall nach Steuerwerten**
2.		Steuerwert der Nachlassverbindlichkeiten, soweit nicht vom Abzug ausgeschlossen, mindestens Pauschbetrag für Erbfallkosten (einmal je Erbfall)
	=	**abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten**
3.		Vermögensanfall nach Steuerwerten (1.)
	-	abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten (2.)
	-	weitere Befreiungen nach § 13 ErbStG
	=	**Bereicherung des Erwerbers**
4.		Bereicherung des Erwerbers (3.)
	-	ggf. steuerfreier Zugewinnausgleich § 5 Absatz 1 ErbStG
	+	ggf. hinzuzurechnende Vorerwerbe § 14 ErbStG
	-	persönlicher Freibetrag § 16 ErbStG
	-	besonderer Versorgungsfreibetrag § 17 ErbStG
	=	**steuerpflichtiger Erwerb** (abzurunden auf volle hundert Euro)

(2) Die festzusetzende Erbschaftsteuer ist wie folgt zu ermitteln:

1.	Tarifliche Erbschaftsteuer nach § 19 ErbStG	
	-	Abzugsfähige Steuer nach § 14 Absatz 1 ErbStG
	-	Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG
	=	Summe 1
2.	-	Ermäßigung nach § 27 ErbStG (dabei Steuer lt. Summe 1 nach § 27 Absatz 2 ErbStG aufteilen und zusätzlich Kappungsgrenze nach § 27 Absatz 3 ErbStG beachten)
	–	Anrechenbare Steuer nach § 6 Absatz 3 ErbStG
	=	Summe 2
3.	-	Anrechenbare Steuer nach § 21 ErbStG (dabei Steuer lt. Summe 2 nach § 21 Absatz 1 Satz 2 ErbStG aufteilen)
	=	Summe 3
		mindestens Steuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG
		höchstens nach § 14 Absatz 3 ErbStG begrenzte Steuer (Hälfte des Werts des weiteren Erwerbs)
	=	**Festzusetzende Erbschaftsteuer**

R E 10.2 Behandlung von Ansprüchen nach dem Vermögensgesetz

(1) [1]Das **Gesetz zur Regelung offener Vermögensfragen** – VermG – (in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Februar 2005 (BGBl. I S. 205, mit späteren Änderungen) regelt, unter welchen Voraussetzungen u.a. enteignete oder unter sonstigen in § 1 VermG näher bezeichneten Umständen staatlichen Stellen oder Dritten übertragene Vermögenswerte an den Berechtigten zurückzuübertragen sind (§ 3 VermG). [2]Dabei sind in einschlägigen Fällen Wertausgleiche vorzunehmen (§ 6 Absatz 1; §§ 7, 21 Absatz 3 und 4 VermG) und sonstige Ansprüche Dritter zu erfüllen (§ 19 VermG). [3]Ist eine Rückübertragung ausgeschlossen (§§ 4, 5, 6 Absatz 7 VermG), wird eine Entschädigung nach Maßgabe des Entschädigungsgesetzes – EntSchG – in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. Juli 2004 (BGBl. I S.

1658, mit späteren Änderungen) gewährt. [4]Dies gilt auch, wenn der Berechtigte eine Entschädigung nach § 6 Absatz 7 oder § 8 wählt.

(2) [1]Bei Erbfällen nach Inkrafttreten des VermG gehören solche Ansprüche grundsätzlich zum steuerpflichtigen Erwerb. [2]Bei **beschränkter Steuerpflicht** (§ 2 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG) gilt dies nur dann, wenn derartige Ansprüche nach dem VermG zum Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG gehören. [3]Ansprüche auf Rückübertragung von Grundbesitz, über die bis zum Besteuerungszeitpunkt noch nicht entschieden wurde, sind weder selbst inländischer Grundbesitz (vgl. § 121 Nummer 1 und 2 BewG) noch sind sie Forderungen oder Rechte, die durch inländischen Grundbesitz gesichert sind (§ 121 Nummer 7 BewG). [4]Etwas anderes gilt nur, wenn ein solcher Anspruch zu einem inländischen Betriebsvermögen gehört (§ 121 Nummer 3 BewG). [5]Bei Ansprüchen nach dem VermG handelt es sich um öffentlich-rechtliche Ansprüche, die gegen die Ämter zur Regelung offener Vermögensfragen gerichtet sind.

(3) [1]Der **Anspruchsberechtigte** hat ab Inkrafttreten des VermG einen Anspruch auf Rückübertragung bzw. Entschädigung. [2]Der Anspruch ist dem Grunde nach im Nachlass zu erfassen, wenn der Berechtigte einen Antrag nach § 30 VermG gestellt hat. [3]Wird der Antrag erst später von einem Rechtsnachfolger eines nach dem 28. September 1990 verstorbenen Berechtigten gestellt, ist der Anspruch bereits im Nachlass des ursprünglich Berechtigten zu erfassen. [4]Dies gilt, wenn zwischenzeitlich mehrere Erbfälle eingetreten sind, für alle diese Erbfälle. [5]Bereits durchgeführte Erbschaftsteuerveranlagungen sind ggf. zu ändern. [6]Soweit nicht feststeht, wie und in welcher Höhe der Anspruch erfüllt werden wird und welche Gegenansprüche des Verpflichteten dabei zu erfüllen sind (> Absatz 1 Satz 2 bis 4) ist eine Bewertung des Anspruchs zunächst nicht möglich. [7]Die Erbschaftsteuer ist hinsichtlich des Anspruchs und möglicher Gegenansprüche nach § 165 AO vorläufig zu veranlagen. [8]Die Besteuerung ist endgültig nach derjenigen Sach- und Rechtslage vorzunehmen, wie sie durch die einvernehmliche Regelung zwischen dem Berechtigten und dem Verfügungsberechtigten oder die unanfechtbare Entscheidung der zuständigen Behörde oder des Schiedsgerichts konkretisiert wird, weil sich Art und Inhalt des Anspruchs eines Berechtigten (Rückübertragung bzw. Entschädigung) nicht schon aus § 3 VermG und dem Antrag des Berechtigten ergeben, sondern sich erst mit der endgültigen Entscheidung gemäß §§ 32, 33 VermG konkretisieren lassen. [9]Diese wirkt auf den Stichtag der Steuerentstehung zurück.

(4) [1]Das Vermögen ist dem **Rückübertragungsverpflichteten** bis zur unanfechtbaren Entscheidung über die Rückübertragung zuzurechnen (§ 34 VermG) und im Nachlass zu erfassen. [2]Hat ein Berechtigter oder ein Rechtsnachfolger einen Antrag nach § 30 VermG gestellt, ist das Vermögen des Verpflichteten ab Inkrafttreten des VermG mit einer Rückübertragungsverpflichtung belastet. [3]Dies gilt, wenn zwischenzeitlich mehrere Erbfälle eingetreten sind, für alle diese Erbfälle. [4]Bereits durchgeführte Erbschaftsteuerveranlagungen sind ggf. zu ändern. [5]Die Belastung ist zunächst mit dem Steuerwert des zurückgeforderten Vermögens abzuziehen. [6]Da nicht feststeht, ob eine Rückübertragung tatsächlich erfolgt und dabei Gegenansprüche des Verpflichteten zu erfüllen sind (> Absatz 1 Satz 2 bis 4), ist die Erbschaftsteuer hinsichtlich der Rückübertragungsverpflichtung und möglicher Gegenansprüche nach § 165 AO vorläufig zu veranlagen. [7]Die Besteuerung des Verpflichteten ist endgültig nach derjenigen Sach- und Rechtslage vorzunehmen, wie sie durch die einvernehmliche Regelung zwischen dem Berechtigten und dem Verfügungsberechtigten oder die unanfechtbare Entscheidung der zuständigen Behörde oder des Schiedsgerichts konkretisiert wird (> Absatz 3 Satz 8 und 9).

(5) Absatz 1 bis 4 gilt für die **schenkungsteuerrechtliche Behandlung** der Ansprüche nach dem VermG entsprechend.

R E 10.3 Private Steuererstattungsansprüche des Erblassers

(1) Die Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Absatz 1 in Verbindung mit § 25 Absatz 1 EStG).

(2) [1]Einkommensteuererstattungsansprüche aus Veranlagungszeiträumen, die vor dem Todeszeitpunkt des Erblassers endeten, sind mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs entstanden. [2]Sie gehören mit dem materiell-rechtlich zutreffenden Wert zum steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Absatz 1 ErbStG, ohne dass es auf ihre Durchsetzbarkeit (Festsetzung in einem Steuerbescheid) zum Todeszeitpunkt ankommt. [3]Die Überzahlungen, die zu den Steuererstattungsansprüchen geführt haben, muss noch der Erblasser geleistet haben.

(3) [1]Einkommensteuererstattungsansprüche aus dem Veranlagungszeitraum, in den der Todeszeitpunkt des Erblassers fällt, entstehen erst mit Ablauf des Kalenderjahrs. [2]Sie gehören daher nicht zum steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Absatz 1 ErbStG.

(4) Absatz 2 und 3 gilt für Erstattungszinsen entsprechend, soweit diese auf den Zeitraum vom Beginn des Zinslaufs bis zum Todestag des Erblassers entfallen.

R E 10.4 Übertragung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

(1) [1]Bei einem Erwerb eines Gesellschaftsanteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft können die Besitzposten und Gesellschaftsschulden der Gesamthandsgemeinschaft nicht zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst werden. [2]Den Gesellschaftern sind die einzelnen Wirtschaftsgüter und sonstigen Besitzposten des Gesamthandsvermögens und die Gesellschaftsschulden anteilig als **Bruchteilseigentum** zuzurechnen (§ 10 Absatz 1 Satz 4 ErbStG, § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO). [3]In Fällen des § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG tritt unter Berücksichtigung zivilrechtlicher Grundsätze für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer erst zum Zeitpunkt der Eintragung der KG im Handelsregister die gewerbliche Prägung ein. [4]Vor der Eintragung ins Handelsregister handelt es sich um eine vermögensverwaltende GbR unabhängig davon, dass ertragsteuerlich rückwirkend von einer gewerblichen Prägung ausgegangen wird.

(2) [1]Der unmittelbare oder mittelbare Erwerb eines solchen Gesellschaftsanteils gilt als **Erwerb der Miteigentumsanteile** an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern und sonstigen Besitzposten. [2]Daneben tritt die mit dem Übergang des Gesellschaftsanteils verbundene Verpflichtung des Erwerbers, für die Gesellschaftsschulden einzustehen. [3]Sie kann nicht unmittelbar durch Abzug vom Wert der Besitzposten, sondern nur im Rahmen der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers (§ 10 Absatz 1 Satz 1 ErbStG) berücksichtigt werden. [4]Beim Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG) kann der Erwerber die anteiligen Gesellschaftsschulden als Nachlassverbindlichkeiten abziehen (§ 10 Absatz 5 ErbStG). [5]Bei einer Schenkung unter Lebenden (§ 7 ErbStG) können die anteiligen Gesellschaftsschulden die Bereicherung nach den Grundsätzen zur Behandlung von gemischten Schenkungen sowie Schenkungen unter Auflage mindern (> R E 7.4). [6]Der Erwerb der anteiligen Gesellschaftsschulden ist dabei als Gegenleistung zu behandeln.

R E 10.5 Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker

– unbesetzt –

R E 10.6 Abzug von außergewöhnlichen Unterhaltskosten (sog. Überlast) nach dem Denkmalschutzgesetz

(1) [1]Ist Grundbesitz nach dem Denkmalschutzgesetz eines Landes als Baudenkmal unter Schutz gestellt, folgt hieraus eine rechtsverbindliche Verpflichtung des Eigentümers gegenüber der Allgemeinheit, das Baudenkmal instand zu halten, erforderlichenfalls instand zu setzen und vor Gefährdung zu schützen. [2]Bei Schlössern, Burgen und Herrenhäusern wird allgemein davon ausgegangen, dass die zu erhaltende Bausubstanz in einem groben Missverhältnis zu dem durch sie vermittelten Nutzen steht. [3]Unter einem Herrenhaus ist nach dem allgemeinen Sprachgebrauch in der Regel ein freistehendes schlossartiges Gebäude zu verstehen, wie es vor allem in Norddeutschland zu finden ist. [4]Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs wird in Höhe der hierdurch verursachten zusätzlichen Instandhaltungskosten eine ernstliche wirtschaftliche Belastung **(Überlast)** als Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG) anerkannt. [5]Eine derartige Überlast ist zu berücksichtigen, soweit nicht der Grundbesitz oder ein Teil des Grundbesitzes nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG steuerfrei ist oder der Erwerber auf die Steuerfreiheit verzichtet hat (§ 13 Absatz 3 Satz 2 ErbStG). [6]Die Überlast aus der Denkmalpflege bei einem Betriebsgrundstück gehört nach § 95 Absatz 1 BewG nicht zum Betriebsvermögen. [7]Sie ist nach § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig, die gegebenenfalls der Abzugsbeschränkung nach § 10 Absatz 6 ErbStG unterliegt.

(2) [1]Für die abzugsfähige Überlast bei Schlössern, Burgen und Herrenhäusern werden als jährliche Pauschalsätze

1. einheitlich 2,30 Euro/m³ für Objekte, deren Innenräume rein museal genutzt werden,
2. einheitlich 1,15 Euro/m³ für Objekte, deren Innenräume nicht museal genutzt werden,

festgesetzt. [2]Der Kapitalwert beträgt das 18,6fache des sich nach Nummer 1 und 2 ergebenden Jahreswerts (§ 13 Absatz 2 BewG).

(3) [1]Denkmalgeschützte Patrizierhäuser, Bürgerhäuser, Wohn- und Geschäftsgebäude und dergleichen lassen sich nicht mit den genannten Herrenhäusern vergleichen. [2]Eine pauschale Berechnung der Überlast ist daher nicht möglich. [3]Soweit bei derartigen Gebäuden geltend gemacht wird, dass die Unterhaltungslast aus der Denkmalpflege nicht bereits bei der Bewertung des Grundstücks abgegolten ist, kann eine Überlast nur auf Grund eines **Einzelnachweises** berücksichtigt werden.

(4) [1]Bei der **schenkweisen Übertragung** solcher Grundstücke ist die Übernahme dieser Überlast wie eine Leistungsauflage zu behandeln (> R E 7.4). [2]Absatz 1 Satz 5 gilt sinngemäß.

R E 10.7 Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Absatz 5 ErbStG

– unbesetzt –

R E 10.8 Private Steuerschulden des Erblassers

(1) Die Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Absatz 1 in Verbindung mit § 25 Absatz 1 EStG).

(2) [1]Einkommensteuerschulden aus Veranlagungszeiträumen, die vor dem Todeszeitpunkt des Erblassers endeten, sind mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs entstanden. [2]Sie sind unabhängig davon, ob sie am Todeszeitpunkt des Erblassers bereits festgesetzt waren oder nicht, mit dem materiellrechtlich zutreffenden Wert als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzugsfähig.

(3) [1]Einkommensteuerschulden aus dem Veranlagungszeitraum, in den der Todeszeitpunkt des Erblassers fällt, entstehen erst mit Ablauf des Kalenderjahrs. [2]Sie sind nicht als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig, da der Abzug einer vom Erblasser herrührenden Schuld deren rechtliches Bestehen im Todeszeitpunkt des Erblassers voraussetzt.

(4) [1]Die Einkommensteuer-Vorauszahlungen entstehen jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind. [2]Soweit bis zum Todeszeitpunkt des Erblassers festgesetzte und entstandene Vorauszahlungsbeträge in diesem Zeitpunkt noch nicht entrichtet sind, sind diese abzugsfähig.

(5) Absatz 2 und 4 gilt für Zinsen nach §§ 233a und 235 AO entsprechend, soweit diese auf den Zeitraum vom Beginn des Zinslaufs bis zum Todestag des Erblassers entfallen.

R E 10.9 Pauschbetrag für Nachlassverbindlichkeiten

(1) [1]Für die in § 10 Absatz 5 Nummer 3 ErbStG angeführten Nachlassverbindlichkeiten können insgesamt 10 300 Euro als **Pauschbetrag** bei der Ermittlung des Werts des Nachlasses abgezogen werden, wenn dem Erwerber dem Grunde nach solche Kosten entstanden sind, ihre Höhe aber nicht nachgewiesen ist. [2]Wird der Pauschbetrag geltend gemacht, können einzelne Kosten daneben nicht mehr selbstständig berücksichtigt werden. [3]Sofern höhere Nachlassverbindlichkeiten der genannten Art angefallen sind, sind sie im Einzelnen nachzuweisen. [4]Der Pauschbetrag ist nicht zu kürzen, soweit zum Nachlass nicht der Besteuerung unterliegendes Vermögen gehört.

(2) [1]Abweichend von § 1968 BGB, wonach die Kosten der standesgemäßen Beerdigung des Erblassers nur den Erben treffen, unterscheidet § 10 ErbStG bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs nicht zwischen Erwerben durch Erbanfall und anderen Erwerben. [2]Deshalb besteht grundsätzlich für jeden Erwerber, also z.B. auch für den Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigten, die Möglichkeit, die genannten Kosten steuermindernd geltend zu machen. [3]Voraussetzung für den Abzug beim einzelnen Erwerber ist allerdings, dass eine **Verpflichtung zur Kostenübernahme** besteht, wobei neben einer rechtlichen auch eine sittliche Verpflichtung ausreichend ist.

(3) [1]Der **Pauschbetrag** bezieht sich auf den **gesamten Erbfall** und kann demzufolge auch von mehreren am Erbfall beteiligten Erwerbern insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden. [2]Dies gilt auch dann, wenn einzelne oder mehrere der am Erbfall beteiligten Erwerber die in § 10 Absatz 5 Nummer 3 ErbStG angeführten Nachlassverbindlichkeiten zu erfüllen haben. [3]Soweit diese Nachlassverbindlichkeiten den Pauschbetrag nicht übersteigen, sind sie damit abgegolten. [4]Die einzelnen Erwerber sind in diesen Fällen in geeigneter Weise, z.B. entsprechend einem gemeinsamen Antrag der Erwerber, an der Pauschbetragsregelung zu beteiligen. [5]Sollen höhere Kosten abgezogen werden, sind sie insgesamt für alle Erwerber nachzuweisen.

(4) Hatte ein **Erwerber Aufwendungen**, die sich allein auf die Erlangung seines Erwerbs beziehen und nicht den Nachlass belasten, können diese neben dem Pauschbetrag selbstständig abgezogen werden, soweit sie nachgewiesen werden.

R E 10.10 Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten

(1) Zur Behandlung von Schulden und Lasten, die im Rahmen der Ermittlung des Besteuerungswerts einer gemischten Schenkung oder Schenkung unter Auflage als Gegenleistung/Leistungsauflage oder Duldungsauflage berücksichtigt werden, und von Erwerbsnebenkosten > R E 7.4.

(2) [1]Bei **Pflichtteilsansprüchen** besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon, inwieweit sie steuerbar oder steuerbefreit sind, so dass diese Last von der Beschränkung des Abzugs erfasst wird. [2]Bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten besteht dagegen kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen.

(3) [1]Der **Abzug** von **Schulden und Lasten** ist grundsätzlich **nur dann eingeschränkt**, wenn diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die bei der Besteuerung nicht angesetzt werden (§ 2 Absatz 1 Nummer 3, § 19 Absatz 2 ErbStG) oder nach § 13 Absatz 1 Nummer 2, Nummer 3, Nummer 4b oder 4c sowie § 13c ErbStG voll oder teilweise befreit sind. [2]Vermögensgegenstände, für die der Erwerber lediglich im Rahmen der Wertermittlung nach § 13 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG einen pauschalen Freibetrag erhält, unterliegen dagegen selbst uneingeschränkt der Besteuerung, so dass die Einschränkung des Schuldenabzugs nicht in Betracht kommt. [3]In den Fällen des § 13 Absatz 1 Nummer 4b Sätze 2 bis 4 ErbStG, § 13 Absatz 1 Nummer 4c Sätze 2 bis 4 ErbStG, § 13a Absatz 3 Satz 2 ErbStG, § 13b Absatz 3 ErbStG und des § 13c Absatz 2 ErbStG ist beim Erwerber, dem die entsprechende Steuerbefreiung nicht gewährt wird, keine Kürzung des Abzugs von Schulden und Lasten vorzunehmen.

(4) [1]Schulden und Lasten, die mit dem **nach § 13a ErbStG befreiten Vermögen** in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13a ErbStG anzusetzenden Werts des gesamten begünstigten Vermögens zu dem Wert dieses Vermögens vor Anwendung des § 13a ErbStG entspricht (§ 10 Absatz 6 Satz 4 ErbStG). [2]Zu diesen Schulden und Lasten können nur solche gehören, die nicht bereits bei der Ermittlung des Werts des begünstigten Vermögens berücksichtigt worden sind. [3]Bei land- und forstwirtschaftlichem begünstigten Vermögen ist § 158 Absatz 5 BewG zu berücksichtigen. [4]Ist das begünstigte Vermögen in vollem Umfang von der Steuer befreit, ist kein Abzug vorzunehmen. [5]Soweit die Befreiung nach § 13a ErbStG wegen Verstoßes gegen die Behaltensvoraussetzungen oder die Lohnsummenregelung nachträglich ganz oder teilweise entfällt, sind die bisher nicht abzugsfähigen Schulden und Lasten entsprechend zum Abzug zuzulassen.

(5) [1]Schulden und Lasten, die mit den **nach § 13c ErbStG befreiten Grundstücken** oder Grundstücksteilen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nur mit dem Betrag abgezogen werden, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13c ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13c ErbStG

entspricht (§ 10 Absatz 6 Satz 5 ErbStG). [2]Somit ergibt sich im Regelfall ein Abzug in Höhe von 90 Prozent; das gilt nicht in den Fällen des § 13c Absatz 2 ErbStG (> R E 13c).

(6) [1]Für zum Erwerb gehörende wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens kann nach § 198 BewG der niedrigere gemeine Wert u. a. durch ein Gutachten nachgewiesen werden. [2]Da für diese Gutachten grundsätzlich die auf Grund von § 199 Absatz 1 des Baugesetzbuches ergangenen Vorschriften und damit die Immoblienwertermittlungsverordnung gelten, sind auf dem Objekt lastende **Nutzungsrechte** anders als bei der Bewertung des Grundvermögens nach § 179 und §§ 182 bis 197 BewG bei der Ermittlung des Werts zu berücksichtigen. [3]Auch beim Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts über den Kaufpreis (§ 198 BewG) haben sich auf dem Objekt lastende Nutzungsrechte grundsätzlich bereits auf den Kaufpreis ausgewirkt. [4]Beim Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts für Betriebswohnungen und den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nach § 167 Absatz 4 BewG gilt Entsprechendes. [5]Da sich die Nutzungsrechte bereits über den festgestellten Grundbesitzwert bereicherungsmindernd ausgewirkt haben, können sie bei der Erbschaftsteuer nicht abgezogen werden (§ 10 Absatz 6 Satz 6 ErbStG). [6]Hierdurch wird eine Doppelberücksichtigung vermieden. [7]Das für die Erbschaft- oder Schenkungsteuerfestsetzung zuständige Finanzamt ist vom Lagefinanzamt darüber zu unterrichten, dass die Belastung im Rahmen der Feststellung des Grundstückswerts berücksichtigt wurde.

R E 10.11 Eigene Erbschaftsteuer des Erwerbers

– unbesetzt –

R E 10.12 Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugute kommen

– unbesetzt –

R E 10.13 Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters mit Weiterübertragungsverpflichtung

(1) [1]Kraft Gesetzes sind die Mitgliedschaftsrechte an Personengesellschaften mit Ausnahme der Kommanditistenstellung nicht vererblich. [2]Da es sich dabei um dispositives Recht handelt, können sie jedoch gesellschaftsvertraglich vererblich gestellt werden. [3]Der Gesellschaftsvertrag kann vorsehen, dass Erben aus bestimmten darin festgelegten Gründen (z.B. Nichtzugehörigkeit zum gesellschaftsvertraglich umschriebenen Familienzweig oder fehlende Qualifikation) ihren Anteil unverzüglich an Mitgesellschafter zu übertragen haben und die Erben dabei nur den Anspruch realisieren können, der ihnen bei ihrem Ausscheiden (Abfindungsanspruch) zustehen würde. [4]Überträgt ein Erbe ein auf ihn übergegangenes **Mitgliedschaftsrecht an einer Personengesellschaft** unverzüglich nach dessen Erwerb auf Grund einer im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bestehenden Regelung im Gesellschaftsvertrag an die Mitgesellschafter und ist der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit des Todes des Erblassers nach § 12 ErbStG ergibt, höher als der gesellschaftsvertraglich festgelegte Abfindungsanspruch, so gehört nur der Abfindungsanspruch zum Vermögensanfall (§ 10 Absatz 10 in Verbindung mit Absatz 1 Satz 2 ErbStG). [5]§§ 13a und 19a ErbStG sind auf den Abfindungsanspruch nicht anzuwenden.

(2) § 10 Absatz 10 ErbStG ist bei mit den in Absatz 1 genannten vergleichbaren Regelungen in **Gesellschaftsverträgen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung**, sofern diese nicht schon die Einziehung des vererbten Geschäftsanteils gegen eine unter dem gemeinen Wert liegende Abfindung vorsehen, entsprechend anzuwenden.

(3) [1]Die in den Fällen des Absatzes 1 und 2 eintretende **Bereicherung der Mitgesellschafter** gilt als Schenkung unter Lebenden im Sinne des § 7 Absatz 7 ErbStG. [2]Auf die Absicht des ausscheidenden Gesellschafters, die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft zu bereichern (Bereicherungswille), kommt es hierbei nicht an. [3]Die Vorschrift betrifft sowohl Beteiligungen an einer Personengesellschaft als auch Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. [4]§§ 13a, 19a ErbStG sind anzuwenden; das gilt nicht, wenn der Geschäftsanteil eines Gesellschafters einer GmbH eingezogen wird, weil die verbleibenden Gesellschafter selbst keine Anteile erwerben (> R E 3.4 Absatz 3 Satz 9).

Zu § 11 ErbStG

R E 11 Rückwirkende Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und umgekehrt

[1]Wird nach dem Tod eines Erblassers bzw. nach Ausführung einer Schenkung unter Lebenden eine Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder umgekehrt mit steuerlicher Rückwirkung auf einen Übertragungszeitpunkt (vgl. § 2 Absatz 1 UmwStG) beschlossen, der vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung liegt, berührt die ertragsteuerliche **Rückwirkung** nicht die nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen zu entscheidende Frage, welches Vermögen zum Nachlass eines Erblassers gehörte bzw. was Gegenstand einer unentgeltlichen Zuwendung war. [2]Sie ist ausschließlich nach den tatsächlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt der Steuerentstehung zu beurteilen (§§ 9, 11 ErbStG).

Zu § 12 ErbStG

R E 12.1 Bewertungsgrundsätze

[1]Die Bereicherung eines Erwerbers (§ 10 Absatz 1 Satz 1 ErbStG) ist, soweit sie der Besteuerung unterliegt, nach den in § 12 ErbStG genannten allgemeinen und besonderen **Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes** zu bewerten. [2]Dies gilt sowohl hinsichtlich der Abgrenzung der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten als auch der Wertermittlung selbst. [3]Soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, ist der gemeine Wert zugrunde zu legen (§ 12 Absatz 1 ErbStG, § 9 BewG).

R E 12.2 Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht bei im Erbfall noch nicht vollständig erfüllten Grundstückskaufverträgen

(1) [1]Für die **Zurechnung eines Grundstücks zum Nachlass** bei noch nicht – vollständig – erfüllten Grundstückskaufverträgen ist der Übergang des Eigentums nach dem zivilrechtlichen Eigentumsbegriff entscheidend. [2]Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne des § 39 Absatz 2 Nummer 1 AO ist nicht maßgeblich, insbesondere ist nicht auf den Zeitpunkt des Besitz- und Lastenwechsels abzustellen. [3]Zivilrechtlich geht das Eigentum an dem Grundstück gemäß § 873 BGB erst mit der Grundbucheintragung auf den Erwerber über. [4]Weder die Aufgabe des Besitzes noch die Auflassung und Eintragungsbewilligung bewirken bereits einen Wechsel des Eigentums. [5]Bis zur Eintragung obliegen dem bisherigen Eigentümer (ggf. seinen Erben) sowie dem Käufer (ggf. seinen Erben) die Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag und den weiteren Willenserklärungen.

(2) [1]Die **grundsätzliche Anknüpfung an das Zivilrecht** gilt nicht nur hinsichtlich des Erbrechts selbst, sondern auch hinsichtlich der Frage, was zum steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen gehört. [2]Beim Erwerb von Todes wegen ist daher ein Grundstück erbschaftsteuerrechtlich bis zur Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch bei den Erben nach dem Veräußerer zu erfassen. [3]Außerdem sind die Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag und den weiteren Willenserklärungen zum Stichtag zu erfassen und zu bewerten. [4]Dabei ist zu beachten, dass Sachleistungsansprüche und -verpflichtungen, soweit sie im Rahmen gegenseitiger Verträge begründet werden, nicht mit dem Steuerwert des Gegenstands, auf den sie gerichtet sind, zu bewerten sind, sondern mit dem gemeinen Wert. [5]Das gilt auch für auf Grundstücke gerichtete vertragliche Sachleistungsansprüche und -verpflichtungen.

(3) [1]Die vorstehenden Grundsätze gelten nur für die Besteuerung des Grundstückserwerbs von Todes wegen. [2]Die vom zivilrechtlichen Eigentumsübergang abweichende Regelung über die **Ausführung einer Grundstücksschenkung** (> R E 9.1) bleibt davon unberührt.

R E 12.3 Berücksichtigung von Gewinnansprüchen aus GmbH-Geschäftsanteilen

(1) [1]Bei einem der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb von GmbH-Geschäftsanteilen sind Ansprüche auf **erwirtschaftete, aber noch nicht ausgeschüttete Gewinne** der GmbH beim Erwerb der Beteiligung von Todes wegen gesondert als Kapitalforderung des Erben zu erfassen, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss bereits vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung gefasst worden ist. [2]Das Vermögen der Gesellschaft ist bereits entsprechend gemindert. [3]Beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden erfolgt eine gesonderte Erfassung nur, wenn der Gewinnanspruch gesondert abgetreten wird, da er sonst weiterhin dem Schenker zusteht.

(2) Wird der **Beschluss über die Gewinnverwendung** erst nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung gefasst, kann der Anspruch auf den Gewinn nicht gesondert neben dem gemeinen Wert der Anteile auf den Stichtag erfasst werden, da der vor dem Stichtag erwirtschaftete Gewinn bereits bei der Bewertung der Anteile an der Kapitalgesellschaft berücksichtigt wurde.

(3) [1]Beim Erwerb von GmbH-Geschäftsanteilen durch **Schenkung** unter Lebenden sind die Gewinne des Wirtschaftsjahrs, in das die Schenkung fällt, nach § 101 Nummer 2 Halbsatz 2 BGB im Innenverhältnis zeitanteilig zwischen Schenker und Beschenktem aufzuteilen. [2]Erfüllt der Beschenkte den zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch des Schenkers, ist der Ausgleichsbetrag vom Wert des zugewendeten GmbH-Geschäftsanteils abzuziehen. [3]Treffen die Beteiligten eine davon abweichende Vereinbarung, verzichtet etwa der Schenker ganz oder teilweise auf seinen Anspruch nach § 101 Nummer 2 Halbsatz 2 BGB, entfällt insoweit ein Abzug. [4]Der ersparte Ausgleichsbetrag ist nicht neben dem Wert der übertragenen Anteile zu erfassen.

(4) Noch nicht erfüllte Gewinnansprüche aus einem **Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen** stehen nach dem Tod des Berechtigten dessen Erben zu (> § 101 BGB) und sind als Erwerb von Todes wegen auch dann zu erfassen, wenn am Besteuerungszeitpunkt die Bilanz der GmbH noch nicht erstellt oder der Gewinnverwendungsbeschluss noch nicht gefasst ist.

Zu § 13 ErbStG

R E 13.1 Steuerbefreiungen – Allgemeines

(1) [1]Die **Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung** müssen, soweit nichts anderes bestimmt ist, im Zeitpunkt der Steuerentstehung erfüllt sein. [2]Sind sie erst nach diesem Zeitpunkt eingetreten, kommt eine Steuerbefreiung grundsätzlich nicht in Betracht.

(2) [1]Jede **einzelne Steuerbefreiung** ist für sich anzuwenden. [2]Eine Befreiung schließt eine andere, eventuell weitergehende Befreiung nicht aus.

R E 13.2 Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt

(1) [1]Die Steuerbefreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 und 3 ErbStG kommen für Gegenstände in Betracht, die sich im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befinden und für mindestens zehn Jahre dort verbleiben. [2]Sie gelten auch für **Grundbesitz und Teile von Grundbesitz**. [3]Zum Grundbesitz gehören alle wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens sowie die Betriebsgrundstücke. [4]Als Teile von Grundbesitz sind z.B. das Schloss oder die Burg anzusehen, die zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehören.

(2) [1]Die in das **Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive** eingetragenen Gegenstände sollen nach § 1 des Gesetzes zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung steuerlich begünstigt werden. [2]Demgemäß wird nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG in diesen Fällen nicht gefordert, dass die Gegenstände sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befunden haben. [3]Die übrigen Voraussetzungen des § 13 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG müssen jedoch auch hier erfüllt sein. [4]Dabei kann unterstellt werden, dass die in § 13 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG festgelegten Voraussetzungen stets gegeben sind.

(3) [1]Der **Nachweis** darüber, dass die Erhaltung bestimmter Grundstücke und beweglicher Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt und dass diese Grundstücke und beweglichen Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht werden, ist in Zweifelsfällen durch ein Gutachten der landesrechtlich zuständigen Behörde zu erbringen. [2]Der Nachweis, dass die Erhaltung eines Grundstücks oder eines beweglichen Gegenstandes im öffentlichen Interesse liegt, gilt bei Denkmälern als erbracht, die in die Denkmalliste oder ein entsprechendes Verzeichnis

eingetragen sind.

(4) Die Gegenstände müssen in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der **Allgemeinheit**, mindestens aber den interessierten Kreisen ohne weiteres **zugänglich** sein; dies muss allgemein erkennbar sein.

(5) [1]Die Voraussetzung, dass die jährlichen **Kosten** in der Regel die erzielten **Einnahmen übersteigen**, ist insbesondere dann erfüllt, wenn im Zusammenhang mit den genannten Gegenständen keinerlei Einnahmen erzielt werden. [2]Zu den Einnahmen rechnet unter anderem auch der Mietwert der eigenen Wohnung. [3]Zu den jährlichen Kosten gehören auch die Absetzungen für Abnutzung. [4]Bei den Kosten kann die Verzinsung des Eigenkapitals nicht berücksichtigt werden.

(6) [1]Auch wenn nur ein **Teil einer wirtschaftlichen Einheit** begünstigt ist, ist vom gesamten Grundbesitzwert auszugehen. [2]Die Aufteilung des Werts erfolgt im Verhältnis der auf die einzelnen Teile entfallenden Wohn-/Nutzfläche.

R E 13.3 Lebzeitige Zuwendungen im Zusammenhang mit einem Familienheim

(1) **Zuwendungen unter Lebenden** im Sinne des Absatzes 4, die ein **Ehegatte dem anderen Ehegatten** oder ein **Lebenspartner** im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes **dem anderen Lebenspartner** im Zusammenhang mit einem Familienheim macht, sind von der Steuer befreit (§ 13 Absatz 1 Nummer 4a ErbStG).

(2) [1]Als **Familienheim** gilt ein bebautes Grundstück, **soweit** darin eine **Wohnung** gemeinsam zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. [2]Damit kommt auch der Wohnteil des Betriebsinhabers eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 160 Absatz 1 Nummer 3, Absatz 9 BewG) als Familienheim in Betracht. [3]Der Wohnungsbegriff des Familienheims bestimmt sich nach der tatsächlichen Nutzung. [4]In der Wohnung muss sich der Mittelpunkt des familiären Lebens befinden. [5]Die Befreiung eines Erwerbs ist deshalb nicht möglich, wenn die Wohnung nur als Ferien- oder Wochenendwohnung genutzt wird oder für einen Berufspendler nur die Zweitwohnung darstellt. [6]Entscheidend ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der Eheleute oder Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes und der zur Familie gehörenden Kinder; eine Mitbenutzung der Wohnung durch Enkelkinder, Eltern oder eine Hausgehilfin ist unschädlich. [7]Die Befreiung ist auf die selbst genutzte Wohnung **begrenzt**. [8]Sie schließt auch Garagen, Nebenräume und Nebengebäude ein, die sich auf dem Grundstück befinden und mit der Wohnung gemeinsam genutzt werden. [9]Die Nutzung auch zu anderen als Wohnzwecken ist unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist (z.B. durch Nutzung eines Arbeitszimmers). [10]Die unentgeltliche gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung der Wohnung ist grundsätzlich unschädlich, wenn die Wohnnutzung überwiegt. [11]Bei einer entgeltlichen gewerblichen oder freiberuflichen Mitbenutzung der Wohnung ist die Befreiung auf den eigenen Wohnzwecken dienenden Teil der Wohnung begrenzt. [12]Ein begünstigtes Familienheim kann in jeder Art von bebautem Grundstück im Sinne des § 181 Absatz 1 Nummer 1 bis 5 BewG vorhanden sein, mithin z.B. auch in einem Mietwohn- oder Geschäftsgrundstück oder in einem Gebäude, das im Erbbaurecht errichtet worden ist. [13]Eine gewerbliche oder freiberufliche Nutzung (z.B. durch eine Arztpraxis) außerhalb der eigenen Wohnung, eine Fremdvermietung oder die unentgeltliche Überlassung weiterer auf dem Grundstück vorhandener Wohnungen an Kinder oder Eltern ist nicht begünstigt. [14]Die Aufteilung des Werts eines Gebäudes, das neben der eigenen Wohnnutzung weitere Nutzungen aufweist, erfolgt nach der Wohn-/Nutzfläche; Garagen, Nebenräume und Nebengebäude sind hierbei nicht einzubeziehen.[15] Das Lagefinanzamt hat die gesamte Wohn-/Nutzfläche des Grundstücks und die Wohnfläche des Familienheims zu ermitteln und bei der Feststellung des Grundbesitzwerts nachrichtlich mitzuteilen.

(3) Ein begünstigtes Familienheim kann im Inland oder in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sein.

(4) Die Zuwendung im Zusammenhang mit einem Familienheim ist bei folgenden **Gestaltungen** steuerfrei:

1. Übertragung des Alleineigentums oder Miteigentums an dem einem Ehegatten oder Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes bereits gehörenden Grundstück,
2. Kauf oder Herstellung aus den Mitteln eines Ehegatten oder Lebenspartners unter Einräumung einer Miteigentümerstellung des anderen Ehegatten oder Lebenspartners,

3. Anschaffung oder Herstellung (ganz oder teilweise) durch einen Ehegatten oder Lebenspartner aus Mitteln, die allein oder überwiegend vom anderen, zuwendenden Ehegatten oder Lebenspartner stammen (mittelbare Grundstückszuwendung),
4. Tilgung eines im Zusammenhang mit dem Kauf oder der Herstellung des Familienheims von einem oder beiden Ehegatten oder Lebenspartner(n) aufgenommenen Darlehens aus Mitteln des zuwendenden Ehegatten oder Lebenspartners,
5. Befreiung von einer Schuld des einen Ehegatten oder Lebenspartners gegenüber dem anderen Ehegatten oder Lebenspartner, die im Zusammenhang mit dem Kauf oder der Herstellung des Familienheims gegenüber dem anderen Ehegatten oder Lebenspartner eingegangen wurde,
6. Begleichung nachträglicher Herstellungs- oder Erhaltungsaufwendungen am Familienheim aus Mitteln eines Ehegatten oder Lebenspartners, wenn der andere Ehegatte oder Lebenspartner Eigentümer oder Miteigentümer ist.

(5) [1]Der Güterstand der Ehegatten oder Lebenspartner ist ohne Bedeutung. [2]Die Befreiung ist wertmäßig nicht begrenzt. [3]Eine Prüfung der Angemessenheit findet nicht statt. [4]Die Steuerbefreiung kann auch für Zuwendungen im Zusammenhang mit dem gegenwärtigen Familienheim in Anspruch genommen werden, auch wenn der Empfänger früher eine steuerbegünstigte Zuwendung im Zusammenhang mit dem damaligen, inzwischen als solches aufgegebenen Familienheim (§ 13 Absatz 1 Nummer 4a a. F. ErbStG) erhalten hatte. [5]Für das begünstigt erworbene Grundstück besteht keine Behaltenspflicht. [6]Die spätere Veräußerung oder eine Nutzungsänderung ist unbeachtlich, sofern kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO vorliegt.

R E 13.4 Erwerb eines Familienheims von Todes wegen

(1) Der **Erwerb eines Familienheims von Todes wegen** durch den überlebenden **Ehegatten** oder den überlebenden Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes ist von der Steuer befreit (§ 13 Absatz 1 Nummer 4b ErbStG).

(2) [1]Ein begünstigtes **Familienheim** liegt unter den weiteren Voraussetzungen des R E 13.3 Absatz 2 vor, **soweit** der Erblasser bis zu seinem Tod in einem bebauten Grundstück **eine Wohnung** zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. [2]Es ist unschädlich, wenn der Erblasser aus objektiv zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert war. [3]Objektiv zwingende Gründe liegen im Fall einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, nicht dagegen z.B. bei einer beruflichen Versetzung. [4]Der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner muss in der erworbenen Wohnung unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern, die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aufnehmen. [5]Die Steuerbefreiung ist auch zu gewähren, wenn der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner aus objektiv zwingenden Gründen im Sinne des Satzes 3 bereits im Zeitpunkt des Erwerbs an der Nutzung des Objekts zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. [6]Entfallen diese Hinderungsgründe innerhalb des Zehnjahreszeitraums nach dem Erwerb, ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken unverzüglich aufzunehmen.

(3) Die Ausführungen in R E 13.3 Absatz 2 und 3 zum Wohnungsbegriff, zur Grundstücksart und zur Belegenheit des Familienheims gelten entsprechend.

(4) Wird das Familienheim steuerfrei erworben, sind die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden **Schulden** und Lasten nicht abzugsfähig (§ 10 Absatz 6 ErbStG; > R E 10.10).

(5) [1]Der **Erwerber** kann die **Befreiung nicht in Anspruch nehmen**, soweit er verpflichtet ist, das begünstigte Familienheim auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten zu übertragen (**Weitergabeverpflichtung**). [2]Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z.B. der Erbvertrag. [3]Anwendungsfälle sind insbesondere

1. Sachvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
2. Vorausvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen

2. gerichtet sind,

   ein Schenkungsversprechen auf den
3. Todesfall oder

   Auflagen des Erblassers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens
4. gerichtet sind.

[4]Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet, das begünstigte Familienheim auf einen Miterben zu übertragen, können die übertragenden Miterben die Befreiung nicht in Anspruch nehmen; das gilt unabhängig davon, wann die Auseinandersetzungsvereinbarung geschlossen wird. [5]Den übernehmenden Erwerber oder Miterben, der die Begünstigung für das Familienheim oder den Teil des Familienheims in Anspruch nehmen kann, trifft die Pflicht zur Einhaltung der Befreiungsvoraussetzungen (zehnjährige Selbstnutzung); er hat die steuerlichen Folgen eines Verstoßes hiergegen zu tragen. [6]Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Familienheims nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben. [7]Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. [8]Der Steuerwert des begünstigten Familienheims darf jedoch nicht überschritten werden. [9]Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. [10]Der Grundsatz, dass die Erbauseinandersetzung unbeachtlich ist (> R E 3.1), gilt unverändert fort. [11]Sätze 4 bis 10 gelten entsprechend auch für die freie Erbauseinandersetzung unter den Erben, wenn diese zeitnah zum Erbfall erfolgt. [12]Erfolgt die Übertragung und Hingabe des Vermögens in diesem Fall nach Ergehen des jeweiligen Erbschaftsteuerbescheids, ist dies als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusehen, so dass die Steuerfestsetzungen nach § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO zu ändern sind.

(6) [1]Die Steuerbefreiung steht unter einem **Nachversteuerungsvorbehalt**. [2]Sie verlangt die Selbstnutzung der Wohnung als Eigentümer über einen Zeitraum von zehn Jahren; eine Weiterübertragung unter Nutzungsvorbehalt ist als Verstoß gegen den Nachversteuerungsvorbehalt anzusehen. [3]Veränderungen am Grundstück sind unbeachtlich, wenn der Umfang der Nutzung der Wohnung als Familienheim sich nicht verringert. [4]Gibt der Erwerber die Selbstnutzung innerhalb des Zehnjahreszeitraums durch Verkauf, Vermietung, längeren Leerstand oder unentgeltliche Überlassung ganz oder teilweise auf, entfällt die Befreiung entsprechend mit Wirkung für die Vergangenheit. [5]Der Steuerbescheid ist in diesem Fall nach § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO zu ändern **(Nachversteuerung)**. [6]Der Erwerber ist verpflichtet, den Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen anzuzeigen. [7]Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Selbstnutzungsverpflichtung nach § 153 Absatz 2 AO anzeigepflichtig sind. [8]Für die Befreiung ist es unschädlich, wenn der Erwerber innerhalb der Zehnjahresfrist aus objektiv zwingenden Gründen an der weiteren Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist. [9]Objektiv zwingende Gründe liegen z.B. im Fall des Todes oder im Fall einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, nicht dagegen bei einer beruflichen Versetzung. [10]Entfallen die Hinderungsgründe innerhalb der Zehnjahresfrist, kann eine Nachversteuerung nur unterbleiben, wenn der Erwerber unverzüglich nach Wegfall der zwingenden Gründe, d.h. ohne schuldhaftes Verzögern, die Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken aufnimmt und bis zum Ablauf des Zehnjahreszeitraums ausübt bzw. später erneut aus objektiv zwingenden Gründen an der Selbstnutzung des Familienheims gehindert ist. [11]Liegen objektiv zwingende Gründe vor, die eine weitere Nutzung verhindern, ist eine anschließende unentgeltliche Überlassung, Vermietung oder der Verkauf des Familienheims unschädlich. [12]Soweit in den Fällen des Satzes 10 der Erwerber wegen des vorherigen Verkaufs des Familienheims, dessen vorheriger Vermietung oder unentgeltlicher Überlassung, bei Wegfall der objektiv zwingenden Gründe, welche ihn an der Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken hinderten, die erneute Selbstnutzung des Familienheims nicht oder nicht unverzüglich aufnimmt, fällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weg.

(7) [1]Der **Erwerb eines Familienheims von Todes wegen** durch **Kinder** im Sinne der Steuerklasse I Nummer 2 oder **Kinder vorverstorbener Kinder** im Sinne der Steuerklasse I Nummer 2 ist von der Steuer befreit (§ 13 Absatz 1 Nummer 4c ErbStG). [2]Absatz 2 Satz 1 bis 3 gilt entsprechend. [3]Die Befreiung ist auf eine **Wohnfläche** der selbst genutzten Wohnung des Erblassers von **höchstens 200 qm** begrenzt. [4]Die begünstigten Erwerber müssen in der erworbenen Wohnung unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern, die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aufnehmen; es ist unschädlich, wenn ein Erwerber aus objektiv zwingenden Gründen an der Selbstnutzung gehindert ist. [5]Objektiv zwingende Gründe liegen im Fall einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, oder solange das Kind wegen Minderjährigkeit rechtlich gehindert ist, einen Haushalt selbstständig zu führen, nicht dagegen z.B. bei einer beruflichen Versetzung. [6]Die Ausführungen in R E 13.3 Absatz 2 und 3 zum

Wohnungsbegriff, zur Grundstücksart und zur Belegenheit des Familienheims, in Absatz 5 zum Bestehen einer Weitergabeverpflichtung sowie in Absatz 6 zum Nachversteuerungsvorbehalt gelten entsprechend. [7]Die Schuldenkürzung (Absatz 4) betrifft nur den Teil der Verbindlichkeiten, der auf den begünstigten Teil des Familienheims (200 qm Wohnfläche) entfällt.

R E 13.5 Pflege- und Unterhaltsleistungen

(1) [1]Der Freibetrag nach § 13 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG gilt sowohl für Erwerbe von Todes wegen als auch für Erwerbe unter Lebenden. [2]Er kommt nicht bei Erwerbern in Betracht, die gesetzlich zur Pflege (z.B. Ehegatten nach § 1353 BGB, Lebenspartner nach § 2 LPartG) oder zum Unterhalt (z.B. Ehegatten nach § 1360 BGB oder Verwandte in gerader Linie nach § 1601 BGB, Lebenspartner nach § 5 LPartG) verpflichtet sind. [3]**Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags** ist, dass die Pflege- oder Unterhaltsleistungen unentgeltlich oder gegen zu geringes Entgelt im persönlichen oder privaten Bereich erbracht werden oder wurden.

(2) [1]Bei einem Erwerb von Todes wegen kann der Freibetrag für Pflege- oder Unterhaltsleistungen nicht gewährt werden, wenn insoweit ein **Abzug als Nachlassverbindlichkeit** vorzunehmen ist. [2]§ 13 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG ist gegenüber § 10 Absatz 5 ErbStG nachrangig. [3]Dabei kann es sich nur um eine Erblasserschuld (§ 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG), nicht aber um Kosten zur Erlangung des Erwerbs (§ 10 Absatz 5 Nummer 3 ErbStG) handeln. [4]Eine als Erblasserschuld abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit ist nur dann entstanden, wenn die letztwillige Zuwendung ganz oder zum Teil als Entgelt für eine auf Grund eines nachgewiesenen Dienstleistungsverhältnisses (§ 611 BGB) vertraglich geschuldete und erbrachte Dienstleistung (z.B. Pflege) anzusehen ist. [5]Fehlt es bei einem solchen Dienstverhältnis an einer rechtlich bindenden Einigung über die Höhe der Vergütung, ist als Nachlassverbindlichkeit eine Erblasserschuld nach § 612 BGB in Höhe der taxmäßigen oder üblichen Vergütung anzusetzen.

(3) [1]Diese Grundsätze gelten bei **Zuwendungen unter Lebenden** entsprechend. [2]Verpflichtet sich der Erwerber im Rahmen eines Schenkungs- oder Übertragungsvertrags zu Dienstleistungen (z.B. Pflege), kommt es für die steuerliche Beurteilung darauf an, ob die Dienstleistung im Hinblick auf die Zuwendung unentgeltlich erbracht wird oder ob das Zugewendete vereinbarungsgemäß ganz oder zum Teil ein Entgelt für die Dienstleistungsverpflichtung darstellt. [3]Bei unentgeltlicher Dienstleistung ist der Freibetrag nach § 13 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG bis zur Höhe von 20 000 Euro zu gewähren. [4]Ist das Zugewendete ganz oder zum Teil vertragliches Entgelt für die geschuldete Dienstleistung, liegt insoweit ein Austauschverhältnis (Gegenleistung) vor, das die Annahme einer unentgeltlichen Zuwendung ausschließt. [5]Bei Teilentgeltlichkeit bestimmt sich die schenkungsteuerrechtliche Bereicherung nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung (> R E 7.4).

(4) [1]Soll die vereinbarte Verpflichtung zur **Dienstleistung** (z.B. Pflege) **erst künftig** bei Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (z.B. Pflegebedürftigkeit) entstehen, ist zunächst weder ein Freibetrag nach § 13 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG zu gewähren, noch eine Gegenleistung zu berücksichtigen. [2]Tritt die Bedingung später ein, ist der Schenkungsteuerbescheid nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (nachträgliche Gewährung des Freibetrags nach § 13 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG oder Berücksichtigung eines Leistungsentgelts als Gegenleistung).

(5) Wird nach diesen Grundsätzen bei einem Erwerb von Todes wegen eine Nachlassverbindlichkeit (Erblasserschuld) oder bei einem Erwerb unter Lebenden eine Gegenleistung berücksichtigt, unterliegt der Erwerb, soweit er hiernach als Leistungsentgelt anzusehen ist, grundsätzlich der **Einkommensteuer** und, wenn Grundstücke zum Erwerb gehören, der **Grunderwerbsteuer**, falls nicht Befreiungen zum Zug kommen.

(6) [1]**Auslagen** im Zusammenhang mit Pflege- oder Unterhaltsleistungen sind bei einem Erwerb von Todes wegen mit dem Freibetrag nach § 13 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG abgegolten. [2]Etwas anderes gilt nur, wenn die Auslagen auf Grund eines nachgewiesenen entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrags (§ 675 BGB) erfolgten und insoweit ein Anspruch auf Ersatz (§ 670 BGB) besteht. [3]Der Ersatzanspruch ist als Nachlassverbindlichkeit (Erblasserschuld gem. § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG) zu berücksichtigen. [4]Entsprechendes gilt bei einer Zuwendung unter Lebenden; in Höhe des Anspruchs auf Auslagenersatz ist eine Gegenleistung anzunehmen.

R E 13.6 Rückfall des geschenkten Vermögens

(1) [1]Der von Todes wegen erfolgende **Rückfall von Vermögensgegenständen**, die Eltern oder Voreltern ihren Abkömmlingen durch Schenkung zugewandt hatten, an den jeweiligen Schenker bleibt für diesen steuerfrei (§ 13 Absatz 1 Nummer 10 ErbStG). [2]Die Vorschrift findet nur beim Rückerwerb von Todes wegen, nicht dagegen bei Rückschenkungen Anwendung.

(2) [1]Die Befreiung kommt nur in Betracht, wenn die zurückfallenden Vermögensgegenstände dieselben sind wie die seinerzeit zugewendeten Gegenstände. [2]Die Befreiung ist damit grundsätzlich ausgeschlossen, wenn ein Erwerb von Vermögensgegenständen erfolgt, die im Austausch der zugewendeten Gegenstände in das Vermögen des Beschenkten gelangt waren. [3]Etwas anderes gilt nur, wenn zwischen dem zugewendeten und dem zurückfallenden Vermögensgegenstand **bei objektiver Betrachtung Art- und Funktionsgleichheit** besteht. [4]Wertsteigerungen der geschenkten Vermögensgegenstände, die ausschließlich auf der wirtschaftlichen Entwicklung beruhen, stehen der Steuerfreiheit des Rückfalls nicht entgegen. [5]Hat der Bedachte den Wert der zugewendeten Vermögensgegenstände durch Einsatz von Kapital oder Arbeit erhöht, ist der hierdurch entstandene Mehrwert steuerpflichtig. [6]Auch die aus dem zugewendeten Vermögensgegenstand gezogenen Früchte sowie die aus diesen Früchten erworbenen Gegenstände sind bei einem Rückfall nicht befreit.

R E 13.7 Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen

(1) [1]**Zuwendungen des Trägerunternehmens** an die Pensions- oder Unterstützungskasse, die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, fallen nicht unter § 7 Absatz 1 ErbStG und sind nicht steuerbar. [2]Die Steuerbefreiung hat somit nur Bedeutung für Zuwendungen an eine Pensions- oder Unterstützungskasse, die vom Unternehmer von Todes wegen oder von Dritten unter Lebenden oder von Todes wegen gemacht werden.

(2) [1]Ergibt sich für die Pensions- oder Unterstützungskasse am Schluss des Wirtschaftsjahrs eine sog. **Überdotierung**, erfüllt sie insoweit nicht die Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Absatz 1 Nummer 3 KStG und es kommt zur partiellen Körperschaftsteuerpflicht (§ 6 KStG). [2]In diesem Fall sind auch die im Wirtschaftsjahr erhaltenen Zuwendungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 in dem gleichen Verhältnis partiell steuerpflichtig; dabei ist es gleichgültig, ob die Überdotierung gerade durch die Zuwendung oder aus anderen Gründen eingetreten ist. [3]Entsprechend ist zu verfahren, wenn es innerhalb von zehn Jahren nach einer Zuwendung zu einer Überdotierung und als Folge davon zur partiellen Körperschaftsteuerpflicht der Pensions- oder Unterstützungskasse kommt.

R E 13.8 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften

(1) [1]Zuwendungen an eine inländische Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe b ErbStG sind von der Erbschaft- oder Schenkungsteuer befreit, wenn diese im Besteuerungszeitpunkt **steuerbegünstigten Zwecken** dienen. [2]Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind nach den §§ 51 ff. AO zu beurteilen. [3]Eine Entscheidung über die Befreiung der Körperschaft von der Körperschaftsteuer ist grundsätzlich zu übernehmen.

(2) [1]Die Steuerbefreiung für eine Zuwendung gemäß § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe b ErbStG wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die begünstigte Körperschaft einen **Zweckbetrieb** unterhält. [2]Das gilt auch für Zuwendungen, die zur Verwendung in einem Zweckbetrieb bestimmt sind. [3]Unterhält sie einen **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb**, ist dies ebenfalls für die Steuerfreiheit einer Zuwendung unschädlich, solange die Körperschaft nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. [4]Bei Zuwendungen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Körperschaft zugute kommen, ist die Steuerbefreiung stets ausgeschlossen. [5]Wird einer begünstigten Körperschaft ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugewendet, bleiben die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für diese und weitere Zuwendungen an die Körperschaft grundsätzlich erhalten. [6]Führt die gemeinnützige Körperschaft den Betrieb fort, ist Voraussetzung, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb verpflichtet ist, seine Überschüsse an den ideellen Bereich abzugeben und diese Verpflichtung auch tatsächlich erfüllt.

R E 13.9 Gegenseitigkeitserklärungen

[1]§ 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c ErbStG bildet eine Rechtsgrundlage für die Weitergeltung bestehender und für den Austausch neuer **Gegenseitigkeitserklärungen** mit ausländischen Staaten. [2]Eine zur Befreiung von der deutschen Erbschaft- oder Schenkungsteuer notwendige Gegenseitigkeit liegt nur dann vor, wenn der ausländische Staat eine Erbschaftsteuer erhebt und seinerseits eine der deutschen Steuerbefreiung entsprechende Befreiung für Zuwendungen an deutsche steuerbegünstigte Körperschaften gewährt. [3]Ob diese Voraussetzungen vorliegen, stellt das Bundesministerium der Finanzen durch förmlichen Austausch entsprechender Erklärungen mit dem ausländischen Staat fest.

R E 13.10 Zuwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken

(1) [1]Bei Zuwendungen zu **gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken** richten sich die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach den §§ 51 ff. AO. [2]Der Erblasser oder Schenker muss die Verwendung zu dem begünstigten Zweck verfügt haben. [3]Die Verwendung muss gesichert sein. [4]Die begünstigten Zwecke können auch im Ausland verfolgt werden.

(2) [1]§ 13 Absatz 1 Nummer 17 ErbStG verlangt grundsätzlich die Bildung eines **selbstständigen Zweckvermögens**, das der Empfänger im Weg einer Zweckzuwendung (§ 8 ErbStG) erhalten hat. [2]Es genügt jedoch z.B. auch bei einer selbst steuerbegünstigte Zwecke verfolgenden ausländischen Körperschaft, dass die Zuwendung zu satzungseigenen Zwecken verwendet werden soll. [3]Nicht ausreichend ist dagegen, wenn das zugewendete Vermögen zweckfreies Eigenvermögen wird, weil sich sonst die zweckgerechte Verwendung der zugewendeten Mittel nicht überprüfen lässt.

(3) Auf **Zweckzuwendungen an ausländische Körperschaften** bleibt § 13 Absatz 1 Nummer 17 ErbStG anwendbar, auch wenn keine Gegenseitigkeitserklärung im Sinne des § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c ErbStG (> R E 13.9) vorliegt.

R E 13.11 Verzicht auf Steuerbefreiung

[1]Der Erwerber von nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 und 3 ErbStG steuerfreien oder teilweise steuerfreien Gegenständen kann zur Vermeidung von Besteuerungsnachteilen auf Grund des beschränkten Schuldenabzugs gemäß § 10 Absatz 6 ErbStG auf die **Steuerbefreiung verzichten** (§ 13 Absatz 3 Satz 2 ErbStG). [2]Werden im Rahmen eines einheitlichen Erwerbs mehrere befreite Gegenstände erworben und besteht nur bei einem oder einigen ein Schuldenüberhang, kann der Verzicht auf die Steuerbefreiung auch gegenstandsbezogen erklärt werden.

Zu § 13a ErbStG

R E 13a.1 Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften – Allgemeines

(1) [1]§§ 13a, 13b ErbStG regeln die zu gewährenden Verschonungen beim Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften. [2]Die Regelverschonung beträgt 85 Prozent (§ 13b Absatz 4 in Verbindung mit § 13a Absatz 1 ErbStG) mit einem zusätzlichen gleitenden Abzugsbetrag von höchstens 150 000 Euro (§ 13a Absatz 2 ErbStG). [3]Auf Antrag wird statt der Regelverschonung eine Befreiung zu 100 Prozent gewährt (Optionsverschonung, § 13a Absatz 8 ErbStG).

(2) [1]Bei der Gewährung der Steuerbefreiung ist von folgenden Grundsätzen auszugehen. [2]Für jede wirtschaftliche Einheit des begünstigten Vermögens nach § 13b Absatz 1 ErbStG ist

1. der Umfang des Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) gesondert zu prüfen,
2. die Lohnsumme (§ 13a Absatz 1 Satz 3 und 4 und Absatz 4 ErbStG) gesondert zu ermitteln,
3. zu prüfen, ob und in welcher Weise bereits gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Absatz 5 ErbStG) verstoßen wurde.

[3]Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen (> R E 13b.4 bis E13b.7) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z.B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind deren Werte vor der Anwendung des § 13a ErbStG zusammenzurechnen. [4]Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG können nur von einem insgesamt positiven Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens abgezogen werden. [5]Die Prüfung, ob die Mindestlohnsumme (§ 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG) erfüllt ist, erfolgt nur insgesamt für alle erworbenen begünstigten wirtschaftlichen Einheiten.

(3) Eine Inanspruchnahme des Schenkers für die Schenkungsteuer nach § 20 Absatz 1 Satz 1 ErbStG bei einem Verstoß eines Erwerbers gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung für begünstigtes Vermögen erfolgt nicht, es sei denn, er hat die Steuer nach § 10 Absatz 2 ErbStG auch für diesen Fall selbst übernommen.

R E 13a.2 Gleitender Abzugsbetrag

(1) [1]Von dem Teil des auf einen Erwerber übergegangenen begünstigten Vermögens, der nach Anwendung des Verschonungsabschlags verbleibt, wird ein Betrag von 150 000 Euro abgezogen **(Abzugsbetrag)**. [2]Der Abzugsbetrag von 150 000 Euro verringert sich, wenn der Wert des verbleibenden Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. [3]Im Fall der Optionsverschonung nach § 13a Absatz 8 ErbStG ist der Abzugsbetrag ohne Bedeutung.

(2) [1]Der Abzugsbetrag steht für das von derselben Person innerhalb von zehn Jahren insgesamt zugewendete begünstigte Vermögen nur einmal zur Verfügung. [2]Die Zehnjahresfrist beginnt im Zeitpunkt der Steuerentstehung für den begünstigten Erwerb. [3]Der vollständige Verbrauch des Abzugsbetrags tritt für das übertragene Vermögen insgesamt ein, unabhängig davon, in welcher Höhe er sich bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ausgewirkt hat. [4]Die Inanspruchnahme eines Freibetrags nach § 13a Absatz 1 ErbStG a.F. auf Grund der begünstigten Zuwendung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Januar 2009 schließt innerhalb des Zehnjahreszeitraums die Gewährung des Abzugsbetrags nicht aus.

R E 13a.3 Folgen einer Weitergabeverpflichtung oder einer Nachlassteilung

(1) [1]Ein Erwerber kann die Befreiung **nicht** in Anspruch nehmen, soweit er verpflichtet ist, das begünstigte Vermögen auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten zu übertragen (**Weitergabeverpflichtung**, § 13a Absatz 3 ErbStG). [2]Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z.B. der Erbvertrag. [3]Anwendungsfälle sind insbesondere

1. Sachvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
2. Vorausvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
3. ein Schenkungsversprechen auf den Todesfall oder
4. Auflagen des Erblassers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind.

[4]Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet das begünstigte Vermögen auf einen Miterben zu übertragen, können die übertragenden Miterben die Befreiung nicht in Anspruch nehmen; das gilt unabhängig davon, wann die Auseinandersetzungsvereinbarung geschlossen wird. [5]Den übernehmenden Erwerber oder Miterben, der die Befreiung in Anspruch nehmen kann, trifft die Pflicht zur Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensregelung auch hinsichtlich des übertragenen Anteils; er hat die steuerlichen Folgen eines Verstoßes hiergegen zu tragen.

(2) [1]Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben (§ 13b

Absatz 3 ErbStG). [2]Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Entlastung der übrigen Erwerber von solchen Nachlassverbindlichkeiten im Innenverhältnis, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. [3]Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens darf jedoch nicht überschritten werden. [4]Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. [5]Der Grundsatz, dass die Erbauseinandersetzung unbeachtlich ist (> R E 3.1), gilt unverändert fort. [6]Sätze 1 bis 5 gelten entsprechend auch für die freie Erbauseinandersetzung unter den Erben, wenn diese zeitnah zum Erbfall erfolgt. [7]Erfolgt die Übertragung und Hingabe des Vermögens in diesem Fall nach Ergehen des jeweiligen Erbschaftsteuerbescheids, ist dies als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusehen, so dass die Steuerfestsetzungen nach § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO zu ändern sind.

R E 13a.4 Lohnsummenregelung

(1) [1]Der Verschonungsabschlag entfällt anteilig, wenn die Summe der Lohnsummen innerhalb der fünf Jahre nach dem Erwerb die **Mindestlohnsumme** von 400 Prozent der **Ausgangslohnsumme** unterschreitet (§ 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG). [2]Der Verschonungsabschlag entfällt in dem Verhältnis, in dem die tatsächliche Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschreitet. [3]Der Steuerbescheid in diesem Fall ist nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern **(Nachversteuerung)**. [4]Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Lohnsummenregelung innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist schriftlich anzuzeigen sind (§ 13a Absatz 6 ErbStG, § 153 Absatz 2 AO) und eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt. [5]Die Finanzämter haben die Einhaltung der Lohnsummenregelung in geeigneter Form zu überwachen. [6]In Fällen von geringer Bedeutung, z.B. bei einem gemeinen Wert des erworbenen begünstigten Vermögens bis zu 150 000 Euro, ist auf die Überwachung der Lohnsummenregelung zu verzichten. [7]Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung wirkt sich nicht auf den Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG aus.

(2) [1]Die Lohnsummenregelung ist bei Betrieben mit nicht mehr als 20 Beschäftigten nicht anzuwenden (§ 13a Absatz 1 Satz 4 ErbStG). [2]Bei der Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten ist auf die Anzahl der Arbeitnehmer, ohne Saison- und Leiharbeiter, abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt im zugewendeten Betrieb oder in der Gesellschaft beschäftigt sind, an der die zugewendete Beteiligung oder der zugewendete Anteil besteht. [3]Dies gilt jedoch nicht in Fällen, in denen kurzfristig im Hinblick auf die Übertragung vor der Übertragung eine Minderung der Anzahl der Beschäftigten erfolgte (§ 42 AO). [4]Eine Umrechnung nach § 23 Absatz 1 Satz 4 Kündigungsschutzgesetz (KSchG) auf der Grundlage der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit erfolgt nicht. [5]Einzubeziehen sind alle beschäftigten Arbeitnehmer unabhängig von ihrem sozialversicherungsrechtlichen Status. [6]Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen (> R E 13b.4 bis 13b.7) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z.B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind die beschäftigten Arbeitnehmer für jede wirtschaftliche Einheit getrennt zu ermitteln. [7]Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften ist auf die beschäftigten Arbeitnehmer der Gesellschaft abzustellen. [8]Wenn die Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer in einer der wirtschaftlichen Einheiten nicht mehr als 20 beträgt, bleibt deren Ausgangs- und Mindestlohnsumme außer Betracht. [9]Bei der Prüfung, ob die Mindestarbeitnehmerzahl erreicht wird, sind auch die Arbeitnehmer nachgeordneter Gesellschaften einzubeziehen; die Grundsätze des § 13a Absatz 4 Satz 5 ErbStG gelten sinngemäß.

(3) [1]Die Lohnsumme ist nach § 13a Absatz 4 ErbStG zu ermitteln. [2]Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen (> R E 13b.4 bis E 13b.7) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z.B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), erfolgt die Berechnung zunächst bezogen auf jede wirtschaftliche Einheit. [3]Bei der Ermittlung der maßgebenden Lohnsumme ist jedoch auf die Summe aller wirtschaftlichen Einheiten abzustellen. [4]Sind Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft in die Ermittlung der Lohnsumme einzubeziehen (Absatz 6 und 7), ist dabei anteilig auf die Lohnsumme der Gesellschaft selbst abzustellen.

(4) [1]Die Beschreibung der Lohnsumme orientiert sich an der Definition in Anhang I der Verordnung (EG) Nummer 1503/2006 der Kommission vom 28. September 2006 (ABl. L 281/15). [2]Im Allgemeinen ist es nicht zu beanstanden,

wenn bei inländischen Gewerbebetrieben von dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter (vgl. § 275 Absatz 2 Nummer 6 HGB) ausgegangen wird. [3]Altersvorsorge, die durch Entgeltumwandlung vom Arbeitnehmer getragen wird, ist einzubeziehen; der Arbeitgeberanteil zu den gesetzlichen Sozialabgaben sowie tariflich vereinbarte, vertraglich festgelegte oder freiwillige Sozialbeiträge durch den Arbeitgeber bleiben ausgenommen. [4]Das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausgezahlte Kurzarbeitergeld ist von diesem Aufwand nicht abzuziehen, da hierfür das Saldierungsverbot des § 246 Absatz 2 HGB greift.

(5) [1]Bei der Ermittlung der **Ausgangslohnsumme** sind die letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre maßgebend. [2]Werden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent oder Beteiligungen an Personengesellschaften in die Ausgangslohnsumme einbezogen, ist grundsätzlich ebenfalls auf die letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre dieser Gesellschaften abzustellen. [3]Die durchschnittliche Ausgangslohnsumme ist insgesamt zu ermitteln und der Umfang der Beteiligung auszuweisen. [4]Erfolgt vor dem Besteuerungszeitpunkt eine Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, bestehen grundsätzlich keine Bedenken, die Lohnsumme des Rumpf-Wirtschaftsjahrs in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahrs (mit 12 Monaten) umzurechnen. [5]In Fällen einer Neugründung bestehen grundsätzlich keine Bedenken, die durchschnittliche Ausgangslohnsumme aus dem kürzeren Zeitraum zu berechnen und in einen entsprechenden Jahresbetrag umzurechnen. [6]Änderungen der Rechtsform oder Umsetzungen des Personals innerhalb des Ermittlungszeitraums in einem Unternehmensverbund, deren Gliederungen zum Nachlassvermögen gehören, sind zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme in die Einheiten einzubeziehen, die an die Stelle der früheren Einheiten getreten sind. [7]Lohnsummen einer im Besteuerungszeitpunkt zum Gewerbebetrieb gehörenden, in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 3) sind nicht einzubeziehen.

(6) [1]Bei der Ermittlung der **Ausgangslohnsumme** sind die Lohnsummen der im Besteuerungszeitpunkt zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, unabhängig von der Beteiligungshöhe stets anteilig einzubeziehen, nicht dagegen Beteiligungen an Personengesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Drittstaaten (§ 13a Absatz 4 Satz 5 ErbStG). [2]Gehört eine solche Beteiligung nicht innerhalb des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betrieb, ist die Lohnsumme nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit zu diesem Betrieb einzubeziehen. [3]Wenn sich die Beteiligungsquote innerhalb des Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme verändert hat, ist die Lohnsumme der Gesellschaft für den jeweiligen Zeitraum in der jeweils bestehenden Beteiligungshöhe einzubeziehen.

(7) [1]Bei der Ermittlung der **Ausgangslohnsumme** sind die Lohnsummen der zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben und im Besteuerungszeitpunkt mehr als 25 Prozent betragen, anteilig einzubeziehen, nicht dagegen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Drittstaaten (§ 13a Absatz 4 Satz 5 ErbStG). [2]Das gilt auch in den Fällen von börsennotierten Kapitalgesellschaften, deren Anteilswerte wegen der Börsennotierung (§ 11 Absatz 1 BewG) nach § 151 BewG nicht gesondert festzustellen sind. [3]Dabei ist für die Prüfung, ob die Grenze von 25 Prozent überschritten ist, stets auf die zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen und nicht auf den übertragenen Anteil abzustellen. [4]Bei Personengesellschaften sind die Anteile im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen aller Gesellschafter stets zusammenzurechnen. [5]Gehört eine solche Beteiligung nicht innerhalb des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betriebsvermögen des Betriebs, ist die Lohnsumme nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit taggenau zu diesem Betrieb einzubeziehen. [6]Wenn sich die Beteiligungsquote innerhalb des Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme verändert hat, ist die Lohnsumme der Gesellschaft für den jeweiligen Zeitraum in der jeweils bestehenden Beteiligungshöhe einzubeziehen; das gilt auch für Zeiträume, in denen die Beteiligungshöhe 25 Prozent oder weniger betrug.

(8) Bei Ermittlung der **Mindestlohnsumme** gelten Absatz 6 und 7 entsprechend.

(9) [1]Soweit in der Lohnsumme Löhne aus begünstigtem Vermögen aus einer Betriebstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums enthalten sind, bestehen in der Regel keine Bedenken, auf den für inländische Besteuerungszwecke in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Lohnaufwand abzustellen. [2]Bei der Ermittlung der Lohnsumme ist regelmäßig der Wechselkurs im

Besteuerungszeitpunkt zugrunde zu legen. [3]Maßgebend für den Wechselkurs im Besteuerungszeitpunkt ist der für Zwecke der Umsatzsteuer festgestellte Wechselkurs.

(10) Der bei der Bewertung des Betriebsvermögens ggf. zu berücksichtigende angemessene **Unternehmerlohn** im Sinne des § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe d BewG ist weder bei der Ausgangslohnsumme noch bei der Ermittlung der tatsächlichen Mindestlohnsumme einzubeziehen, weil insoweit keine Vergütung gezahlt worden ist.

(11) Die Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 BewG gesondert fest, wenn diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind (§ 13a Absatz 1a ErbStG).

R E 13a.5 Behaltensregelungen – Allgemeines

(1) [1]Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung **(Behaltensfrist)** gegen eine der Behaltensregelungen verstoßen wird (§ 13a Absatz 5 ErbStG). [2]Die Gründe für den Verstoß gegen die Behaltensregelungen sind unbeachtlich. [3]Die Behaltensfrist ist für jeden Erwerber gesondert zu prüfen. [4]Der Steuerbescheid ist in diesen Fällen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern **(Nachversteuerung)**. [5]Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Behaltensregelungen innerhalb einer Frist von einem Monat nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, schriftlich anzuzeigen sind (§ 13a Absatz 6 ErbStG, § 153 Absatz 2 AO) und eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt. [6]Die Finanzämter haben die Einhaltung der Behaltensregelungen in geeigneter Form zu überwachen. [7]In Fällen von geringer Bedeutung, z.B. bei einem gemeinen Wert des erworbenen begünstigten Vermögens bis zu 150 000 Euro, ist die Überwachung auf eine Veräußerung/Aufgabe des begünstigt erworbenen Vermögens zu beschränken. [8]Zum Verstoß durch einen nachfolgenden Erwerber > R E 13a.12 Absatz 5.

(2) [1]Ein **Verstoß gegen die Behaltensregelungen** liegt **nicht** vor, wenn begünstigtes Vermögen

1. im Wege des Übergangs von Todes wegen übergeht oder
2. durch Schenkung unter Lebenden weiter übertragen wird. [2]Erfolgt jedoch die Zuwendung teilentgeltlich, gilt dies nur hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Zuwendung (gemischte Schenkung oder Schenkung unter Auflage, > R E 7.4). [3]Der entgeltliche Teil der Zuwendung stellt ungeachtet der ertragsteuerlichen Behandlung einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar.

(3) Ein **Verstoß gegen die Behaltensregelungen** liegt dagegen vor, wenn begünstigtes Vermögen

1. als Abfindung nach § 3 Absatz 2 Nummer 4 ErbStG übertragen wird oder
2. zur Erfüllung anderer schuldrechtlicher Ansprüche, z.B. auf Grund eines Geldvermächtnisses, Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichsanspruchs hingegeben wird.

R E 13a.6 Behaltensregelungen für Betriebsvermögen

(1) [1]Die **Veräußerung** eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran innerhalb der Behaltensfrist ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. [2]Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sowie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. [3]Wegen der bewertungsrechtlichen und erbschaftsteuerrechtlichen Gleichbehandlung des Vermögens, das der Ausübung eines freien Berufs dient, mit einem Gewerbebetrieb (> § 96 BewG) unterliegt auch begünstigtes Betriebsvermögen in Form von freiberuflichen Praxen und Sozietätsanteilen den Behaltensregelungen. [4]War der Erwerber begünstigter Anteile an einer Gesellschaft im Sinne des

§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 EStG vor dem maßgebenden Besteuerungszeitpunkt an dieser Gesellschaft beteiligt, kann bei einer teilweisen Veräußerung seines Anteils regelmäßig davon ausgegangen werden, dass er zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert. [5]Zur Reinvestitionsklausel > R E 13a.11.

(2) [1]Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt auch vor, wenn eine, mehrere oder alle im Besteuerungszeitpunkt **wesentlichen Betriebsgrundlagen** eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden. [2]Dies gilt nicht, soweit sie zum jungen Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 3 ErbStG gehörten. [3]Der Begriff wesentliche Betriebsgrundlage ist nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts (funktionale Betriebsnotwendigkeit) zu beurteilen. [4]Der Umfang der schädlichen Verfügung bemisst sich nach dem gemeinen Wert des Einzelwirtschaftsguts (z.B. Betriebsgrundstück) im – ursprünglichen – Besteuerungszeitpunkt. [5]Bei Bedarf ist für eine solche wirtschaftliche Untereinheit ein gemeiner Wert noch nach §§ 151 ff. BewG festzustellen. [6]Zur Reinvestitionsklausel > R E 13a.11.

(3) [1]Die **Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder eine Personengesellschaft (§§ 20, 24 UmwStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist selbst kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. [2]Dies gilt auch für die formwechselnde Umwandlung, Verschmelzung oder Realteilung von Personengesellschaften, soweit der Realteiler nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter erhält. [3]Eine nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltensfrist stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar.

(4) Absatz 1 bis 3 gilt entsprechend, soweit zum Erwerb begünstigungsfähiges ausländisches Betriebsvermögen im Sinne des R E 13b.5 Absatz 4 gehört.

R E 13a.7 Behaltensregelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen

(1) [1]Die **Veräußerung** von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 BewG (Wirtschaftsteil im Sinne des § 160 Absatz 2 BewG) und selbst bewirtschafteter Grundstücke im Sinne des § 159 BewG innerhalb der Behaltensfrist ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 ErbStG). [2]Wird der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil aufgegeben und führt dies dazu, dass der Betrieb als Stückländerei (§ 168 Absatz 2 in Verbindung mit § 160 Absatz 7 BewG) zu qualifizieren ist oder das Vermögen nicht mehr auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist (z.B. gewerbliche Nutzung), liegt ein Verstoß gegen die Behaltensreglung vor. [3]Zur Reinvestitionsklausel > R E 13a.11. [4]Wegen der Änderung der Feststellung des gemeinen Werts des Wirtschaftsteils des Betriebs > § 162 Absatz 3 und 4 BewG.

(2) [1]Das Ausscheiden im Besteuerungszeitpunkt **wesentlicher Wirtschaftsgüter** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 162 Absatz 4 BewG stellt eine schädliche Verwendung dar. [2]Dies gilt auch, wenn der Erlös aus der Veräußerung solcher Wirtschaftsgüter dazu verwendet wird, Abfindungen an weichende Erben zu zahlen, oder wenn der Hoferbe einzelne Flächen an seine Miterben überträgt, um deren Abfindungsansprüche zu befriedigen.

(3) Als schädliche Verwendung gilt auch der Wegfall der Selbstbewirtschaftung von Flächen im Sinne des § 159 BewG, z.B. auf Grund einer Einstellung der Selbstbewirtschaftung landwirtschaftlich genutzter Flächen, die als Bauland, Industrieland oder Land für Verkehrszwecke dienen werden.

(4) Wenn Pachtverträge über einzelne Flächen über eine Dauer von 15 Jahren und mehr abgeschlossen werden, gilt dies als schädliche Verwendung.

R E 13a.8 Entnahmebegrenzung

(1) [1]Wenn der Erwerber als Inhaber begünstigt erworbenen Betriebsvermögens oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ab dem Zeitpunkt der Steuerentstehung bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahrs Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 Euro übersteigen **(Überentnahmen)**, stellt dies einen Verstoß

gegen die Behaltensregelungen dar. [2]Dies gilt auch, wenn die Entnahmen zur Bezahlung der Erbschaftsteuer getätigt werden. [3]Verluste bleiben unberücksichtigt. [4]Die Begriffe Entnahme, Einlage, Gewinn und Verlust sind nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen. [5]Die Sachentnahme eines Vermögensgegenstands, der im Besteuerungszeitpunkt zum begünstigten Vermögen gehört, ist mit dem ertragsteuerrechtlichen Entnahmewert im Entnahmezeitpunkt anzusetzen. [6]Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen, die als Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 oder Nummer 2 Satz 2 ErbStG zu beurteilen sind (> R E 13a.6 Absatz 2, R E 13a.7 Absatz 2), bleiben bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung ebenso unberücksichtigt wie die Entnahme jungen Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 3 ErbStG, da dieses nicht zum begünstigungsfähigen Vermögen gehört. [7]Die Entnahmebegrenzung ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen; bei Gewerbebetrieben mit Beteiligungen ist die Entnahmebegrenzung bei den Beteiligungen nicht gesondert zu prüfen, weil sich die Entnahmen insoweit beim Gewerbebetrieb niederschlagen und dort ggf. zu einem Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung führen.

(2) [1]Die **Entnahmebegrenzung** bezieht sich bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen nur auf solches Vermögen, das ertragsteuerrechtlich zu einem **Betrieb der Land- und Forstwirtschaft** gehört. [2]Ist dies der Fall, kommt die Entnahmebegrenzung nur für den Teil des Vermögens in Betracht, das zum nach § 13b Absatz 1 Nummer 1 ErbStG begünstigten Vermögen (> R E 13b.4) gehört. [3]Somit ist die Entnahme von Betriebswohnungen, von Mietwohngrundstücken oder erbbaurechtsbelasteten Flächen und des denkmalgeschützten Wohnteils im Sinne § 13 Absatz 2 Nummer 2 EStG nicht schädlich. [4]Entnahmen bis zur Summe des ertragsteuerlichen Werts der nach § 158 Absatz 4 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Wirtschaftsgüter im Besteuerungszeitpunkt (Sockelbetrag) sind bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung außer Acht zu lassen.

(3) [1]War der Erwerber eines **Anteils an einer Personengesellschaft** bereits vor dem begünstigten Erwerb an dieser Gesellschaft beteiligt, bezieht sich die Entnahmebegrenzung nur auf den zusätzlich erworbenen Anteil. [2]Entnahmen, soweit sie über sein am Besteuerungszeitpunkt vorhandenes Kapitalkonto hinausgehen, Einlagen und Gewinne während der Behaltenszeit sind anteilig seiner Beteiligung vor dem Erwerb und der neu erworbenen Beteiligung zuzurechnen. [3]Dies gilt entsprechend, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft nach Ausscheiden der übrigen Gesellschafter als Einzelunternehmen fortgeführt wird. [4]Der Begriff Kapitalkonto ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. [5]Zum Kapitalkonto rechnen danach neben dem Festkapital des Gesellschafters auch der Anteil an einer gesamthänderischen Rücklage, die variablen Kapitalkonten, soweit es sich dabei um Eigenkapital der Gesellschaft handelt, sowie die Kapitalkonten in den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters. [6]Dieses Kapitalkonto ist auch für die Berechnung des Verhältnisses maßgebend, nach dem Gewinne, Entnahmen und Einlagen der neu erworbenen Beteiligung und der bereits vorhandenen Beteiligung zuzurechnen sind. [7]Da es sich bei der Bildung einer Gewinnrücklage oder den weiteren Zuführungen um eine Gewinnverwendung handelt, ist der dem Gesellschafter zuzurechnende Gewinn nicht um diese Positionen zu mindern.

(4) [1]Tätigt ein Erwerber **gegen Ende der Behaltensfrist im Sinne des Absatzes 1 eine Einlage**, um den Betrag von 150 000 Euro übersteigende Entnahmen auszugleichen, liegt darin grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch. [2]Wird die Einlage jedoch nicht aus vorhandenem privaten Vermögen, sondern unter Aufnahme eines Kredits geleistet, ist zu prüfen, ob der Kredit als betriebliche Schuld oder ggf. als negatives Sonderbetriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist. [3]Sofern die Prüfung ergibt, dass der Kredit als Betriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist, liegt keine Einlage vor.

(5) Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, die ihren Gewinn nach § 13a EStG ermitteln, ist die **Entnahmebegrenzung nicht zu prüfen**.

(6) [1]Nach § 13a Absatz 5 Satz 1 Nummer 3 Satz 3 ErbStG ist bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft § 13a Absatz 5 Satz 1 Nummer 3 Satz 1 ErbStG sinngemäß anzuwenden (Ausschüttungsbeschränkung). [2]Somit können ohne Verstoß gegen die Entnahmebeschränkung in der Behaltenszeit erzielte Gewinne, ggf. erhöht um verdeckte Gewinnausschüttungen, und getätigte offene und verdeckte Einlagen ausgeschüttet werden. [3]Darüber hinaus können nur 150 000 Euro im Fünfjahreszeitraum verdeckt oder offen ausgeschüttet werden. [4]Ob die Ausschüttung mittelbar oder unmittelbar erfolgt, ist unerheblich.

(7) [1]Ist eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen umgewandelt worden (§ 13a Absatz 5 Satz 1 Nummer 4 Satz 2 letzter Halbsatz ErbStG), sind für den jeweiligen Anwendungszeitraum die Ausschüttungsbeschränkung und die Entnahmebegrenzung zu berücksichtigen und für die Prüfung der maßgeblichen Grenze von 150 000 Euro zusammenzufassen. [2]Wird eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, gilt dies entsprechend. [3]Wird ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft eingebracht oder umgekehrt oder wird eine Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft umgewandelt, gilt die Entnahmebegrenzung oder Ausschüttungsbegrenzung durchgängig.

(8) Absatz 1 bis 7 gilt entsprechend, soweit zum Erwerb begünstigungsfähiges ausländisches Betriebsvermögen im Sinne des R E 13b.5 Absatz 4 gehört.

R E 13a.9 Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) [1]Die **Veräußerung** von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zu einem begünstigt erworbenen Vermögen gehören, ist nach § 13a Absatz 5 Satz 1 Nummer 4 ErbStG zu beurteilen. [2]War der Erwerber begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft bereits vor dem maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt an dieser Gesellschaft beteiligt, kann bei einer teilweisen Veräußerung seiner Anteile an der Kapitalgesellschaft regelmäßig davon ausgegangen werden, dass er zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert.

(2) Im Fall der **Herabsetzung des Nennkapitals** der Kapitalgesellschaft ist von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn es sich um eine nur nominelle Kapitalherabsetzung zum Zweck der Sanierung der Gesellschaft handelt und kein Kapital an die Gesellschafter zurückgezahlt wird.

(3) Wird das Vermögen der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft (§§ 3 bis 16 UmwStG) übertragen, ist erst eine nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Beteiligung, des erworbenen Betriebs oder der erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft innerhalb der Behaltenszeit ein Verstoß gegen die Behaltensregelung.

R E 13a.10 Wegfall der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbindung

(1) Die vorauszusetzende einheitliche Verfügung über die Anteile geht nicht schon dann verloren, wenn innerhalb der Behaltensfrist

1. ein Gesellschafter an seinem Anteil einen Nießbrauch bestellt und das Stimmrecht beim Nießbrauchbesteller verbleibt;
2. ein Gesellschafter seinen Anteil verpfändet. [2]Das Mitgliedschafts- und Stimmrecht geht in einem solchen Fall nicht auf den Pfandgläubiger über. [3]Schädlich ist erst die Verwertung des Pfandguts durch den Pfandgläubiger (§ 13a Absatz 5 Satz 1 Nummer 4 ErbStG). [4]Die verbleibenden Poolmitglieder verlieren ihre bisher gewährte Begünstigung nicht;
3. eine Vereinigung aller Anteile bei dem letzten Poolgesellschafter einer Poolgemeinschaft eintritt, weil die Anteile des vorletzten Poolgesellschafters auf ihn übergegangen sind.

(2) Der Wegfall der Begünstigung tritt insbesondere ein, wenn innerhalb der Behaltensfrist

1. ein Poolgesellschafter seine Anteile an andere Poolgesellschafter oder dem Poolvertrag entsprechend an Dritte entgeltlich überträgt (§ 13a Absatz 5 Satz 1 Nummer 4 ErbStG). [2]Die Übertragung eines Anteils durch einen Poolgesellschafter führt nur bei diesem zum Verlust der Begünstigung, solange die verbleibenden Poolmitglieder über mehr als 25 Prozent der Anteile verfügen;
2. die Poolvereinbarung nach dem Besteuerungszeitpunkt aufgehoben wird;
3. die Beteiligung der Poolgesellschafter auf 25 Prozent oder weniger sinkt, z.B. weil ein oder mehrere Poolgesellschafter ausscheiden oder infolge einer Kapitalerhöhung.

R E 13a.11 Reinvestitionsklausel

[1]Im Fall der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen oder von wesentlichen Wirtschaftsgütern (> R B 162 Absatz 4) ist von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der jeweiligen, nach § 13b Absatz 1 Nummer 1 bis 3 ErbStG begünstigungsfähigen **Vermögensart** (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften) verbleibt (§ 13a Absatz 5 Satz 3 ErbStG); bei dem Vermögen darf es sich nicht um Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG handeln. [2]Dies gilt auch, wenn ein **Teilbetrieb** oder ein **gesamter Betrieb** veräußert wird (§ 13a Absatz 5 Satz 3 ErbStG in Verbindung mit § 13a Absatz 5 Satz 1 Nummer 1, 2 und 4 ErbStG). [3]Hierunter fällt somit neben der Anschaffung von Anlagegütern, Betriebsteilen oder von neuen Betrieben, die das veräußerte Vermögen im Hinblick auf den ursprünglichen oder einen neuen Betriebszweck ersetzen, auch beispielsweise die Tilgung betrieblicher Schulden. [4]Die Reinvestition muss innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen. [5]Ungeachtet der Frist von sechs Monaten liegt eine unschädliche Reinvestition auch vor, wenn damit Liquiditätsreserven, die nicht zum Verwaltungsvermögen gehören (> R E 13b.17), erhöht werden. [6]Soweit der Veräußerungserlös entnommen wird, bleibt die Veräußerung in jedem Fall vergünstigungsschädlich. [7]Die bestehenden Behaltensregelungen gelten fort. [8]Die Ermittlung der Mindestlohnsumme des § 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG erstreckt sich dann auch auf das reinvestierte begünstigungsfähige Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 ErbStG, soweit dieses in die Ermittlung der Lohnsumme nach § 13a Absatz 4 ErbStG einzubeziehen ist.

R E 13a.12 Durchführung der Nachversteuerung

(1) [1]Soweit ein Erwerber innerhalb der Behaltensfrist nach § 13a Absatz 5 ErbStG in schädlicher Weise über das begünstigte Vermögen verfügt, entfallen der Verschonungsabschlag (§ 13a Absatz 1 ErbStG) und der Abzugsbetrag (§ 13a Absatz 2 ErbStG). [2]Bei der Nachversteuerung ist der erbschaftsteuerrechtliche Wert im Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusetzen. [3]Dies gilt auch, wenn bei einer Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (> R E 13a.6 Absatz 2, R E 13a.7 Absatz 2) der hierfür erzielte Verkaufserlös entnommen wird. [4]Im Fall von Überentnahmen (> R E13a.8) ist auf den ertragsteuerrechtlichen Wert im Entnahmezeitpunkt abzustellen. [5]Veräußert der Erwerber das gesamte begünstigte Vermögen innerhalb der Behaltensfrist und erfolgt keine Reinvestition nach § 13a Absatz 5 Satz 3 ErbStG, entfällt der Abzugsbetrag insgesamt, während der Verschonungsabschlag für die Jahre erhalten bleibt, in denen keine schädliche Verfügung erfolgt ist (§ 13a Absatz 5 Satz 2 ErbStG). [6]Betrifft die schädliche Verfügung nur einen Teil des begünstigten Vermögens, sind der Verschonungsabschlag und gegebenenfalls der Abzugsbetrag für den weiterhin begünstigten Teil des Vermögens zu gewähren. [7]Kam ein Abzugsbetrag wegen der Kürzung nach § 13a Absatz 2 Satz 2 ErbStG bei der erstmaligen Steuerfestsetzung nicht in Betracht, kann er bei einer Änderung der Steuerfestsetzung zur Anwendung kommen, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. [8]Der Verschonungsabschlag bezüglich des Teils des Vermögens, über das der Erwerber schädlich verfügt hat, bleibt ebenfalls für die Jahre erhalten, in denen keine schädliche Teilverfügung erfolgt ist.

(2) [1]Bei einem Unterschreiten der Lohnsummenregelung des § 13a Absatz 1 ErbStG im Zeitpunkt des Ablaufs der Lohnsummenfrist von fünf Jahren entfällt der Verschonungsabschlag in dem Verhältnis, in dem die tatsächliche Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschreitet. [2]Der Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG unterliegt bei einem Unterschreiten der Mindestlohnsumme keiner Anpassung.

(3) [1]Führt die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten begünstigten Vermögens vor Ablauf der Frist von fünf Jahren ohne entsprechende Reinvestition zugleich dazu, dass die Mindestlohnsumme unterschritten wird, ist der Verschonungsabschlag zu kürzen. [2]Die entfallenden Verschonungsabschläge wegen der Verfügung über das begünstigte Vermögen (§ 13a Absatz 5 ErbStG) und wegen Unterschreitens der Mindestlohnsumme (§ 13a Absatz 1 Satz 5 ErbStG) sind gesondert zu berechnen; der höhere der sich hierbei ergebenden Beträge wird bei der Kürzung angesetzt. [3]Betrifft die schädliche Verfügung nach § 13a Absatz 5 ErbStG nur einen Teil des begünstigten Vermögens, erfolgt die Berechnung des entfallenden Verschonungsabschlages wegen der Verfügung über das begünstigte Vermögen nur hinsichtlich des schädlich verwendeten Teils.

(4) [1]Die dauerhafte Erhaltung der Vergünstigung ist regelmäßig vom Verhalten desjenigen abhängig, der das begünstigte Vermögen im Sinne des Entlastungszwecks erhält und sichert und in der Nachfolge des Erblassers oder Schenkers fortführt. [2]Sind die Verschonungsregelungen mehreren Erwerbern (Miterben/-beschenkte, Vermächtnisnehmer usw.) zugute gekommen und verstößt nur einer von ihnen gegen die Verschonungsvoraussetzungen, geht dies nur zu Lasten

der von ihm in Anspruch genommenen Verschonung.

(5) [1]Wird das begünstigte Vermögen innerhalb der noch laufenden Frist von fünf Jahren im Wege der Schenkung weiter übertragen, wird insoweit nicht gegen die Behaltensregelung verstoßen. [2]Verstößt in diesem Fall der nachfolgende Erwerber gegen die Behaltensregelungen, verliert auch der vorangegangene Erwerber die Verschonung, soweit bei ihm die Behaltenszeit noch nicht abgelaufen ist. [3]Hinsichtlich der Lohnsummenregelung sind für die verbleibenden Jahre der Lohnsummenfrist die Verhältnisse des begünstigten Vermögens des Erwerbers einzubeziehen.

(6) Die Behaltensfrist endet im Falle des Todes des Erwerbers ohne Auswirkung auf die Verschonungsvoraussetzungen des § 13a Absatz 1 und Absatz 5 ErbStG.

(7) Ein nachträglicher vollständiger Wegfall des Abzugsbetrags führt dazu, dass damit der Lauf der Sperrfrist rückwirkend entfällt und der Abzugsbetrag bei einer erneuten Zuwendung begünstigten Vermögens sofort neu in Anspruch genommen werden kann.

R E 13a.13 Optionsverschonung

(1) [1]Der Erwerber kann den Antrag auf Optionsverschonung (§ 13a Absatz 8 ErbStG) im Erbfall insgesamt nur **einheitlich** für alle Arten des erworbenen begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) stellen. [2]Bei Schenkungen mit z.B. mehreren Betriebsübertragungen in mehreren Schenkungsverträgen ist bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungswillens von nur einer Schenkung auszugehen.

(2) [1]Der Erwerber muss die Optionsverschonung bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich oder zur Niederschrift beantragen. [2]Er kann den Antrag grundsätzlich bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen. [3]Der Antrag kann nach Zugang dieser Willenserklärung beim Erbschaftsteuerfinanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13a Absatz 8 ErbStG). [4]Dies gilt auch für den Fall, dass der Erwerber gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung des § 13a ErbStG verstößt.

(3) [1]Stellt ein Erwerber einen Antrag, ist **begünstigungsfähiges** Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 ErbStG nur dann gegeben, wenn das Verwaltungsvermögen aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten die Grenze von 10 Prozent nicht überschreitet. [2]Für wirtschaftliche Einheiten, die über Verwaltungsvermögen von mehr als 10 Prozent verfügen, kommt weder eine Verschonung nach § 13a Absatz 8 ErbStG noch nach § 13a Absatz 1 und 2 ErbStG in Betracht. [3]Der Antrag geht ins Leere, wenn das **Verwaltungsvermögen aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 10** Prozent beträgt; in diesem Fall ist die Regelverschonung nach § 13a Absatz 1 und 2 ErbStG insoweit zu gewähren, als die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 Prozent für einzelne wirtschaftliche Einheiten erfüllt sind. [4]Wird nachträglich ermittelt (z.B. im Rahmen einer **Betriebsprüfung**), dass die Verwaltungsvermögensgrenze für die Optionsverschonung in allen wirtschaftlichen Einheiten nicht erfüllt ist, erhält der Erwerber für das begünstigte Vermögen insgesamt die Regelverschonung nach § 13a Absatz 1 und Absatz 2, § 13b Absatz 4 ErbStG, wenn er die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 Prozent insoweit erfüllt.

(4) Verstößt der Erwerber im Rahmen der zulässigen Optionsverschonung innerhalb der maßgebenden siebenjährigen Behaltensfrist gegen eine der Verschonungsvoraussetzungen, entfällt die gewährte Verschonung ganz oder teilweise und der Umfang der Nachversteuerung richtet sich nach den Regelungen der Optionsverschonung.

(5) Sind im begünstigten Vermögen Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent oder Beteiligungen an Personengesellschaften enthalten, gilt nach § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 ErbStG in Verbindung mit § 13a Absatz 8 ErbStG auch in den Fällen der Optionsverschonung die Grenze von 50 Prozent für das Verwaltungsvermögen.

R E 13a.14 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen

[1]Die Vergünstigungen durch Verschonungsabschlag (§ 13a Absatz 1 ErbStG) und Abzugsbetrag (§ 13a Absatz 2 ErbStG) werden auch bei der Bemessung der **Ersatzerbschaftsteuer** einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen gehört. [2]Wegen der Errichtung einer Familienstiftung von Todes wegen > R E 1.2. [3]Beim Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) kommen die Vergünstigungen ebenfalls in Betracht.

Zu § 13b ErbStG

R E 13b.1 Begünstigte Erwerbe von Todes wegen

(1) [1]**Begünstigter Erwerb von Todes wegen** ist insbesondere der Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG, § 1922 BGB) nach gesetzlicher oder gewillkürter Erbfolge. [2]Ist begünstigtes Vermögen Gegenstand einer Vorerbschaft (§ 6 ErbStG), führen der Vor- und der Nacherbfall zu zwei getrennten Erwerbsfällen, für die beide die Vergünstigungen nach § 13a ErbStG in Betracht kommen. [3]Die vorzeitige Übertragung des Nacherbschaftsvermögens an den Nacherben stellt keinen Erwerb durch Erbanfall, sondern eine Schenkung unter Lebenden dar (§ 7 Absatz 1 Nummer 7 ErbStG). [4]Als weitere begünstigte Erwerbe kommen in Betracht

1. der Erwerb durch Vermächtnis (Vorausvermächtnis), wenn der Vermächtnisnehmer begünstigtes Vermögen erhält (§ 3 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG),
2. der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 1 ErbStG),
3. der Erwerb durch Übergang des Anteils an einer Personengesellschaft auf die überlebenden Mitgesellschafter (Anwachsungserwerb) oder der Erwerb begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf Grund gesellschaftsvertraglicher Übertragungsverpflichtung (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG),
4. der Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter (§ 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG),
5. der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung (§ 3 Absatz 2 Nummer 1 ErbStG),
6. der Erwerb infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung (§ 3 Absatz 2 Nummer 2 ErbStG) oder
7. der Erwerb infolge Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbersatzanspruchs oder eines Vermächtnisses oder für die Zurückweisung eines Rechts aus einem Vertrag zugunsten Dritter auf den Todesfall oder anstelle eines anderen in § 3 Absatz 1 ErbStG genannten Erwerbs (§ 3 Absatz 2 Nummer 4 ErbStG).

(2) [1]Der Übergang eines Anteils an einer Personengesellschaft auf Grund einer qualifizierten **Nachfolgeklausel** wird erbschaftsteuerrechtlich wie ein Erwerb durch Erbanfall behandelt (zu Folgen einer vom Erblasser angeordneten Weitergabeverpflichtung in Form einer Teilungsanordnung > R E 13a.3). [2]Geht ein Anteil an einer Personengesellschaft auf einen Erben über, der von einer **Eintrittsklausel** Gebrauch macht, liegt ein begünstigter Erwerb von Todes wegen vor. [3]Bestimmt eine Eintrittsklausel, dass ein Nichterbe gegen eine Einlage in Höhe des Abfindungsanspruchs des verstorbenen Gesellschafters rückbezüglich auf dessen Tod eintrittsberechtigt ist, und ist ihm dieser Abfindungsanspruch vom Erblasser vermächtnisweise zugewendet worden, führt die Ausübung des Eintrittsrechts beim Nichterben zu einem begünstigten Erwerb von Todes wegen nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG. [4]**Setzen die überlebenden Gesellschafter die Gesellschaft allein fort** (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG), ist deren Anwachsungserwerb begünstigt, nicht dagegen der Erwerb der Abfindung, die die Erben von den überlebenden Mitgesellschaftern des Erblassers erhalten. [5]Letzteres gilt auch, wenn der Erbe eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft auf Grund des Gesellschaftsvertrags verpflichtet ist, den geerbten Anteil auf die Gesellschaft oder die Gesellschafter zu übertragen.

(3) [1]Die **Sondernachfolge nach der Höfeordnung** ist bei einer Mehrzahl von Erben entsprechend Absatz 2 Satz 1 zu behandeln, wenn der Erblasser den Hoferben bestimmt hat. [2]Wenn der Erblasser keine Bestimmung getroffen hat, ist der Anfall des Hofes wie ein gesetzliches Vorausvermächtnis zu behandeln.

(4) [1]Der Erblasser selbst muss von ihm stammendes begünstigtes Vermögen dem Erwerber zugewiesen haben. [2]Deshalb sind die Erwerbe nicht begünstigt, die ursprünglich – wie z.B. im Fall des geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs oder eines Geldvermächtnisses – auf eine Geldleistung gerichtet sind, auch wenn **an Erfüllungs statt begünstigtes Vermögen übertragen** wird. [3]Ein Verschaffungsvermächtnis (§ 2170 BGB) ist nicht begünstigt, weil das erworbene Vermögen nicht vom Erblasser stammt.

R E 13b.2 Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden

(1) [1]Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden ist insbesondere die freigebige Zuwendung (§ 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG). [2]Als weitere begünstigte Erwerbe kommen in Betracht

1. der Erwerb infolge Vollziehung einer vom Schenker angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Schenker gesetzten Bedingung (§ 7 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG). [2]Der Auflagenbegünstigte erwirbt insoweit das begünstigte Vermögen vom Schenker. [3]Die Weitergabeverpflichtung führt beim Auflagenbeschwerten dazu, dass er insoweit die Begünstigungen nicht in Anspruch nehmen kann (> R E 13a.3),
2. die Bereicherung des Ehegatten oder Lebenspartners im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§ 7 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG),
3. die Abfindung für einen Erbverzicht (§ 7 Absatz 1 Nummer 5 ErbStG), wenn der künftige Erblasser selbst die Abfindung in Form begünstigten Vermögens leistet,
4. der Erwerb des Nacherben vom Vorerben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vor deren Eintritt (§ 7 Absatz 1 Nummer 7 ErbStG). [2]Auch bei Ausüben des Wahlrechts nach § 7 Absatz 2 Satz 1 ErbStG erwirbt der Nacherbe begünstigtes Vermögen unmittelbar vom Vorerben,
5. der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) und der Erwerb bei Aufhebung einer Stiftung oder bei Auflösung eines Vereins (§ 7 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG),
6. die vorzeitige Abfindung für aufschiebend bedingt, betagt oder befristet erworbene Ansprüche (§ 7 Absatz 1 Nummer 10 ErbStG), wenn der Schenker selbst die Abfindung in Form begünstigten Vermögens leistet,
7. der Erwerb durch Übergang des Anteils an einer Personengesellschaft auf die verbleibenden Mitgesellschafter (Anwachsungserwerb) oder der Erwerb begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf Grund gesellschaftsvertraglicher Übertragungsverpflichtung (§ 7 Absatz 7 ErbStG).

(2) [1]Eine begünstigte Übertragung von Vermögen liegt auch vor, wenn der Schenker dem Beschenkten einen Geldbetrag mit der Auflage zuwendet, dass der Erwerber sich damit am Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögen des Schenkers beteiligt oder vom Schenker unmittelbar gehaltene Anteile an einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft erwirbt **(mittelbare Schenkung)**. [2]Die mittelbare Schenkung ist nicht begünstigt, wenn die Beteiligung am Vermögen eines Dritten erfolgen soll, weil insoweit kein begünstigtes Vermögen vom Schenker auf den Erwerber übergeht.

R E 13b.3 Begünstigungsfähiges Vermögen – Allgemeines

[1]Die **Zugehörigkeit** von Vermögensgegenständen zu einer **wirtschaftlichen Einheit** wird im **Rahmen der Bewertung** dieser wirtschaftlichen Einheiten **bestimmt**. [2]Die Vermögensart und der festgestellte Wert sind Gegenstand des Feststellungsbescheids (§ 182 Absatz 1 Satz 1 AO). [3]Die Entscheidung, ob hieraus folgend begünstigtes Vermögen vorliegt, trifft das Erbschaftsteuerfinanzamt. [4]§ 13b Absatz 1 bis 3 ErbStG umschreiben das begünstigungsfähige Vermögen. [5]Das begünstigte Vermögen ergibt sich nach § 13b Absatz 4 ErbStG.

R E 13b.4 Begünstigungsfähiges land- und forstwirtschaftliches Vermögen

(1) [1]Begünstigungsfähig ist der Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 BewG und selbst bewirtschafteten Grundstücken im Sinne des § 159 BewG, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solche vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergehen und in der Hand des Erwerbers

entweder land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 BewG bleiben. [2]Auf die ertragsteuerrechtliche Beurteilung als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen kommt es nicht an.

(2) [1]Das begünstigungsfähige land- und forstwirtschaftliche Vermögen umfasst den im Inland, in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegenen Wirtschaftsteil. [2]Hierzu gehören alle Wirtschaftsgüter im Sinne des § 158 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 bis 5 BewG, die einer planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Grund und Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie zur Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse dienen. [3]Soweit selbst bewirtschaftete Flächen auf Grund der Vorschriften des § 159 BewG als Grundvermögen bewertet werden, dienen sie dennoch land- und forstwirtschaftlichen Zwecken im Sinne des Satzes 2 und sind deshalb begünstigungsfähiges Vermögen.

(3) [1]Nicht begünstigungsfähig sind die Betriebswohnungen und der Wohnteil einschließlich der Altenteilerwohnungen, da diese Teile der wirtschaftlichen Einheit nicht originär der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des § 158 Absatz 1 BewG dienen. [2]Gleiches gilt für langfristig verpachtete Flächen im Sinne des § 160 Absatz 7 BewG (Stückländereien), für Mietwohngrundstücke oder erbbaurechtsbelastete Flächen.

(4) [1]Begünstigungsfähig ist nur der Wirtschaftsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, der im Zusammenhang mit dem Erwerb des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder einer Beteiligung an einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft im Sinne des § 158 Absatz 2 BewG auf den Erwerber übergeht. [2]Übertragungen von Betriebsteilen oder einzelner Wirtschaftsgüter sind nicht begünstigungsfähig. [3]Auf die ertragsteuerrechtliche Beurteilung einer Übertragung kommt es nicht an.

R E 13b.5 Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen

(1) [1]Begünstigungsfähig ist der Erwerb **inländischen Betriebsvermögens** im Sinne des § 12 Absatz 5 ErbStG, welches im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solches vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergeht und in der Hand des Erwerbers inländisches Betriebsvermögen bleibt. [2]Dazu gehört insbesondere das einem Gewerbebetrieb dienende Vermögen (§ 95 BewG) und das dem Gewerbebetrieb gleichstehende Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufs dient (§ 96 BewG), unter der Voraussetzung, dass dieses Vermögen bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehört. [3]Dazu gehören auch Beteiligungen an Personengesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 EStG (§ 97 Absatz 1 Nummer 5 BewG).

(2) [1]**Grundstücke oder Grundstücksteile** sind Teil des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens, soweit sie bei der Bewertung des Betriebsvermögens zum Umfang der wirtschaftlichen Einheit gehören und diese Eigenschaft auf den Erwerber übergeht. [2]Das gilt grundsätzlich auch für den Grundbesitz der den in § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG bezeichneten Personengesellschaften gehört. [3]Ein zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG gehörendes Grundstück kann nach § 99 BewG nicht Betriebsvermögen sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient.

(3) [1]Das Betriebsvermögen muss im Zusammenhang mit dem Erwerb eines **ganzen Gewerbebetriebs**, eines **Teilbetriebs** oder einer **Beteiligung an einer Personengesellschaft** auf den Erwerber übergehen. [2]Diese Begriffe sind nach ertragsteuerlichen Grundsätzen abzugrenzen. [3]Begünstigungsfähig ist nur der unmittelbare Übergang von Betriebsvermögen. [4]Als Erwerb einer Beteiligung gilt auch, wenn eine Person in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen wird oder ein Teil einer Beteiligung an einer Personengesellschaft übertragen wird. [5]Eine begünstigte Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft oder am Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters ist nicht davon abhängig, dass die Gesellschaftsanteile und das Sonderbetriebsvermögen im gleichen quotalen Umfang auf den Erwerber übergehen. [6]Vielmehr gilt dies auch dann, wenn der Schenker sein Sonderbetriebsvermögen in geringerem Umfang überträgt oder es insgesamt zurückbehält und das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft gehört, sowie auch dann, wenn der Schenker sein Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang überträgt. [7]Andere Teilübertragungen eines Gewerbebetriebs oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens sind nicht begünstigt. [8]Dies gilt insbesondere, wenn

der Schenker wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehält oder auf andere Erwerber überträgt. [9]Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft ist nur begünstigungsfähig, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist; zum Sonderbetriebsvermögen gehörende Anteile an einer Kapitalgesellschaft können selbstständig begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG sein. [10]Das gilt auch, wenn eine Übertragung zwischen zwei Gesellschaftern einer Personengesellschaft erfolgt.

(4) [1]Neben inländischem Betriebsvermögen ist auch entsprechendes Betriebsvermögen begünstigungsfähig, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient. [2]Nicht begünstigungsfähig ist der Erwerb **ausländischen Betriebsvermögens in Drittstaaten**. [3]Hierzu gehört auch das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, deren wirtschaftliche Einheit sich ausschließlich auf Drittstaaten erstreckt und das Vermögen einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs, eines Betriebs in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums. [4]Begünstigungsfähig ist dagegen ausländisches Betriebsvermögen in Drittstaaten, wenn es als Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft Teil einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums ist.

R E 13b.6 Begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) [1]Begünstigungsfähig ist der Erwerb von **Anteilen an einer Kapitalgesellschaft** (z.B. GmbH, AG, KGaA), wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker zu diesem Zeitpunkt unmittelbar zu mehr als 25 Prozent am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. [2]Einbringungsgeborene Anteile sind nur begünstigungsfähig, wenn sie allein oder zusammen mit anderen unmittelbar vom Erblasser oder Schenker gehaltenen Anteilen die Mindestbeteiligungshöhe erfüllen. [3]Wird nur ein auf Grund einer Kapitalerhöhung entstandenes Bezugsrecht übertragen, handelt sich es sich nicht um einen begünstigungsfähigen Anteil an einer Kapitalgesellschaft.

(2) [1]**Nennkapital** ist bei der GmbH der Nennbetrag des Stammkapitals und bei der AG der Nennbetrag des Grundkapitals. [2]Soweit die Gesellschaft eigene Anteile hält, mindern sie das Nennkapital der Gesellschaft und erhöhen damit die Beteiligungsquote des Gesellschafters. [3]Unterbeteiligungen oder über eine andere Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft gehaltene mittelbare Beteiligungen des Erblassers oder Schenkers sind selbst nicht begünstigt und bleiben bei der Prüfung seiner Beteiligungshöhe vorbehaltlich des Absatzes 3 unberücksichtigt.

(3) [1]Erreicht ein Gesellschafter nicht die erforderliche Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 Prozent, sind die Anteile dennoch in die Verschonungsregelung einzubeziehen, für die die Voraussetzungen der **Poolvereinbarung** im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 ErbStG erfüllt sind. [2]In diesen Fällen ist die Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter (Poolmitglieder) bei der Berechnung der Mindestbeteiligungsquote maßgebend. [3]Für eine **Poolvereinbarung** ist erforderlich, dass der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind,

1. über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und
2. das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben.

[4]Bei Einräumung einer Unterbeteiligung muss auch der Unterbeteiligte den Verpflichtungen der Poolvereinbarung unterliegen.

(4) [1]Verfügung im Sinne des Absatzes 3 Satz 3 Nr. 1 ist die Übertragung des Eigentums an einem Anteil. [2]Eine **einheitliche Verfügung** setzt voraus, dass in der Poolvereinbarung für die Poolmitglieder die gleichen Verfügungsregeln hinsichtlich der gepoolten Anteile festgelegt sind. [3]Daraus muss sich ergeben, dass die Anteile nur an einen bestimmten Personenkreis, z. B. Familienmitglieder, einen Familienstamm oder eine Familienstiftung, übertragen werden dürfen oder

dass eine Übertragung der Zustimmung der Mehrheit der Poolmitglieder bedarf. [4]Es ist nicht erforderlich, dass alle Poolmitglieder zum selben Zeitpunkt über ihre Anteile verfügen oder die Anteile auf dieselbe Person übertragen. [5]Eine Übertragung a**usschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner** ist auch gegeben, wenn der Erwerber zeitgleich mit der Übertragung der Poolvereinbarung beitreten muss.

(5) [1]Eine **einheitliche Stimmrechtsausübung** im Sinne des Absatzes 3 Satz 3 Nr. 2 über die im Pool vorhandenen Stimmrechte bedeutet, dass die Einflussnahme einzelner Anteilseigner zum Zwecke einer einheitlichen Willensbildung zurücktreten muss; daraus folgt, dass stimmrechtslose Anteile nicht in eine Poolvereinbarung einbezogen werden können. [2]Die einheitliche Stimmrechtsausübung kann in unterschiedlicher Weise geregelt werden. [3]Neben der Möglichkeit zur gemeinsamen Bestimmung eines Sprechers oder eines Aufsichts- oder Leitungsgremiums kann die einheitliche Stimmrechtsausübung auch dadurch erreicht werden, dass einzelne Anteilseigner auf ihr Stimmrecht zugunsten der Poolgemeinschaft verzichten. [4]Voraussetzung für die Einbeziehung der Anteile in die Entlastung ist daher nicht die tatsächliche Stimmrechtsausübung. [5]Ferner ist nicht erforderlich, dass die Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft ausschließlich durch Anteilseigner (z.B. Familienmitglieder) erfolgt. [6]Grundsätzlich müssen die Gesellschafter die Poolvereinbarung untereinander treffen; dies ist auch der Fall, wenn der Erwerber oder sein Rechtsvorgänger als Rechtsnachfolger in die Pflichten einer früher geschlossenen Vereinbarung eingetreten ist. [7]Verpflichtet die Gesellschaft alle oder einen Teil der Gesellschafter zur Poolbildung im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG, erfüllt auch dies die Voraussetzung für die Verschonungsregelung. [8]Treffen alle Gesellschafter eine Poolvereinbarung, erhalten alle Gesellschafter die Begünstigung, obwohl kein nichtgebundener Gesellschafter im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG vorhanden ist. [9]Auch in diesen Fällen ist die einheitliche Stimmrechtsausübung der gebundenen Gesellschafter zwingend. [10]Es bestehen bei entsprechender Dokumentation keine Bedenken, die Beschlussfassung der Poolmitglieder zur einheitlichen Stimmrechtsausübung zu der jeweiligen Beschlussfassung in der Sache selbst im Rahmen einer zeitgleichen Gesellschafterversammlung voranzustellen.

(6) Die **Poolvereinbarung** kann sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus anderen schriftlichen Vereinbarungen ergeben und muss im Besteuerungszeitpunkt vorliegen.

R E 13b.7 Erwerb unterschiedlicher Arten begünstigungsfähigen Vermögens

(1) [1]Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigungsfähige Vermögen (> R E 13b.3 bis E 13b.6) m**ehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten** einer Vermögensart (z.B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind deren Werte vor der Anwendung des § 13a ErbStG zusammenzurechnen. [2]Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG können nur von einem insgesamt positiven Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens abgezogen werden. [3]Liegt nur eine wirtschaftliche Einheit mit einem negativen gemeinen Wert vor, kommt keine Verschonung in Betracht.

(2) [1]Soweit Schulden und Lasten mit dem nach § 13a ErbStG befreiten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind diese nach § 10 Absatz 6 Satz 4 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13a ErbStG anzusetzenden Werts des gesamten begünstigten Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13a ErbStG entspricht (> R E 10.10 Absatz 4). [2]Zu diesen Schulden und Lasten können nur solche gehören, die nicht bereits bei der Ermittlung des gemeinen Werts berücksichtigt worden sind, und soweit sie dem begünstigten Vermögen wirtschaftlich zugeordnet werden können. [3]Bei begünstigtem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ist § 158 Absatz 5 BewG zu berücksichtigen.

R E 13b.8 Verwaltungsvermögen – Allgemeines

(1) [1]Die Begünstigungen können nur gewährt werden, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften nicht zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. [2]Die Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstands zum Verwaltungsvermögen ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich ertragsteuerrechtlich um notwendiges Betriebsvermögen handelt [3]Die Quote des Verwaltungsvermögens ist jeweils für jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu prüfen. [4]Das gilt auch dann, wenn der gemeine Wert des Betriebs, der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft aus Verkäufen abgeleitet

oder mit einem Gutachtenwert angesetzt worden ist. [5]Zur Berechnung des Anteils des Verwaltungsvermögens > R E 13b.20.

(2) [1]Für die Entscheidung, ob Verwaltungsvermögen vorliegt, sind die Verhältnisse im **Besteuerungszeitpunkt** maßgebend. [2]Dabei ist ausschließlich auf die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker abzustellen. [3]**Veränderungen** hinsichtlich der Quote des Verwaltungsvermögens, die nach dem Besteuerungszeitpunkt beim Erwerber eintreten, sind unbeachtlich. [4]Davon unberührt bleibt das Erfordernis, dass das erworbene Vermögen beim Erwerber die weiteren Verschonungsvoraussetzungen erfüllt und der Erwerb in der Hand des Erwerbers begünstigtes Vermögen bleibt. [5]Vermögen einer im Besteuerungszeitpunkt zum Gewerbebetrieb gehörenden, in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 3) gehört nicht zum Verwaltungsvermögen.

(3) [1]Die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 bis 5 ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 BewG gesondert fest, wenn diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind (§ 13b Absatz 2a ErbStG). [2]Dies gilt entsprechend, wenn nur ein Anteil am Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG übertragen wird.

R E 13b.9 Überlassung von Grundstücken – Allgemeines

[1]Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten gehören zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 ErbStG). [2]Dabei ist nicht entscheidend, ob die Überlassung entgeltlich oder ganz beziehungsweise teilweise unentgeltlich erfolgt. [3]Werden neben der Überlassung von Grundstücksteilen weitere gewerbliche Leistungen einheitlich angeboten und in Anspruch genommen, führt die Überlassung der Grundstücksteile nicht zu Verwaltungsvermögen, wenn die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als originär gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist (z.B. bei Beherbergungsbetrieben wie Hotels, Pensionen oder Campingplätzen, vgl. R 15.7 (2) EStR). [4]Gehört nur ein Grundstücksteil zum Verwaltungsvermögen, ist der gemeine Wert des Grundstücks regelmäßig nach der Wohn-/Nutzfläche aufzuteilen.

R E 13b.10 Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder des Sonderbetriebsvermögens

(1) [1]Grundstücke im Sinne des R E 13b.9, die im Rahmen einer sog. Betriebsaufspaltung überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG). [2]Dies gilt nur, soweit die Betriebsgesellschaft das Grundstück unmittelbar nutzt; eine Weiterüberlassung des Grundstücks durch die Betriebsgesellschaft an einen Dritten führt zum Verwaltungsvermögen. [3]§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG erfordert, dass der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte. [4]Der Maßstab für das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens richtet sich nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen. [5]Die sachliche Verflechtung (Überlassung von zumindest einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage) ist grundsätzlich vorauszusetzen, weil andernfalls kein begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt. [6]Werden Grundstücke im Sinne des R E 13b.9 im Rahmen der so genannten kapitalistischen Betriebsaufspaltung (Kapitalgesellschaft an Kapitalgesellschaft) überlassen, gehören sie, vorbehaltlich der Zugehörigkeit der Kapitalgesellschaften zu einem Konzern im Sinne des § 4h EStG (> R E 13b.12), zum Verwaltungsvermögen. [7]Maßgebend ist der unmittelbare geschäftliche Betätigungswille. [8]Entsprechendes gilt auch für Fälle einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung. [9]Wird die Betriebsaufspaltung erst durch die Übertragung des Betriebs an den Erwerber begründet, handelt es sich bei dem Grundstück um Verwaltungsvermögen.

(2) [1]Gehört ein Grundstück im Sinne des R E 13b.9 zum **Sonderbetriebsvermögen** eines Gesellschafters einer Personengesellschaft und wird es der Personengesellschaft überlassen, handelt es sich nicht um Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG). [2]Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

(3) Der Ausschluss der Zuordnung zum Verwaltungsvermögen setzt voraus, dass die jeweilige Rechtsstellung sowohl im Fall der Betriebsaufspaltung als auch im Fall des Sonderbetriebsvermögens auf den Erwerber übergeht.

R E 13b.11 Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen

(1) [1]Grundstücke im Sinne des R E 13b.9, die im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b ErbStG), wenn

1. der Erbe, auf den der verpachtete Betrieb übergeht, bereits Pächter des Betriebs ist oder
2. bei einer Schenkung unter Lebenden der Verpächter den Pächter im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat oder
3. bei einer Schenkung der Beschenkte zunächst den Betrieb noch nicht selber führen kann, weil ihm z.B. die dazu erforderliche Qualifikation noch fehlt und der Schenker im Hinblick darauf den verschenkten Betrieb für eine Übergangszeit von maximal zehn Jahren an einen Dritten verpachtet hat. [2]Die Verpachtung darf nicht über den Zeitpunkt hinausgehen, in dem der Beschenkte das 28. Lebensjahr vollendet, wenn die Schenkung an ein minderjähriges Kind erfolgt ist.

[2]Dies gilt nicht für verpachtete Betriebe, die vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach § 13b Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1 ErbStG nicht erfüllt haben. [3]Zur Nutzung überlassene Grundstücke gehören danach immer dann zum Verwaltungsvermögen, wenn der verpachtete Betrieb bereits in der Zeit vor der Verpachtung nicht die Voraussetzungen für die Begünstigung erfüllt hat. [4]Hierdurch wird vermieden, dass ein in der aktiven Zeit nicht begünstigtes Unternehmen über den Weg der Betriebsverpachtung in begünstigtes Vermögen umqualifiziert werden kann.

(2) [1]Die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung der Betriebsverpachtung im Ganzen orientiert sich eng an der ertragsteuerrechtlichen Regelung. [2]Liegen bei der Betriebsverpachtung ertragsteuerrechtlich Gewinneinkünfte nach § 2 Absatz 1 Nummer 2 und 3 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1 EStG vor, handelt es sich auch erbschaftsteuerrechtlich dem Grunde nach um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG.

(3) Für die Betriebsverpachtung im Ganzen bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gilt § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe e ErbStG (> R E 13b.14).

R E 13b.12 Grundstücksüberlassung im Konzern

[1]Grundstücke im Sinne des R E 13b.9, die im Rahmen eines Konzerns im Sinne des § 4h EStG zur Nutzung überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe c ErbStG). [2]Das gilt nur, soweit keine weitere Nutzungsüberlassung an einen nicht zum Konzern gehörenden Dritten erfolgt. [3]Der Konzernbegriff richtet sich nach § 4h Absatz 3 Satz 5 und Satz 6 EStG. [4]Für die Frage, ob und zu welchem Konzern ein Betrieb gehört, ist auf die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt abzustellen.

R E 13b.13 Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens

(1) Grundstücke im Sinne des R E 13b.9, die zum Betriebsvermögen oder gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, zählen nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe d ErbStG), wenn

- der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von eigenen Wohnungen im Sinne des § 181 Absatz 9 BewG besteht und
- dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfordert.

(2) [1]Der Hauptzweck des Betriebs besteht in der Vermietung von eigenen Wohnungen, wenn diese den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmacht. [2]Das gilt auch dann, wenn Grundstücke oder Grundstücksteile vermietet werden, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. auch zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. [3]Maßstab ist die Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder

Grundstücksteile im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke. [4]Dient der Betrieb danach im Hauptzweck der Vermietung von eigenen Wohnungen, sind auch solche Grundstücke oder Grundstücksteile kein Verwaltungsvermögen, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. [5]Die Prüfung dieser Voraussetzungen ist betriebsbezogen und nicht für das gesamte auf den Erwerber übergehende Vermögen vorzunehmen.

(3) [1]Folgende Indizien sprechen für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb:

- Umfang der Geschäfte,
- Unterhalten eines Büros,
- Buchführung zur Gewinnermittlung,
- umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte,
- Bewerbung der Tätigkeit,
- Anbieten der Dienstleistung/der Produkte einer breiteren Öffentlichkeit gegenüber.

[2]Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist regelmäßig anzunehmen, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen hält.

(4) [1]Der notwendige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss nicht direkt bei dem Betrieb vorliegen, welcher übertragen wird bzw. an dem eine Beteiligung oder Anteile übertragen werden. [2]Erfordert die Vermietung des Wohnungsbestandes des Unternehmens, in dessen Eigentum sich die Immobilien befinden, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, liegt z.B. auch dann ein Wohnungsunternehmen vor, wenn die Vermietung und Verwaltung der eigenen Wohnungen

- im Rahmen einer Betriebsaufspaltung durch das Betriebsunternehmen erfolgt,
- durch ein Unternehmen erfolgt, an dem das Unternehmen, in dessen Eigentum sich die Immobilien befinden, beteiligt ist oder
- einem externen Dienstleistungsunternehmen übertragen wurde.

[3]Wurde die Verwaltung der Immobilien, die nach Art und Umfang im Rahmen der Vermögensverwaltung vorgenommen werden kann, auf ein externes Dienstleistungsunternehmen übertragen, ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht erforderlich. [4]In diesem Fall liegt kein Wohnungsunternehmen vor.

R E 13b.14 Verpachtete land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

(1) [1]Werden aus dem begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögen Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte an einen Dritten zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken überlassen, führt die Nutzungsüberlassung nicht zu Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe e ErbStG). [2]Dies gilt auf Grund der bewertungsrechtlichen Abgrenzung auch dann, wenn sämtliche Grundstücke des begünstigten Vermögens im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen zur Nutzung überlassen werden. [3]Regelmäßig handelt es sich um land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die aus betriebswirtschaftlichen oder betriebstechnischen Gründen im Besteuerungszeitpunkt bis zu 15 Jahre an Andere zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden.

(2) [1]Werden aus dem begünstigten Betriebsvermögen Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte an einen Dritten zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken überlassen, führt die Nutzungsüberlassung ebenfalls nicht zu Verwaltungsvermögen. [2]Regelmäßig handelt es sich hierbei um land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die auf Grund der Rechtsform des Betriebs oder infolge der ertragsteuerrechtlichen Abgrenzung als Betriebsvermögen zu bewerten sind. [3]Im Rahmen des Betriebsvermögens ist die Dauer der Nutzungsüberlassung unerheblich. [4]Die Betriebsverpachtung im Ganzen ist in diesen Fällen nach § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b ErbStG zu beurteilen.

R E 13b.15 Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger

(1) [1]Gehören zum Betriebsvermögen der Betriebe oder Gesellschaften Anteile an Kapitalgesellschaften und beträgt die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger, sind die Anteile dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 ErbStG). [2]Die Poolregelung (> R E 13b.6 Absatz

3 bis 6) gilt entsprechend; bei Gesellschaften, die in einem Konzern unter einheitlicher Leitung stehen, ist eine gesonderte Poolvereinbarung im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 ErbStG grundsätzlich nicht erforderlich. [3]Wird eine Poolvereinbarung nach dem Besteuerungszeitpunkt aufgehoben, bedeutet das nicht, dass die bis dahin gepoolten Anteile rückwirkend zum Verwaltungsvermögen gehören.

(2) [1]Gehören zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft und beträgt die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft 25 Prozent oder weniger, ist der Anteil auch dann dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen, wenn die Summe aller zum Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer gehörenden Anteile über 25 Prozent liegt. [2]Gehören Anteile teilweise zum Gesamthandsvermögen und teilweise zum Sonderbetriebsvermögen, sind die Beteiligungsgrenzen sowohl für das Gesamthandsvermögen als auch für jedes Sonderbetriebsvermögen getrennt zu prüfen. [3]Wegen einer Poolvereinbarung > Absatz 1.

(3) Für Anteile an Kapitalgesellschaften gelten ausschließlich § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 oder 3 ErbStG, auch wenn die Beteiligung in einem Wertpapier im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 ErbStG verbrieft ist.

(4) Bei mehrstufigen Beteiligungen ist die Mindestbeteiligungsquote nach § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 ErbStG von mehr als 25 Prozent auf jeder Beteiligungsebene zu prüfen.

(5) Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger gehören nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 1. März 2011 (BGBl. I S. 288) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 1. März 2011 (BGBl. I S. 288) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

R E 13b.16 Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent

(1) [1]Beteiligungen an Personengesellschaften sowie Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent gehören zum Verwaltungsvermögen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 Prozent beträgt (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 ErbStG). [2]Wegen der Zugehörigkeit zum jungen Verwaltungsvermögen > R E 13b.19.

(2) In den Fällen der Option nach § 13a Absatz 8 ErbStG bleibt die Grenze von 50 Prozent, vorbehaltlich § 42 AO, maßgebend.

R E 13b.17 Wertpapiere und vergleichbare Forderungen

(1) [1]Wertpapiere und vergleichbare Forderungen gehören zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 ErbStG). [2]Wertpapiere im Sinne der erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungsvorschriften sind ausschließlich auf dem Markt gehandelte Wertpapiere im Sinne des § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes (WpHG). [3]Vergleichbare Forderungen im Sinne dieser Vorschrift sind solche, über die keine Urkunden ausgegeben wurden, die nach § 2 Absatz 1 WpHG aber als Wertpapiere gelten. [4]Keine Wertpapiere in diesem Sinne sind kaufmännische Orderpapiere (§§ 363 bis 365 HGB, Wechsel, Schecks) sowie andere auf Order lautende Anweisungen und Rektapapiere, auch wenn sie zivilrechtlich dem Wertpapierbegriff zugeordnet werden. [5]Die Zuordnung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist abschließend in § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 und 3 ErbStG geregelt.

(2) Wertpapiere und vergleichbare Forderungen gehören nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 1. März 2011 (BGBl. I S. 288) geändert worden ist, oder eines

Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 1. März 2011 (BGBl. I S. 288) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

R E 13b.18 Kunstgegenstände

[1]Zum Verwaltungsvermögen gehören Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 ErbStG). [2]Das gilt nicht, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist. [3]Die Zuordnung dieser Wirtschaftgüter zum Umlaufvermögen kann ein Indiz hierfür sein.

R E 13b.19 Junges Verwaltungsvermögen

(1) [1]Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 bis 5 ErbStG gehört nicht zum begünstigten Vermögen, wenn es dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (junges Verwaltungsvermögen, § 13b Absatz 2 Satz 3 ErbStG). [2]Hierzu gehört nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist. [3]Vermögensgegenstände, die seit zwei Jahren und mehr zum Betriebsvermögen gehörten, sind auch dann kein junges Verwaltungsvermögen, wenn die in § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG genannten Kriterien erst innerhalb der letzten beiden Jahre eingetreten sind.

(2) [1]Überschreitet das Verwaltungsvermögen einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens insgesamt den Anteil von 50 Prozent am gemeinen Wert des Betriebs, liegt insgesamt kein begünstigtes Vermögen vor. [2]Überschreitet das Verwaltungsvermögen einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens insgesamt nicht den Anteil von 50 Prozent am gemeinen Wert des Betriebs, liegt nur hinsichtlich des jungen Verwaltungsvermögens kein begünstigtes Vermögen vor.

(3) [1]Der gemeine Wert des Betriebs eines Einzelunternehmens (§§ 95, 96 BewG) ist um die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens ohne Abzug der damit zusammenhängenden Schulden und Lasten zu kürzen. [2]Bei Beteiligungen an Personengesellschaften ist das mit dem Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen übertragene junge Verwaltungsvermögen entsprechend zu berücksichtigen. [3]Die zum jungen Verwaltungsvermögen im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörenden Wirtschaftsgüter sind nach dem maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen; hinzu kommen die im übertragenen Sonderbetriebsvermögen enthaltenen Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens. [4]Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigungsfähiges Vermögen, der dem Verhältnis des jungen Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft entspricht.

(4) [1]Gehört zum Betriebsvermögen eine Beteiligung an einer Personengesellschaft oder gehören dazu Anteile an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 25 Prozent, ist der dem bei der Tochtergesellschaft vorhandenen jungen Verwaltungsvermögen entsprechende Teil des Werts der Beteiligung oder der Anteile bei dem Betrieb oder der Gesellschaft, die die Beteiligung oder die Anteile unmittelbar hält, nur bei der Prüfung des 50 Prozentanteils als Verwaltungsvermögen und nicht zusätzlich als junges Verwaltungsvermögen zu berücksichtigen. [2]Umfasst eine Beteiligung an einer Personengesellschaft nicht das gesamte Vermögen der Gesellschaft oder werden nicht alle Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehalten, wirkt sich das junge Verwaltungsvermögen dieser Beteiligung oder Anteile lediglich entsprechend der gehaltenen Beteiligung oder Anteile auf das Verwaltungsvermögen des die Beteiligung beziehungsweise Anteile haltenden Betriebs beziehungsweise der Gesellschaft aus. [3]Stellen die gehaltene Beteiligung beziehungsweise die gehaltenen Anteile bereits Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 oder 3 ErbStG dar, wird das junge Verwaltungsvermögen nicht noch zusätzlich berücksichtigt.

(5) [1]Die Summe der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 3 ErbStG stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Betriebsfinanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 BewG gesondert fest, wenn diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind (§ 13b Absatz 2a ErbStG). [2]Dies gilt entsprechend, wenn nur ein Anteil am Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG übertragen wird.

R E 13b.20 Anteil des Verwaltungsvermögens

(1) [1]Der **Anteil des Verwaltungsvermögens** am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich bei einem Gewerbebetrieb, einer Beteiligung an einer Personengesellschaft und bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach dem Verhältnis der insgesamt positiven Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens **zum gemeinen Wert des Betriebs**, bei Anteilen an Kapitalgesellschaften des **Betriebs der Kapitalgesellschaft** (§ 13b Absatz 2 Satz 4 bis 7 ErbStG). [2]Wenn die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens negativ ist, liegt kein Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG vor.

(2) [1]Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens, für die der gemeine Wert nach § 151 Absatz 1 Nummer 1 bis 4 BewG festzustellen ist, sind mit dem festgestellten Wert anzusetzen. [2]Für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen. [3]Dabei ist die Aufteilung regelmäßig nach der Wohn-/Nutzfläche vorzunehmen. [4]Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, die nach den Vorschriften der §§ 158 bis 175 BewG bewertet werden, ist als Vergleichsmaßstab der Fortführungswert (§ 165 BewG) anzuwenden. [5]Von den Wirtschaftsgütern des Verwaltungsvermögens sind die damit zusammenhängenden Schulden und Lasten nicht abzuziehen.

(3) [1]Die Quote des Verwaltungsvermögens ist für jede wirtschaftliche Einheit (Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, Beteiligung an einer Personengesellschaft, Anteile an einer Kapitalgesellschaft) gesondert zu ermitteln. [2]Das gilt auch für mehrstufige Beteiligungsverhältnisse.

Zu § 13c ErbStG

R E 13c Steuerbefreiung für Wohngrundstücke

(1) Der gemeine Wert von vermieteten bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen (begünstigtes Vermögen) ist um einen Befreiungsabschlag von 10 Prozent zu kürzen (§ 13c Absatz 1 ErbStG), wenn sie

1. zu Wohnzwecken vermietet werden,
2. im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind und
3. nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13a ErbStG gehören.

(2) [1]Maßgebend sind die Verhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt. [2]Eine Behaltensverpflichtung oder eine Verpflichtung zur weiteren Vermietung zu Wohnzwecken besteht nicht. [3]Wird ein Familienheim im Sinne des § 13 Absatz 1 Nummer 4b und 4c ErbStG vom Erwerber nach Beendigung der Selbstnutzung innerhalb des zehnjährigen Behaltenszeitraums zu Wohnzwecken vermietet, mit der Folge, dass die zunächst gewährte Steuerbefreiung rückwirkend entfällt, kann für dieses Grundstück oder diesen Grundstücksteil nicht nachträglich der Befreiungsabschlag nach § 13c ErbStG in Anspruch genommen werden. [4]Entsprechendes gilt, wenn für ein zum begünstigten Betriebsvermögen im Sinne der §§ 13a, 13b ErbStG gehörendes, zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück die Verschonung nach § 13a Absatz 5 ErbStG rückwirkend wegfällt. [5]Wenn zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen im Sinne des Absatzes 1 zwar zum Betriebsvermögen (Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften) gehören, die Anwendung des § 13a ErbStG aber ausgeschlossen ist, weil z.B. die Verwaltungsvermögensgrenze des § 13b Absatz 2 ErbStG überschritten wird oder junges Verwaltungsvermögen gegeben ist, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen die Befreiung nach § 13c ErbStG in Anspruch genommen werden. [6]Gehören zum Betriebsvermögen zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen im Sinne des Absatzes 1, kann für den nach Anwendung des Verschonungsabschlages (§ 13a Absatz 1 in Verbindung mit § 13b Absatz 4 ErbStG) und des Abzugsbetrages (§ 13a Absatz 2 ErbStG) verbleibenden steuerpflichtigen Teil des begünstigten Vermögens kein Befreiungsabschlag nach § 13c ErbStG gewährt werden. [7]Betriebswohnungen im Sinne des § 160 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 8 BewG sowie andere vermietete Grundstücke, die nach § 158 Absatz 4 Nummer 1 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum Grundvermögen gehören, können nach § 13c ErbStG begünstigt sein. [8]Gehören zum Vermögen einer

Kapitalgesellschaft, deren Anteile erworben werden, zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke oder Grundstücksteile, ist die Anwendung des § 13c ErbStG stets ausgeschlossen, weil Gegenstand des Erwerbs der Anteil an der Kapitalgesellschaft ist und nicht die von der Kapitalgesellschaft zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile.

(3) [1]Zu den bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen, die zu Wohnzwecken vermietet werden, gehören z.B. Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum oder entsprechende Grundstücksteile anderer Grundstücksarten (vgl. § 181 BewG);dies schließt auch Garagen, Nebenräume und Nebengebäude ein, die sich auf dem Grundstück befinden und mit den vermieteten Wohnungen gemeinsam genutzt werden. [2]Vermietet ist ein Grundstück, wenn für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt, unabhängig von dessen Höhe, geschuldet wird. [3]Die unentgeltliche Überlassung ist nicht begünstigt. [4]Ist ein zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmtes Grundstück oder ein dazu bestimmter Teil eines Grundstücks im Besteuerungszeitpunkt nicht vermietet, z.B. wegen Leerstands bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung, kann für das Grundstück oder den Grundstücksteil der Befreiungsabschlag in Anspruch genommen werden. [5]Befinden sich in einem Gebäude neben zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücksteilen andere Teile, die z.B. zu eigenen Wohnzwecken oder zu gewerblichen, freiberuflichen oder zu öffentlichen Zwecken genutzt werden, sind diese nicht begünstigt. [6]Der Befreiungsabschlag ist nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt nur auf den Teil des Grundbesitzwerts zu gewähren, der auf den zu Wohnzwecken vermieteten Teil des Gebäudes entfällt. [7]Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der zu Wohnzwecken vermieteten Wohnfläche des Gebäudes zur gesamten Wohn-/Nutzfläche. [8]Garagen, Nebenräume und Nebengebäude sind nicht den zu Wohnzwecken genutzten Flächen zuzurechnen, soweit sie an Dritte (Nichtmieter) vermietet sind. [9]Das Lagefinanzamt hat die gesamte Wohn-/Nutzfläche des Grundstücks und die zu Wohnzwecken vermietete Fläche zu ermitteln und bei der Feststellung des Grundbesitzwerts nachrichtlich mitzuteilen.

(4) [1]Die Nutzung der vermieteten Wohnung auch zu anderen als Wohnzwecken ist unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist, z.B. durch Nutzung eines Arbeitszimmers. [2]Eine gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung einer Wohnung ist unschädlich, wenn die Wohnnutzung überwiegt.

(5) [1]Der **Erwerber** kann die **Befreiung nicht in Anspruch nehmen**, soweit er verpflichtet ist, das begünstigte Vermögen auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten zu übertragen **(Weitergabeverpflichtung)**. [2]Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z.B. der Erbvertrag des Erblassers oder der Schenkungsvertrag. [3]Anwendungsfälle sind insbesondere

1. Sachvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
2. Vorausvermächtnisse, die auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind,
3. ein Schenkungsversprechen auf den Todesfall oder
4. Auflagen des Erblassers oder Schenkers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind.

[4]Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet, das begünstigte Vermögen auf einen Miterben zu übertragen, können die übertragenden Miterben die Befreiung nicht in Anspruch nehmen; das gilt unabhängig davon, wann die Auseinandersetzungsvereinbarung geschlossen wird. [5]Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben. [6]Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten, die mit dem begünstigten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. [7]Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens darf jedoch nicht überschritten werden. [8]Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. [9]Der Grundsatz, dass die Erbauseinandersetzung unbeachtlich ist (> R E 3.1), gilt unverändert fort. [10]Satz 4 bis 9 gelten entsprechend auch für die freie Erbauseinandersetzung unter den Erben, wenn diese zeitnah zum Erbfall erfolgt. [11]Erfolgt die Übertragung und Hingabe des Vermögens in diesem Fall nach Ergehen des jeweiligen Erbschaftsteuerbescheids, ist dies als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der

Steuerentstehung anzusehen, so dass die Steuerfestsetzungen nach § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO zu ändern sind.

(6) [1]Muss der Erwerber im Zusammenhang mit dem Erwerb begünstigten Vermögens einem Dritten ein Nutzungsrecht, z.B. den Nießbrauch, an dem Grundstück oder einem Teil des Grundstücks einräumen, kann der Erwerber des Vermögens den Befreiungsabschlag in Anspruch nehmen, soweit eine Vermietung zu Wohnzwecken vorliegt. [2]Entsprechendes gilt auch, wenn sich der Schenker ein solches Nutzungsrecht vorbehalten hat. [3]Der Befreiungsabschlag ist auch in einem solchen Fall nach den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen im Besteuerungszeitpunkt nur auf den Teil des Grundbesitzwerts zu gewähren, der auf den zu Wohnzwecken vermieteten Teil des Gebäudes entfällt. [4]Absatz 3 Satz 7 und 8 gilt entsprechend. [5]Der Erwerb des Nutzungsrechts ist nicht begünstigt, weil kein begünstigtes Vermögen in seiner Substanz übertragen wird.

(7) Soweit das begünstigte Vermögen steuerfrei erworben wird, sind die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden **Schulden** und Lasten nicht abzugsfähig (§ 10 Absatz 6 Satz 5 ErbStG; > R E 10.10 Absatz 5).

Zu § 14 ErbStG

R E 14.1 Berücksichtigung früherer Erwerbe; Grundsatz

(1) [1]Mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe sind bei der Besteuerung des jeweils letzten Erwerbs im Zehnjahreszeitraum mit diesem letzten Erwerb zusammenzurechnen. [2]Dabei verlieren die einzelnen Erwerbe aber nicht ihre Selbstständigkeit. [3]Es geht lediglich darum, die Steuer für den letzten Erwerb zutreffend zu ermitteln. [4]In die **Zusammenrechnung** sind, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, auch Erwerbe aus der Zeit vor dem 1. Januar 2009 einzubeziehen.

(2) [1]Für die früheren Erwerbe bleibt deren **früherer steuerlicher Wert** maßgebend. [2]Ein Erwerb von Grundbesitz vor dem 1. Januar 2009 ist mit dem maßgebenden Grundbesitzwert (§ 138 BewG) anzusetzen. [3]Vorerwerbe mit negativem Steuerwert sind von der Zusammenrechnung ausgenommen.

(3) [1]Die **Steuer für den Gesamtbetrag** ist auf der Grundlage der geltenden Tarifvorschriften im Zeitpunkt des Letzterwerbs zu berechnen. [2]Die Steuerklasse, die persönlichen Freibeträge und der Steuertarif richten sich deshalb nach dem geltenden Recht. [3]Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird die Steuer abgezogen, welche für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen und auf der Grundlage der Tarifvorschriften (§§ 14 bis 19 ErbStG) zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre (fiktive Abzugssteuer). [4]Die Steuer ist so zu berechnen, dass sich der dem Steuerpflichtigen zustehende persönliche Freibetrag tatsächlich auswirkt, soweit er nicht innerhalb von zehn Jahren vor diesem Erwerb verbraucht worden ist. [5]Statt der fiktiven Steuer ist die seinerzeit für die Vorerwerbe **tatsächlich zu entrichtende Steuer** abzuziehen (tatsächliche Abzugssteuer), wenn sie höher ist. [6]Ist die Steuer für den Vorerwerb unzutreffend festgesetzt worden (z.B. fehlerhafter Wertansatz, fehlerhafte Steuerklasse), bleibt die Festsetzung für den Vorerwerb unverändert. [7]Als tatsächlich zu entrichtende Abzugssteuer ist jedoch die Steuer zu berücksichtigen, die sich nach den tatsächlichen Verhältnissen zur Zeit der Steuerentstehung für den Vorerwerb unter Berücksichtigung der geltenden Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung zur Zeit der Steuerentstehung für den Letzterwerb ergeben hätte. [8]Ist die auf die Vorerwerbe entfallende Steuer höher als die für den Gesamterwerb errechnete Steuer, kann es nicht zu einer Erstattung dieser Mehrsteuer kommen.

(4) [1]Reicht eine **Schenkungskette über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren**, ist die Steuer für den letzten Erwerb nach den Grundsätzen des Absatzes 3 zu berechnen. [2]Ein "wiederauflebender Freibetrag" ist nicht zu berücksichtigen.

(5) Treffen in einem Steuerfall § 14 Absatz 3, § 21 und § 27 ErbStG zusammen, ist die sich für den steuerpflichtigen Erwerb ergebende Steuer zunächst nach § 27 ErbStG zu ermäßigen, auf die ermäßigte Steuer die ausländische Steuer nach Maßgabe des § 21 ErbStG anzurechnen und auf die danach festzusetzende Steuer die Begrenzung des § 14 Absatz 3 ErbStG anzuwenden (> R E 10.1 Absatz 2).

R E 14.2 Berücksichtigung früherer Erwerbe; Zusammentreffen mit Begünstigungen nach §§ 13a, 19a ErbStG

(1) Die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe, bei denen für einzelne Erwerbe der Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag nach § 13a ErbStG und die Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG zur Anwendung kommen, erfolgt unter Berücksichtigung der nachfolgenden Absätze.

(2) [1]Die §§ 13a, 19a ErbStG sind bei der Ermittlung der Steuer auf den Gesamterwerb nur auf **das in die Zusammenrechnung einbezogene begünstigte Vermögen** anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2008 zugewendet wurde. [2]Ein bei einem Vorerwerb in Anspruch genommener Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG ist verbraucht (> R E 13a.2). [3]Deshalb kann ein bei dem Vorerwerb nicht vollständig ausgeschöpfter Abzugsbetrag auch im Fall der Zusammenrechnung nicht bei einem späteren Erwerb begünstigten Vermögens abgezogen werden. [4]Vorerwerbe, für die keine Befreiung nach § 13a ErbStG zu gewähren war, können auch bei der Berechnung der Steuer für den Gesamtbetrag nicht als begünstigtes Vermögen behandelt werden.

(3) [1]Die **Befreiung nach § 13a ErbStG** hat zur Folge, dass begünstigtes Vermögen nur in Höhe des die Befreiung übersteigenden Betrags in die Zusammenrechnung einbezogen werden kann. [2]Die **Tarifbegrenzung** nach § 19a ErbStG wirkt sich nur aus, soweit zum Letzterwerb tarifbegünstigtes Vermögen gehört.

R E 14.3 Berücksichtigung früherer Erwerbe; Mindeststeuer und Festsetzungsfrist

(1) Nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG darf durch den Abzug der fiktiven Steuer auf den Vorerwerb (§ 14 Absatz 1 Satz 2 ErbStG) oder den Abzug der tatsächlich zu entrichtenden Steuer (§ 14 Absatz 1 Satz 3 ErbStG) die Steuer, die sich für den letzten Erwerb allein ergeben würde, nicht unterschritten werden (Mindeststeuer).

(2) [1]§ 14 Absatz 2 ErbStG regelt den Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung für einen Erwerb, wenn diesem Erwerb im Rahmen des § 14 Absatz 1 ErbStG ein früherer Erwerb hinzuzurechnen ist oder war und der Wert des früheren Erwerbs durch Eintritt eines Ereignisses sich mit steuerlicher Rückwirkung später ändert. [2]Der Bescheid über den Erwerb ist nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern. [3]Die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den früheren Erwerb.

(3) [1]§ 14 Absatz 2 ErbStG stellt klar, dass im Falle einer Aufhebung oder Änderung des Schenkungsteuerbescheides für Vorerwerbe nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO auch der Steuerbescheid für den Letzterwerb nach dieser Vorschrift zu ändern ist. [2]Die Aufhebung oder Änderung des Schenkungsteuerbescheides für den Vorerwerb stellt für die Besteuerung des Letzterwerbs ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung dar.

Zu § 15 ErbStG

R E 15.1 Steuerklassen

– unbesetzt –

R E 15.2 Maßgebliche Steuerklasse bei Familienstiftungen

(1) [1]Bei der Errichtung einer Familienstiftung richtet sich die **Steuerklasse** nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker (§ 15 Absatz 2 Satz 1 ErbStG). [2]Bei der Bestimmung der Steuerklasse ist daher auf den nach der Satzung möglichen entferntest Berechtigten abzustellen, auch wenn dieser im Zeitpunkt der Errichtung der Familienstiftung noch nicht unmittelbar bezugsberechtigt ist, sondern es erst in der Generationenfolge wird. [3]Bei der Errichtung einer Familienstiftung ist deshalb als "entferntest Berechtigter" derjenige anzusehen, der – ohne einen klagbaren Anspruch haben zu müssen – nach der Satzung Vermögensvorteile aus der Stiftung erlangen kann.

(2) Die nach Absatz 1 geltende Steuerklasse ist auch für den anzuwendenden **Freibetrag** nach § 16 ErbStG maßgebend.

(3) Überträgt der Stifter nach Errichtung einer Familienstiftung später weiteres Vermögen auf die Stiftung, wird die **Zustiftung** nach Steuerklasse III besteuert.

R E 15.3 Umfang des begünstigten Vermögens in den Fällen des § 15 Absatz 3 ErbStG

[1]Nach § 15 Absatz 3 ErbStG sind im Falle des § 2269 BGB und soweit der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes an die Verfügung gebunden ist, die mit dem verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartner im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes näher verwandten Erben und Vermächtnisnehmer als seine Erben anzusehen, soweit sein Vermögen beim Tode des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners noch vorhanden ist. [2]Das beim Tod des länger lebenden Ehegatten oder Lebenspartners dem Werte nach noch vorhandene Vermögen des zuerst verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartners ist im Rahmen der Bindungswirkung der getroffenen Verfügungen erbschaftsteuerrechtlich vorrangig und ohne weitere Quotelung den mit dem Erstverstorbenen näher verwandten Schlusserben zuzuordnen. [3]Im Einzelnen gilt Folgendes:

1. [1]Wertsteigerungen und reine Vermögensumschichtungen des noch vorhandenen Vermögens zwischen dem Todestag des Erstversterbenden und dem des Letztversterbenden sind auf Grund des Surrogationsprinzips wie bei § 6 Absatz 2 ErbStG auch bei § 15 Absatz 3 ErbStG begünstigt. [2]Es ist deshalb auf den Wert dieses Vermögens am Todestag des Letztversterbenden abzustellen.
2. Erträge des Vermögens zwischen dem Todestag des Erstversterbenden und dem des Letztversterbenden sind erst in der Person des Letztversterbenden entstanden und deshalb, soweit sie nicht verbraucht wurden, nicht im begünstigten Vermögen zu berücksichtigen.
3. Die Erbfallkostenpauschale nach § 10 Absatz 5 Nummer 3 ErbStG muss dem begünstigten Vermögen anteilig zugeordnet werden.

Zu § 17 ErbStG

R E 17 Besonderer Versorgungsfreibetrag

(1) [1]Der besondere Versorgungsfreibetrag für den **überlebenden Ehegatten oder überlebenden Lebenspartner** im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes und für **Kinder** ist um den Kapitalwert der nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Versorgungsbezüge zu kürzen. [2]Zu den nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Bezügen (> R E 3.5) gehören insbesondere

1. Versorgungsbezüge der Hinterbliebenen von Beamten auf Grund der Beamtengesetze des Bundes und der Länder,
2. Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Angestellten und Arbeitern aus der gesetzlichen Rentenversicherung zustehen; dies gilt auch in den Fällen freiwilliger Weiter- und Höherversicherung,
3. Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Angehörigen der freien Berufe aus einer berufsständischen Pflichtversicherung zustehen; dies gilt auch in den Fällen freiwilliger Weiter- und Höherversicherung,
4. Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Abgeordneten auf Grund der Diätengesetze des Bundes und der Länder zustehen,
5. Hinterbliebenenbezüge, die auf Tarifvertrag, Betriebsordnung, Betriebsvereinbarung, betrieblicher Übung oder dem Gleichbehandlungsgrundsatz beruhen und
6. Hinterbliebenenbezüge auf Grund eines zwischen dem Erblasser und seinem Arbeitgeber geschlossenen Einzelvertrags, soweit diese angemessen sind (> R E 3.5 Absatz 3).

(2) Bei der **Kürzung des Versorgungsfreibetrags** sind alle von der Erbschaftsteuer nicht erfassten Versorgungsleistungen zu berücksichtigen und zwar unabhängig davon, ob es sich bei den Versorgungsleistungen um

lebenslängliche Leistungen, um Leistungen auf eine bestimmte Zeit oder um Leistungen in einem Einmalbetrag handelt.

(3) [1]Bei der Berechnung des **Kapitalwerts der Versorgungsbezüge** ist von der Höhe der jährlichen Bruttobezüge auszugehen, die dem Hinterbliebenen unmittelbar nach dem Tod des Erblassers gezahlt werden. [2]Handelt es sich dabei um eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung, ist grundsätzlich auf den Rentenbetrag abzustellen, der dem Berechtigten nach Ablauf des Sterbevierteljahrs zusteht. [3]Dieser kann den Rentenberechnungen der Rentenversicherungsträger entnommen werden. [4]Zusätzliche Leistungen (z.B. 13. Monatsgehalt) sind zu berücksichtigen. [5]Anzurechnen sind auch Einmalbeträge (z.B. Sterbegelder oder die Summe der Zahlungen für das Sterbevierteljahr), Kapitalabfindungen sowie Leistungen nach § 107 SGB VI (Abfindung bei Wiederverheiratung) und § 210 SGB VI (Beitragserstattung bei nicht erfüllter Wartezeit). [6]Der Umstand, dass die Versorgungsbezüge beim Hinterbliebenen dem Lohnsteuerabzug oder der Einkommensteuer unterliegen, bleibt bei der Ermittlung der jährlichen Bruttobezüge unberücksichtigt. [7]Spätere Änderungen in der Höhe dieser Bezüge sind nur zu berücksichtigen, wenn sie schon zur Zeit des Todes des Erblassers mit Sicherheit vorauszusehen waren. [8]Soweit auf die Versorgungsbezüge des Hinterbliebenen eigenes Einkommen anzurechnen ist, ruhen für einen ungewissen Zeitraum die Bezüge in Höhe des angerechneten Einkommens. [9]Als jährliche Bruttobezüge sind die entsprechend geminderten Bezüge anzusetzen, die dem Hinterbliebenen unmittelbar nach dem Tod des Erblassers bzw. nach Ablauf des Sterbevierteljahrs zustehen.

Zu § 19 ErbStG

R E 19 Steuersätze

– unbesetzt –

Zu § 19a ErbStG

R E 19a.1 Tarifbegünstigte Erwerber und tarifbegünstigtes Vermögen

(1) [1]Die **Tarifbegrenzung** kommt nur beim Erwerb durch eine natürliche Person der Steuerklasse II oder III in Betracht (§ 19a Absatz 1 ErbStG). [2]Erwerbe durch juristische Personen und Vermögensmassen (vgl. auch § 97 Absatz 2 BewG) sind nicht begünstigt.

(2) [1]Der Entlastungsbetrag wird nur für den Teil des zu einem Erwerb gehörenden begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 1 ErbStG gewährt, das nicht unter § 13b Absatz 4 ErbStG fällt **(tarifbegünstigtes Vermögen)**. [2]Das sind bei der Regelverschonung nach § 13a Absatz 1 ErbStG 15 Prozent und bei der Optionsverschonung nach § 13a Absatz 8 ErbStG 0 Prozent des begünstigen Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 1 und 2 ErbStG (> R E 13a.1 ff.). [3]In den Fällen, in denen die Verwaltungsvermögensgrenze des § 13b Absatz 2 ErbStG überschritten wird, kann der Entlastungsbetrag nicht gewährt werden. [4]Umfasst das auf einen Erwerber übertragene tarifbegünstigte Vermögen mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z.B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind deren Werte vor der Anwendung des § 19a Absatz 3 ErbStG zusammenzurechnen. [5]Ist der Steuerwert des gesamten tarifbegünstigten Vermögens nicht insgesamt positiv, kommt die Tarifbegrenzung nicht in Betracht.

(3) [1]Wenn ein Erwerber **tarifbegünstigtes Vermögen** auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers **auf einen Dritten übertragen** muss, kommt insoweit für ihn der Entlastungsbetrag nicht in Betracht; R E 13a.3 ist entsprechend anzuwenden. [2]Der **zur Weitergabe** des begünstigten Vermögens **verpflichtete Erwerber** ist so zu besteuern, als sei das herauszugebende Vermögen auf ihn als nicht tarifbegünstigtes Vermögen übergegangen. [3]Muss der Erwerber nicht das gesamte auf ihn übergegangene tarifbegünstigte Vermögen, sondern nur einen Teil davon weiter übertragen, ist der Entlastungsbetrag zu gewähren, soweit das ihm verbleibende tarifbegünstigte Vermögen einen insgesamt positiven Wert hat.

R E 19a.2 Berechnung des Entlastungsbetrags

(1) [1]Der auf das tarifbegünstigte Vermögen entfallende Teil der tariflichen Steuer ergibt sich aus dem Verhältnis des Werts des tarifbegünstigten Vermögens nach Anwendung des § 13a ErbStG und nach Abzug der mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten (§ 10 Absatz 5 und 6 ErbStG) zum Wert des gesamten Vermögensanfalls nach Abzug der mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten. [2]Maßgebend ist der Vermögensanfall, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt (§ 10 Absatz 1 Satz 2 ErbStG). [3]Dazu ist der Steuerwert des gesamten übertragenen Vermögens um die Befreiungen nach §§ 13, 13a und 13c ErbStG und die Nachlassverbindlichkeiten oder die bei Schenkungen abzugsfähigen Schulden und Lasten zu kürzen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen stehen. [4]Nachlassverbindlichkeiten oder die bei Schenkungen abzugsfähigen Schulden und Lasten einschließlich der abzugsfähigen Erwerbsnebenkosten (> R E 7.4), die nicht mit einzelnen Vermögensgegenständen des erworbenen Vermögens im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sowie die persönlichen Freibeträge sind nicht abzuziehen.

(2) [1]Der **Entlastungsbetrag** ergibt sich als Unterschiedsbetrag zwischen der auf das tarifbegünstigte Vermögen entfallenden tariflichen Steuer nach den Steuersätzen der tatsächlichen Steuerklasse des Erwerbers und nach den Steuersätzen der Steuerklasse I. [2]In beiden Fällen ist die Härteausgleichsregelung nach § 19 Absatz 3 ErbStG zu beachten. [3]Für die Höhe des persönlichen Freibetrags bleibt im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs die tatsächliche Steuerklasse des Erwerbers maßgebend.

R E 19a.3 Behaltensregelung

(1) [1]Der Entlastungsbetrag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung **(Behaltenszeit)** gegen eine der Behaltensregelungen des § 13a Absatz 5 ErbStG verstößt (> R E 13a.5 ff.). [2]Die Einhaltung der Lohnsummenregelung des § 13a Absatz 1 Satz 2 bis 5 ErbStG hat für die gewährte Tarifbegrenzung dagegen keine Bedeutung. [3]Der Steuerbescheid ist bei einem Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern **(Nachversteuerung)**. [4]Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Behaltensregelungen nach § 153 Absatz 2 AO anzeigepflichtig sind. [5]Die Finanzämter haben die Einhaltung der Behaltensregelungen in geeigneter Form zu überwachen.

(2) [1]Der **Entlastungsbetrag** des Erwerbers **entfällt**, soweit innerhalb der Behaltenszeit in schädlicher Weise über das tarifbegünstigte Vermögen verfügt wird. [2]Der Erwerber ist so zu besteuern, als sei dieser Teil des Vermögens mit dem erbschaftsteuerrechtlichen Wert im Besteuerungszeitpunkt von Anfang an auf ihn als nicht tarifbegünstigtes Vermögen übergegangen. [3]Dies gilt auch, wenn bei einer Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (> R E 13a.6 Absatz 2, R E 13a.7 Absatz 2) der hierfür erlangte Verkaufserlös entnommen wird. [4]R E 13a.11 gilt sinngemäß.

Zu § 21 ErbStG

R E 21 Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer

(1) [1]Bei einer ausländischen Erbschaftsteuer, die als **Nachlasssteuer** erhoben wird, ist als die auf den Erwerber entfallende ausländische Steuer im Sinne des § 21 Absatz 1 ErbStG diejenige Steuer anzusehen, die anteilig auf die von ihm als Nachlassbegünstigten (Erbbegünstigten) erworbene Rechtsposition entfällt. [2]Dabei reicht es aus, dass diese Nachlasssteuer den Nachlass als solchen und damit alle Nachlassteile gleichmäßig belastet. [3]Eine unmittelbare wirtschaftliche Belastung des Erwerbers ist für eine Anrechnung nicht erforderlich. [4]Diese Grundsätze gelten auch, wenn ein Pflichtteil von dem um die ausländische Nachlasssteuer verminderten Nachlasswert berechnet worden ist oder ein Vermächtnis nach dem Testament des Erblassers nicht um die anteilige ausländische Nachlasssteuer gekürzt werden darf. [5]Die anteilige ausländische Nachlasssteuer ist dann allerdings nach § 10 Absatz 2 ErbStG dem Erwerb des Pflichtteilsberechtigten oder des Vermächtnisnehmers hinzuzurechnen.

(2) Die auf die deutsche Steuer anzurechnende gezahlte ausländische Steuer ist – ebenso wie der Wert des steuerpflichtigen Erwerbs – nach dem auf den Zeitpunkt der Entstehung der deutschen Steuer ermittelten **Devisenkurs** (maßgeblich ist – sofern ermittelt – jeweils der Briefkurs) umzurechnen.

(3) Die nach Eintritt der Bestandskraft eines deutschen Schenkungsteuerbescheids erfolgte Zahlung einer nach § 21 Absatz 1 ErbStG anrechenbaren ausländischen Steuer stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO dar.

Zu § 22 ErbStG

R E 22 Kleinbetragsgrenze

– unbesetzt –

Zu § 23 ErbStG

R E 23 Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen

– unbesetzt –

Zu § 25 ErbStG

R E 25 Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast

(1) [1]§ 25 ErbStG wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2009 aufgehoben. [2]Für Erwerbe, für die die Steuer vor dem 1. Januar 2009 entstanden ist, bleibt § 25 ErbStG und dessen Rechtswirkung weiterhin anwendbar, es sei denn, der Erwerber hat einen Antrag auf rückwirkende Anwendung des ab 1. Januar 2009 geltenden Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts nach Artikel 3 ErbStRG vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018) gestellt. [3]Insbesondere bleiben auch die Regelungen zur zinslosen Stundung, deren Ablösung und Fälligkeit für Erwerbsvorgänge, für die die Steuer vor dem 1. Januar 2009 entstanden ist, anwendbar (§ 37 Absatz 2 Satz 2 ErbStG).

(2) [1]Wird der Erwerb von Vermögen bei nach dem 31. Dezember 2008 ausgeführten Erwerben von Todes wegen mit einer Nutzungs-, Rentenlast oder mit der Verpflichtung zu sonstigen wiederkehrenden Leistungen belastet, ist der Kapitalwert der Belastung unabhängig davon, zu wessen Gunsten die Last zu erbringen ist, bei Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs abzuziehen. [2]Bei Schenkungen gilt dies nach R E 7.4 Absatz 1 entsprechend.

(3) Bei Grundstücksschenkungen unter Lebenden führt der Abzug der Nutzungslast, auch wenn der Schenker sich oder seinem Ehegatten das Nutzungsrecht vorbehält, hinsichtlich des Werts der Auflage nicht mehr zur Anwendbarkeit der grunderwerbsteuerlichen Befreiung nach § 3 Nummer 2 GrEStG.

(4) [1]Der vorzeitige unentgeltliche Verzicht auf ein vorbehaltenes Nießbrauchs- oder anderes Nutzungsrecht erfüllt als Rechtsverzicht den Tatbestand des § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG, soweit dabei eine Bereicherung des Erwerbers eintritt, die bisher noch nicht der Steuer unterlag. [2]Eine steuerliche Doppelerfassung des Nutzungsrechts kann im Gegensatz zu Übertragungen, bei denen § 25 ErbStG noch anzuwenden war, nicht mehr eintreten, so dass in diesen Fällen der Wert des Nießbrauchs- oder anderen Nutzungsrechts im Zeitpunkt des Verzichts ungeschmälert als eigenständige Schenkung anzusetzen ist.

(5) [1]Lebenslängliche Nutzungen und Leistungen sind gemäß § 14 Absatz 1 BewG zu bewerten. [2]In Fällen des § 25 ErbStG wurde bisher die gestundete Steuer nicht gemäß § 14 Absatz 2 BewG berichtigt, wenn die Last durch Tod in den Grenzen des § 14 Absatz 2 BewG vorzeitig weggefallen ist, weil dies keinen Einfluss auf die Höhe der gestundeten Steuer hatte (> R 85 Absatz 6 Satz 8 und 9 ErbStR 2003). [3]Diese Voraussetzungen liegen nicht mehr vor, so dass § 14 Absatz 2 BewG nunmehr in diesen Fällen zu beachten ist.

Zu § 27 ErbStG

R E 27 Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens

(1) [1]Ist die Erbschaftsteuer nach § 27 ErbStG zu ermäßigen, wird das begünstigte Vermögen bei der Berechnung des darauf entfallenden Steuerbetrags höchstens mit dem Wert angesetzt, mit dem es beim Vorerwerber tatsächlich schon einmal der Besteuerung unterlag. [2]Eine zwischen den beiden Erwerben eingetretene Wertsteigerung kann nicht in die Ermäßigung einbezogen werden, weil dasselbe Vermögen im Umfang dieser Wertsteigerung gerade nicht mehrfach besteuert wird. [3]Ist zwischen den beiden Erwerben eine Wertminderung eingetreten, darf nur der geminderte Wert im Zeitpunkt des Nacherwerbs in die Ermäßigung einbezogen werden.

(2) [1]Stehen Schulden und Lasten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit mehrfach erworbenem Vermögen im Sinne des § 27 Absatz 1 ErbStG (begünstigtes Vermögen) und anderem Vermögen, ist die Steuer für den Gesamterwerb gemäß § 27 Absatz 2 ErbStG in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Nettowert des begünstigten Vermögens nach Abzug der mit diesem Vermögen zusammenhängenden Schulden und Lasten zu dem Wert des steuerpflichtigen Gesamterwerbs nach Abzug aller Schulden und Lasten (> R E 10.1 ErbStR) und vor Abzug des dem Erwerber zustehenden Freibetrags steht. [2]Dabei können die in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten direkt zugeordnet werden. [3]Die nicht unmittelbar zuzuordnenden Schulden und Lasten bleiben nur bei der Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses unberücksichtigt.

(3) In den Fällen des § 6 Absatz 3 ErbStG ist der Erwerb des Vorerben, der in der Steuerklasse I besteuert wurde, nicht als belasteter Erwerb im Sinne des § 27 ErbStG zu berücksichtigen.

Zu § 28 ErbStG

R E 28 Stundung

(1) [1]Beim Erwerb von Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftlichem Vermögen hat der Erwerber einen Rechtsanspruch auf **Stundung der darauf entfallenden Steuer** bis zu zehn Jahren, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist. [2]Betriebsvermögen in diesem Sinne sind auch Anteile an einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 EStG, nicht jedoch Anteile an einer Kapitalgesellschaft (Aktien oder GmbH-Anteile). [3]Dies gilt auch dann, wenn es sich bei dem Erwerb um die Anteile an einer Einmann-GmbH handelt.

(2) [1]Beim Erwerb von bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen, die

1. zu Wohnzwecken vermietet werden (§ 13c ErbStG),
2. im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind und
3. nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13a ErbStG gehören,

hat der Erwerber auf Antrag einen Rechtsanspruch auf **Stundung der darauf entfallenden Steuer** bis zu zehn Jahren, soweit er sie nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann (§ 28 Absatz 3 Satz 1 ErbStG). [2]Dies gilt sowohl für Erwerbe von Todes wegen, als auch für Schenkungen unter Lebenden. [3]Auf das Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker kommt es nicht an.

(3) [1]Unter den in Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 und 3 genannten Voraussetzungen besteht ein Rechtsanspruch auf Stundung auch dann, wenn zum Erwerb ein Ein- oder Zweifamilienhaus oder Wohneigentum gehört, das der Erwerber nach dem Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzt, längstens für die Dauer der Selbstnutzung. [2]Diese Stundungsmöglichkeit erstreckt sich ausdrücklich nur auf ein Grundstück, das zu den genannten Grundstücksarten gehört. [3]Eine Wohnung in einem Mietwohn-, Geschäfts- oder gemischt genutzten Grundstück oder in einem sonstigen bebauten Grundstück ist nicht begünstigt. [4]Voraussetzung ist nicht, dass der Erblasser oder Schenker dieses Grundstück vor der Übertragung als Familienheim selbst genutzt hat. [5]Nach Aufgabe der Selbstnutzung durch den

Erwerber und anschließender Vermietung zu Wohnzwecken ist die Stundung bis zum Ende des ursprünglichen Zehnjahreszeitraums weiter zu gewähren.

(4) [1]Ein Anspruch auf Stundung nach Absatz 1 bis 3 besteht nicht, wenn der Erwerber die Steuer für den Erwerb von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder begünstigtem Grundvermögen aus erworbenem weiteren Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufbringen kann. [2]Dazu muss der Erwerber auch die Möglichkeit der Kreditaufnahme ausschöpfen. [3]Die Beweislast dafür, dass kein eigenes Vermögen vorhanden und keine Kreditaufnahme möglich ist, obliegt dem Steuerpflichtigen. [4]Kann der Schenker zur Zahlung der Schenkungsteuer herangezogen werden, sei es weil er die Steuer übernommen hat (§ 10 Absatz 2 ErbStG), sei es, weil er als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden kann, bleibt eine Stundung ebenfalls ausgeschlossen. [5]Dem Erwerber ist zuzumuten, aus den betrieblichen Erträgen, den Vermietungseinnahmen oder aus seinen sonstigen Einnahmen die gestundete Steuer kontinuierlich zu tilgen. [6]Bei der Prüfung der Frage, ob durch die sofortige Entrichtung der Erbschaftsteuer der Betrieb gefährdet wird oder die Veräußerung des Grundvermögens notwendig wird, bleiben Nachlassverbindlichkeiten, z. B. Grundschulden, Pflichtteile oder Vermächtnisse, außer Betracht. [7]Wird die Erhaltung des Betriebs dadurch gefährdet oder die Veräußerung des Grundvermögens dadurch notwendig, dass neben der Erbschaftsteuer in erheblichem Umfang solche Nachlassverbindlichkeiten zu übernehmen sind, kann zwar § 28 ErbStG nicht angewendet werden, es kann jedoch eine Stundung nach § 222 AO in Betracht kommen. [8]Letzteres gilt auch für den Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.

(5) Die Stundung endet stets, soweit das erworbene Vermögen weiter verschenkt oder veräußert wird.

(6) Die Stundung erfolgt bei Erwerben von Todes wegen zinslos und bei Schenkungen unter Lebenden zinspflichtig (§§ 234, 238 AO).

Zu § 30 ErbStG

R E 30 Anzeigepflicht des Erwerbers

(1) [1]Jeder der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb von Todes wegen ist vom Erwerber innerhalb einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall des Erwerbs dem zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt anzuzeigen (§ 30 Absatz 1 ErbStG). [2]Einer Anzeige bedarf es grundsätzlich nicht, wenn der Erwerb auf einer Verfügung von Todes wegen beruht, die von einem deutschen Gericht, einem deutschen Notar oder einem deutschen Konsul eröffnet wurde, und sich aus dieser das Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser unzweifelhaft ergibt (§ 30 Absatz 3 Satz 1 1. Halbsatz ErbStG). [3]Die Anzeigepflicht des Erwerbers besteht in diesen Fällen jedoch fort, wenn zu seinem Erwerb folgende Vermögensgegenstände gehören (§ 30 Absatz 3 Satz 1 2. Halbsatz ErbStG):

1. Grundbesitz,
2. Betriebsvermögen,
3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, für die keine Anzeigepflicht durch einen Vermögensverwahrer oder Vermögensverwalter nach § 33 ErbStG besteht, oder
4. Auslandsvermögen.

[4]Einer Anzeige bedarf es auch dann nicht, wenn eine Schenkung unter Lebenden oder Zweckzuwendung von einem deutschen Notar und einem deutschen Gericht beurkundet worden ist.

(2) Erwerbe von Todes wegen, die auf einer von einem ausländischen Gericht oder einem ausländischen Notar eröffneten Verfügung von Todes wegen beruhen und Schenkungen, die von einem ausländischen Notar beurkundet werden, sind stets durch den Erwerber, im Schenkungsfall auch durch den Schenker anzuzeigen, weil die ausländischen Gerichte und Notare nicht der Anzeigepflicht nach § 34 ErbStG unterliegen.

Zu § 31 ErbStG

R E 31 Steuererklärung

– unbesetzt –

Zu § 32 ErbStG

R E 32 Bekanntgabe des Steuerbescheids an Vertreter

– unbesetzt –

Zu §§ 33 und 34 ErbStG

R E 33 Anzeigepflichten

– unbesetzt –

Zu § 37 ErbStG

R E 37 Anwendung des Gesetzes

– unbesetzt –

III. Bewertungsgesetz

A. Allgemeine Bewertungsvorschriften

Zu §§ 4 bis 8 BewG

R B 4 Bedingung und Befristung

(1) [1]Bei einer **aufschiebenden Bedingung** (§§ 158 ff. BGB) tritt die Wirkung eines Rechtsgeschäfts erst mit dem Eintritt der Bedingung ein; solange die Bedingung noch nicht eingetreten ist, besteht hinsichtlich des beabsichtigten Rechtserfolgs ein Schwebezustand. [2]Bei einer **auflösenden Bedingung** tritt umgekehrt die Wirkung des Rechtsgeschäfts sofort ein, endigt jedoch mit dem Eintritt der Bedingung für die Zukunft. [3]Die einem Rechtsgeschäft beigefügte Zeitbestimmung ist nach § 163 BGB der Bedingung – der aufschiebenden wie der auflösenden – unter der Voraussetzung gleichgestellt, dass durch sie ebenfalls die Wirkung des Rechtsgeschäfts beeinflusst, also auch bei ihr der Beginn oder die Beendigung der Wirkung vom Eintritt eines Zeitpunkts abhängig gemacht wird. [4]Die Vorschriften der §§ 158 ff. BGB über die Bedingungen finden auf die Zeitbestimmungen entsprechend Anwendung. [5]Ein vertraglich vereinbartes Rücktrittsrecht wirkt bewertungsrechtlich wie eine auflösende Bedingung, ein vertraglich vereinbartes Erwerbsrecht oder eine vertraglich eingeräumte Erwerbspflicht wie eine aufschiebende Bedingung.

(2) [1]Nach den §§ 4 bis 8 BewG, die sich an die bürgerlich-rechtliche Regelung anschließen, werden Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, steuerlich erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist (§ 4 BewG). [2]Umgekehrt kann auch derjenige, der aufschiebend bedingt belastet ist, die Last nicht abziehen, mit der Maßgabe, dass bei Eintritt der Bedingung die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern, z.B. der Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer, auf Antrag zu berichtigen ist (§ 6 Absatz 2 BewG). [3]Diese Grundsätze sind auch anzuwenden, wenn die Entstehung oder der Wegfall einer Last von einem Ereignis abhängt, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiss ist (§ 8 BewG). [4]Ob die Entstehung als **aufschiebend oder auflösend bedingt** anzusehen ist, hängt nicht davon ab, ob der Eintritt des maßgebenden Ereignisses wahrscheinlich oder unwahrscheinlich ist. [5]Auf das Maß der Aussichten für den Eintritt oder Nichteintritt einer Bedingung kommt es nicht an. [6]Insoweit wird durch § 6 BewG die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausdrücklich ausgeschaltet.

Zu § 9 BewG

R B 9.1 Sachleistungsansprüche

(1) [1]**Sachleistungsansprüche** sind bei gegenseitigen Verträgen mit dem gemeinen Wert des Gegenstandes zu bewerten, auf dessen Leistung sie gerichtet sind. [2]Bei Ansprüchen auf Übertragung von Grundbesitz kommt deshalb eine Bewertung mit dem Grundbesitzwert nach § 158 ff. BewG nicht in Betracht. [3]Ein Sachleistungsanspruch ist wie die Verpflichtung zur Gegenleistung gesondert anzusetzen und zu bewerten, auch wenn im Besteuerungszeitpunkt noch keine Vertragspartei mit der Erfüllung des Vertrags begonnen hat. [4]Sachleistungsanspruch und Sachleistungsverpflichtung sind bereits ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anzusetzen.

(2) [1]**Sachvermächtnisse** sind mit dem Steuerwert des Vermächtnisgegenstands anzusetzen. [2]Für andere auf einer einseitigen Sachleistungsverpflichtung beruhende Erwerbe, z.B. ein Erwerb auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags durch einen Dritten (> § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG), gilt dies sinngemäß.

R B 9.2 Erfindungen und Urheberrechte

[1]Der gemeine Wert von **Erfindungen oder Urheberrechten**, die in Lizenz vergeben oder in sonstiger Weise gegen Entgelt einem Dritten zur Ausnutzung überlassen sind, wird in der Weise ermittelt, dass der Anspruch auf die in wiederkehrenden Zahlungen bestehende Gegenleistung kapitalisiert wird, soweit keine anderen geeigneten Bewertungsgrundlagen vorhanden sind. [2]Hierfür sind die vertraglichen Vereinbarungen mit dem Lizenznehmer maßgeblich. [3]Ist keine feste Lizenzgebühr vereinbart und die Vertragsdauer unbestimmt, kann auf die letzte vor dem Besteuerungszeitpunkt gezahlte Lizenzgebühr und eine Laufzeit von acht Jahren abgestellt werden. [4]Der Kapitalisierung ist der marktübliche Zinssatz zugrunde zu legen. [5]Es ist nicht zu beanstanden, wenn der jeweils maßgebende Kapitalisierungszinssatz nach § 203 Absatz 1 BewG (> R B 203) angewendet wird.

R B 9.3 Übrige körperliche Vermögensgegenstände

[1]**Übrige körperliche Gegenstände** werden mit dem gemeinen Wert bewertet. [2]Der gemeine Wert von Kunstgegenständen und Sammlungen ist unter Berücksichtigung der schwierigen Verwertungsaussichten vorsichtig zu ermitteln.

Zu § 11 BewG

R B 11.1 Notierte Wertpapiere, Aktien und Anteile sowie Investmentzertifikate

(1) Für **Wertpapiere** und **Schuldbuchforderungen**, die am Bewertungsstichtag an einer deutschen Börse zum Handel im regulierten Markt oder in den Freiverkehr einbezogen sind, gelten die nach § 11 Absatz 1 BewG maßgebenden Kurse vom Bewertungsstichtag.

(2) **Wertpapiere**, für die ein Kurs nach § 11 Absatz 1 BewG nicht besteht, sind anzusetzen,

1. soweit sie Anteile an Kapitalgesellschaften verbriefen, mit dem gemeinen Wert nach § 11 Absatz 2 BewG und
2. soweit sie Forderungsrechte verbriefen, mit dem sich nach § 12 Absatz 1 BewG ergebenden Wert. [2]Dabei sind vom Nennwert abweichende Kursnotierungen für vergleichbare oder ähnlich ausgestattete festverzinsliche Wertpapiere als besonderer Umstand im Sinne des § 12 Absatz 1 BewG anzusehen, der auch hier einen vom Nennwert abweichenden Wertansatz rechtfertigt. [3]Pfandbriefe mit persönlicher Sonderausstattung ohne Kurswert sind in Anlehnung an die Kurse vergleichbarer Pfandbriefe zu bewerten.

(3) [1]Bei ausländischen Wertpapieren ist, wenn ein Telefonkurs im inländischen Bankverkehr vorliegt, dieser maßgebend. [2]Lässt sich der gemeine Wert nicht auf dieser Grundlage ermitteln, ist er möglichst aus den Kursen des Emissionslandes abzuleiten.

(4) [1]Bei jungen Aktien und Vorzugsaktien, die nicht an der Börse eingeführt sind, ist der gemeine Wert aus dem Börsenkurs der Stammaktien abzuleiten. [2]Entsprechend ist der gemeine Wert nicht notierter Stammaktien aus dem Börsenkurs der jungen Aktien oder Vorzugsaktien abzuleiten. [3]Dabei ist die unterschiedliche Ausstattung durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.

(5) Anteilsscheine, die von Kapitalanlagegesellschaften und anderen Investmentgesellschaften ausgegeben worden sind, sind nach § 11 Absatz 4 BewG mit dem Rücknahmepreis anzusetzen.

R B 11.2 Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) [1]Der gemeine Wert **nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft** ist in erster Linie aus **Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten**. [2]Dabei sind jedoch nur Verkäufe zu berücksichtigen, die zum Bewertungsstichtag weniger als 1 Jahr zurückliegen. [3]Der gemeine Wert nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft kann auch aus einem einzigen Verkauf abgeleitet werden, wenn Gegenstand des Verkaufs nicht nur ein Zwerganteil ist oder der zu bewertende Anteil ebenfalls ein Zwerganteil ist. [4]Die Ausgabe neuer Geschäftsanteile an einer GmbH im Rahmen einer Kapitalerhöhung zur Aufnahme eines neuen Gesellschafters kann als Verkauf im Sinne des § 11 Absatz 2 Satz 2 BewG zur Ableitung des gemeinen Werts der GmbH-Anteile herangezogen werden. [5]Telefonkurse im Bankverkehr, denen nicht lediglich geringfügige Verkäufe ohne echten Aussagewert zugrunde liegen, sind grundsätzlich für die Wertableitung geeignet. [6]Es können jedoch nur Kurse und Verkaufserlöse berücksichtigt werden, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt worden sind. [7]Bei Ableitung aus Verkäufen ist ein in dem Kaufpreis enthaltener Zuschlag für den Beteiligungscharakter herauszurechnen, wenn ein solcher Zuschlag für den zu bewertenden Anteil nicht anzusetzen ist.

(2) [1]Kann der **gemeine Wert nicht aus Verkäufen abgeleitet** werden, ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. [2]Der Steuerpflichtige kann den gemeinen Wert durch Vorlage eines methodisch nicht zu beanstandenden Gutachtens erklären, das auf den für die Verwendung in einem solchen Verfahren üblichen Daten der betreffenden Kapitalgesellschaft aufbaut. [3]Anhaltspunkte dafür, dass ein Erwerber neben den ertragswert- oder zahlungsstromorientierten Verfahren bei der Bemessung des Kaufpreises eine andere übliche Methode zugrunde legen würde, können sich insbesondere auch aus branchenspezifischen Verlautbarungen ergeben, z.B. bei Kammerberufen aus Veröffentlichungen der Kammern. [4]Der Steuerpflichtige kann den gemeinen Wert auch im vereinfachten Ertragswertverfahren (§§ 199 bis 203 BewG; > R B 199.1 ff.) ermitteln. [5]Sofern zum Bewertungsstichtag feststeht, dass die Berechnungsgrößen des Verfahrens durch bekannte objektive Umstände, z.B. wegen des Todes des Unternehmers, sich nachhaltig verändern, muss dies bei der Ermittlung entsprechend berücksichtigt werden.

R B 11.3 Substanzwert

(1) [1]Der **Substanzwert** ist als **Mindestwert** nur anzusetzen, wenn der gemeine Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren (§§ 199 bis 203 BewG; > R B 199.1 ff.) oder mit einem Gutachtenwert (Ertragswertverfahren oder andere im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliche Methode) ermittelt wird. [2]Wird der gemeine Wert aus tatsächlichen Verkäufen unter fremden Dritten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr abgeleitet, ist der Ansatz des Substanzwerts als Mindestwert ausgeschlossen.

(2) Dem **Grunde nach** sind in die Ermittlung des **Substanzwerts** alle Wirtschaftsgüter einzubeziehen, die nach §§ 95 bis 97 BewG zum Betriebsvermögen gehören.

(3) [1]Bei **Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften** im Sinne der §§ 95 bis 97 BewG richtet sich der Umfang des Betriebsvermögens somit nach der Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen am Bewertungsstichtag (> R B 95, 97.1 bis 97.3, 99, 103.1 bis 103.3). [2]Aktive und passive Wirtschaftsgüter gehören auch dann dem Grunde nach zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen, wenn für sie ein steuerliches Aktivierungs- oder Passivierungsverbot besteht. [3]Eine handelsrechtlich gebotene Rückstellung (z.B. Drohverlustrückstellung), die steuerlich nicht passiviert werden darf (§ 5 Absatz 4a Satz 1 EStG), ist bei der Ermittlung

des Substanzwerts gleichwohl anzusetzen. [4]Zum Betriebsvermögen gehören auch selbst geschaffene oder entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Patente, Lizenzen, Warenzeichen, Markenrechte, Konzessionen, Bierlieferrechte). [5]**Geschäftswert-, firmenwert- oder praxiswertbildende Faktoren**, denen ein eigenständiger Wert zugewiesen werden kann (z.B. Kundenstamm, Know-how) sind mit einzubeziehen, unabhängig davon, ob sie selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurden.

(4) **Rücklagen** und **Ausgleichsposten mit Rücklagencharakter** sind im Allgemeinen nicht abzugsfähig, weil sie Eigenkapitalcharakter haben (vgl. § 103 Absatz 3 BewG; > R B 103.1 Absatz 2).

(5) [1]Die zum **Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze** sowie die zum **Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge** sind bei der Ermittlung des Substanzwerts mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 11 Absatz 2 Satz 3 BewG). [2]Ist für Grundbesitz, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften ein Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 BewG festzustellen, sind die auf den Bewertungsstichtag festgestellten Werte anzusetzen. [3]Die Basiswertregelung in § 151 Absatz 3 BewG ist hierbei zu beachten.

(6) [1]Der gemeine Wert von **Erfindungen oder Urheberrechten**, die in Lizenz vergeben oder in sonstiger Weise gegen Entgelt einem Dritten zur Ausnutzung überlassen sind, wird in der Weise ermittelt, dass der Anspruch auf die in wiederkehrenden Zahlungen bestehende Gegenleistung kapitalisiert wird, soweit keine anderen geeigneten Bewertungsgrundlagen vorhanden sind. [2]Hierfür sind die vertraglichen Vereinbarungen mit dem Lizenznehmer maßgeblich. [3]Ist keine feste Lizenzgebühr vereinbart und die Vertragsdauer unbestimmt, kann auf die letzte vor dem Besteuerungszeitpunkt gezahlte Lizenzgebühr und eine Laufzeit von acht Jahren abgestellt werden. [4]Der Kapitalisierung ist der marktübliche Zinssatz zugrunde zu legen. [5]Es ist nicht zu beanstanden, wenn der jeweils maßgebende Kapitalisierungszinssatz nach § 203 Absatz 1 BewG (> R B 203) angewendet wird.

(7) Wirtschaftsgüter des **beweglichen abnutzbaren Anlagevermögens** sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Als gemeiner Wert kann aus Vereinfachungsgründen ein angemessener Restwert in Höhe von mindestens 30 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt werden, wenn dies nicht zu unzutreffenden Ergebnissen führt.

(8) [1]Wirtschaftsgüter des **Umlaufvermögens** sind mit ihren Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten zum Bewertungsstichtag anzusetzen. [2]Ihr Wert kann auch nach der retrograden Methode ermittelt werden. [3]Auf Grund der Verbrauchsfolgefiktion des Lifo-Verfahrens gebildete stille Reserven sind bei der Ermittlung des Substanzwertes anzusetzen.

(9) Bei Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften, die sich in Liquidation befinden, bestehen keine Bedenken, den Liquidationswert (einschließlich der Liquidationskosten, die beispielsweise für einen Sozialplan anfallen) anzusetzen.

R B 11.4 Ermittlung des Substanzwerts

(1) Bei der **Ermittlung des Substanzwerts** ist das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert zum Bewertungsstichtag zugrunde zu legen.

(2) [1]Stimmt der Bewertungsstichtag nicht mit dem Schluss des Wirtschaftsjahrs überein, auf den die Kapitalgesellschaft einen regelmäßigen jährlichen Abschluss macht, und erstellt die Kapitalgesellschaft keinen Zwischenabschluss, der den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entspricht, kann aus Vereinfachungsgründen der **Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft zum Bewertungsstichtag** aus der auf den Schluss des letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahrs erstellten Vermögensaufstellung abgeleitet werden (Absatz 3), sofern dies im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt und deshalb eine besondere Ermittlung des Substanzwerts auf den Bewertungsstichtag vorzunehmen ist. [2]Dabei ist zunächst der Saldo der gemeinen Werte für die Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen Abzüge am Abschlusszeitpunkt zu bilden, die bei der Ermittlung des Substanzwerts der Kapitalgesellschaft anzusetzen sind **(Ausgangswert)**.

(3) [1]Aus dem **Ausgangswert** (Absatz 2) ist der Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf den Bewertungsstichtag unter vereinfachter Berücksichtigung der im Vermögen der Kapitalgesellschaft bis zum Bewertungsstichtag eingetretenen Veränderungen abzuleiten. [2]Als **Korrekturen** kommen insbesondere in Betracht:

1. Hinzurechnung des Gewinns bzw. Abrechnung des Verlustes, der auf den Zeitraum vom letzten Bilanzstichtag vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfällt. [2]Auszugehen ist dabei vom Gewinn laut Steuerbilanz. [3]Der Gewinn oder Verlust ist zu korrigieren, soweit darin Abschreibungen (Normal-AfA, erhöhte AfA, Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen) oder Aufwendungen auf betrieblichen Grundbesitz (Grund und Boden, Betriebsgebäude, Außenanlagen, sonstige wesentliche Bestandteile und Zubehör) enthalten sind, die das Ergebnis gemindert haben, mit dem Wertansatz der Betriebsgrundstücke aber abgegolten sind. [4]Dazu gehören auch Erhaltungsaufwendungen für betrieblichen Grundbesitz, die den Grundbesitzwert zwar wegen der für den Grundbesitz geltenden Bewertungsmethoden nicht erhöhen, aber mit dem Ansatz des Grundbesitzwerts abgegolten sind. [5]Gewinn oder Verlust und Abschreibungen oder andere Aufwendungen bis zum Bewertungsstichtag sind, soweit dies nicht im Einzelfall zu unangemessenen Ergebnissen führt, zeitanteilig aus den entsprechenden Jahresbeträgen zu berechnen;
2. Berücksichtigung von Vermögensänderungen infolge Veräußerung oder Erwerb von Anlagevermögen, insbesondere von Betriebsgrundstücken, Wertpapieren, Anteilen und Genussscheinen von Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften, soweit sie sich nicht bereits nach Nummer 1 ausgewirkt haben;
3. Vermögensabfluss durch Gewinnausschüttungen;
4. Vermögenszuführungen oder -abflüsse infolge von Kapitalerhöhungen oder Kapitalherabsetzungen;
5. Vermögenszuführungen durch verdeckte Einlagen.

(4) Die Kapitalgesellschaft hat nach amtlichem Vordruck eine **Vermögensaufstellung** auf den Bewertungsstichtag als Anlage zur Feststellungserklärung abzugeben, aus der sich die für die Ermittlung des Substanzwerts erforderlichen Angaben ergeben (§ 153 Absatz 3 BewG).

R B 11.5 Gemeiner Wert nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften

[1]Der gemeine Wert eines nicht notierten Anteils an einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich nach dem Verhältnis des Anteils am **Nennkapital** (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft zum Bewertungsstichtag (§ 97 Absatz 1b BewG); soweit die Gesellschaft eigene Anteile hält, mindern sie das Nennkapital um deren Nennwert. [2]Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass sich die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen und Gewinn der Gesellschaft regelmäßig nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital richtet (§ 11 und § 60 AktG sowie § 29 Absatz 2 und § 72 GmbHG). [3]Dies gilt auch, wenn das Nennkapital noch nicht vollständig eingezahlt ist. [4]Dabei ist es unerheblich, ob noch mit der Einzahlung des Restkapitals zu rechnen ist oder nicht. [5]Richtet sich jedoch die Beteiligung am Vermögen und am Gewinn der Gesellschaft auf Grund einer ausdrücklichen Vereinbarung der Gesellschafter nach der jeweiligen Höhe des eingezahlten Nennkapitals, bezieht sich der gemeine Wert nur auf das tatsächlich eingezahlte Nennkapital.

R B 11.6 Paketzuschlag

(1) Ein **Paketzuschlag** ist vorzunehmen, wenn der gemeine Wert der zu bewertenden Anteile höher ist als der Wert, der den Beteiligungscharakter der zu bewertenden Anteile nicht berücksichtigt.

(2) [1]Der Paketzuschlag kommt sowohl beim Ansatz von **Kurswerten** als auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts durch **Ableitung aus Verkäufen** in Betracht. [2]Wird der gemeine Wert in einem **Ertragswertverfahren** oder nach einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke **üblichen Methode** ermittelt, ist – unter den Voraussetzungen des § 11 Absatz 3 BewG – der Paketzuschlag erforderlich, wenn die in § 11 Absatz 3 BewG genannten Umstände bei der Wertermittlung nicht berücksichtigt werden. [3]Im **vereinfachten**

Ertragswertverfahren (§§ 199 bis 203 BewG; > R B 199.1) ist in der Regel kein Paketzuschlag vorzunehmen. [4]Ein Abschlag wegen fehlenden Einflusses auf die Geschäftsführung kommt in diesen Fällen nicht in Betracht. [5]Ein **Paketzuschlag** ist in den Fällen der Bewertung mit dem **Substanzwert** nicht vorzunehmen.

(3) Ein **Paketzuschlag** ist vorzunehmen, wenn ein **Gesellschafter mehr als 25 Prozent** der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf einen oder mehrere Erwerber **überträgt** (Absatz 4 bis 8).

(4) [1]Gehen Anteile an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 25 Prozent von einem Erblasser auf **mehrere Erben** über, ist ein Paketzuschlag auch dann vorzunehmen, wenn die anschließende (quotale) Aufteilung unter den Erben dazu führt, dass jeder der Erben nur eine Beteiligung von weniger als 25 Prozent erhält. [2]Das Ergebnis einer frei unter den Miterben vereinbarten Auseinandersetzung oder die Auseinandersetzung nach Maßgabe einer Teilungsanordnung des Erblassers sind für die Bewertung der Beteiligung unbeachtlich.

(5) [1]Wenn neben den Erben ein **Vermächtnisnehmer** einen schuldrechtlichen Anspruch auf Anteile erlangt, bei dessen Erfüllung die den Erben verbleibende Beteiligung weniger als 25 Prozent beträgt, kann der Verlust dieses Einflusses – bezogen auf den Bewertungsstichtag – eine wirtschaftliche Änderung sein, die einen Paketzuschlag für die von den Erben erworbene Beteiligung nicht mehr rechtfertigt. [2]Der Anspruch des Vermächtnisnehmers ist danach zu bewerten, ob die ihm vermachten Anteile mehr als 25 Prozent betragen. [3]Ein Vorausvermächtnis zugunsten eines Miterben ist dagegen nicht als wirtschaftliche Änderung anzusehen, die die Erbengemeinschaft in der Ausübung ihrer Mitgliedschaftsrechte - bezogen auf den Bewertungsstichtag – beschränkt, und berührt damit den Paketzuschlag für die von den Erben erworbene Beteiligung nicht.

(6) [1]Bei **Schenkungen** unter Lebenden sind die auf den Erwerber übergehenden Anteile Besteuerungsgrundlage. [2]Die Bewertung der zugewendeten Anteile richtet sich, vorbehaltlich Absatz 8, danach, ob diese mehr als 25 Prozent betragen.

(7) [1]Führt die **Vereinigung von zugewendeten Anteilen** mit bereits vorhandenen **eigenen Anteilen** des Erwerbers dazu, dass er mehr als 25 Prozent hält, ist dies, vorbehaltlich Absatz 8, für die Bewertung der zugewendeten Anteile grundsätzlich unbeachtlich. [2]Entsprechendes gilt auch, wenn einem Erwerber gleichzeitig von mehreren Personen Anteile zugewendet werden.

(8) Werden **nacheinander von derselben Person mehrere Anteile** zugewendet, die unter den Voraussetzungen des § 14 ErbStG zusammengerechnet dem Erwerber eine Beteiligung von mehr als 25 Prozent verschaffen, ist bei den zugewendeten Anteilen, die dem Erwerber erstmals eine Beteiligung von mehr als 25 Prozent verschaffen, und allen weiteren zugewendeten Anteilen ein Paketzuschlag vorzunehmen.

(9) [1]Als Paketzuschlag kann, je nach Umfang der zu bewertenden Beteiligung, im Allgemeinen ein Zuschlag bis zu 25 Prozent in Betracht kommen. [2]Höhere Zuschläge sind im Einzelfall möglich.

Zu § 12 BewG

R B 12.1 Kapitalforderungen und Schulden

(1) Besondere Umstände, die eine vom **Nennwert abweichende Bewertung** rechtfertigen, liegen vor,

1. wenn die Kapitalforderungen oder Schulden unverzinslich sind und ihre Laufzeit im Besteuerungszeitpunkt mehr als ein Jahr beträgt;
2. wenn die Kapitalforderungen oder Schulden niedrig verzinst oder hoch verzinst sind und die Kündbarkeit für längere Zeit ausgeschlossen ist;
3. wenn zweifelhaft ist, ob eine Kapitalforderung in vollem Umfang durchsetzbar ist.

(2) [1]Eine **niedrig verzinsliche Kapitalforderung** oder Schuld, die unter dem Nennwert anzusetzen ist, kann angenommen werden, wenn die Verzinsung unter 3 Prozent liegt und die Kündbarkeit am Veranlagungsstichtag für längere Zeit, d.h. für mindestens vier Jahre, eingeschränkt oder ausgeschlossen ist. [2]Stehen einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Kapitalforderung an Stelle der Zinsen oder neben den Zinsen andere wirtschaftliche Vorteile gegenüber, kommt eine Bewertung unter dem Nennwert nicht in Betracht; dies gilt entsprechend, wenn einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Kapitalschuld an Stelle der Zinsen oder neben den Zinsen andere wirtschaftliche Nachteile gegenüberstehen. [3]Eine **hoch verzinsliche Kapitalforderung** oder Schuld, die über dem Nennwert anzusetzen ist, kann im allgemeinen angenommen werden, wenn die Verzinsung über 9 Prozent liegt und die Rückzahlung am Besteuerungsstichtag noch für mindestens vier Jahre ausgeschlossen ist; Satz 2 gilt entsprechend.

(3) [1]Ist zweifelhaft, ob oder inwieweit eine **Kapitalforderung durchsetzbar** ist, kann sie dem Grad der Zweifelhaftigkeit entsprechend mit einem niedrigeren Schätzwert anzusetzen sein. [2]Das gilt insbesondere beim Ansatz verjährter Kapitalforderungen. [3]Schwierigkeiten in der Beurteilung der Rechtslage sind kein besonderer Umstand, der einen Abschlag rechtfertigt.

(4) Nicht zum Betriebsvermögen gehörende **Steuererstattungsansprüche** und **Steuervergütungsansprüche** sowie entsprechende Schulden (z.B. Einkommensteuerschulden) sind als Kapitalforderungen oder Schulden zu bewerten.

(5) Kapitalforderungen und Schulden, die auf **ausländische Währungen** lauten, sind mit dem am Besteuerungszeitpunkt maßgebenden Umrechnungskurs zu bewerten.

R B 12.2 Bundesschatzbriefe, Finanzierungsschätze und Sparbriefe

(1) [1]**Bundesschatzbriefe A** sind mit ihrem Nennwert anzusetzen. [2]**Bundesschatzbriefe B** sind mit ihrem Rückzahlungswert anzusetzen.

(2) [1]**Finanzierungsschätze des Bundes** werden in der Weise verzinst, dass der Erwerber beim Kauf einen geringeren Betrag einzahlt als er später bei der Einlösung am festliegenden Fälligkeitstag zurückerhält. [2]Die Zinsen für die Zeit vom Tag der Zahlung des Kaufpreises bis zum Fälligkeitstag (ausschließlich) werden im Voraus vom Nennwert abgezogen. [3]Finanzierungsschätze werden monatlich in neu aufgelegten Ausgaben mit einer Laufzeit von etwa einem Jahr oder etwa zwei Jahren verkauft. [4]Die Laufzeit beginnt mit dem Tag der Zahlung des Kaufpreises. [5]Die Laufzeit endet am 20. des Fälligkeitsmonats, falls der 20. kein Geschäftstag ist, am nächstfolgenden Geschäftstag. [6]Bei Fälligkeit wird der Einlösungsbetrag gutgeschrieben oder bargeldlos überwiesen. [7]Vor Fälligkeit nimmt der Emittent Finanzierungsschätze nicht zurück. [8]Bei Finanzierungsschätzen wie bei anderen Diskontpapieren ist der Wert bis zum Fälligkeitszeitpunkt aus dem Ausgabebetrag zuzüglich der aufgelaufenen fiktiven Zinsen zu berechnen. [9]Dabei kann auf eine taggenaue Wertermittlung zum Besteuerungszeitpunkt nicht verzichtet werden. [10]Um dabei auch die auf einen unterjährigen Zeitraum entfallenden fiktiven Zinsen zu erfassen, ist der Stichtagswert wie folgt zu ermitteln:

$$\text{Stichtagswert} = \text{Ausgabewert} \times q^n \times \left(\frac{R \times T}{360 \times 100}\right) + 1$$

[11]Dabei ist

$$q^n\text{: Aufzinsungsfaktor für volle n Jahre} = \left(1 + \frac{R}{100}\right)^n$$

R: Emissionsrendite
T: Jahresbruchteile in Tagen.
[12]Diese Art der Wertermittlung ist in allen Besteuerungsfällen anzuwenden. [13]Da der Anspruch auf Verzinsung bis zum Besteuerungszeitpunkt bereits im Stichtagswert der Finanzierungsschätze und anderer Diskontpapiere berücksichtigt ist, ist ein besonderer Ansatz von Stückzinsen nicht mehr erforderlich.

(3) [1]**Abgezinste Sparbriefe** sind mit dem Rückzahlungswert anzusetzen. [2]Ist der Rückzahlungswert nicht bekannt, ist er entsprechend der Regelung in Absatz 2 zu ermitteln.

R B 12.3 Zero-Bonds

(1) [1]**Börsennotierte Zero-Bonds** sind mit dem niedrigsten im Besteuerungszeitpunkt für sie im amtlichen Handel notierten Kurs anzusetzen (§ 11 Absatz 1 Satz 1 BewG). [2]Liegt am Besteuerungszeitpunkt keine Kursnotierung vor, ist der letzte innerhalb von 30 Tagen vor dem Besteuerungszeitpunkt im amtlichen Handel notierte Kurs maßgebend.

(2) [1]**Nichtnotierte Zero-Bonds** sind in Anlehnung an die Kursnotierungen von in Ausstattung und Laufzeit vergleichbaren Anleihen zu bewerten. [2]Können für nicht notierte Zero-Bonds keine Vergleichskurse festgestellt werden, berechnet sich ihr Wert aus dem Ausgabebetrag zuzüglich der bis zum Besteuerungszeitpunkt aufgelaufenen Zinsen (Rückzahlungswert). [3]Der Rückzahlungswert ist entsprechend der Berechnung in R B 12.2 für Finanzierungsschätze zu ermitteln.

(3) Beträgt die **Emissionsrendite** mehr als 9 Prozent und ist die Einlösung des Zero-Bonds im Besteuerungszeitpunkt für mindestens 4 Jahre ausgeschlossen, ist bei der Berechnung des Rückzahlungswerts ein Renditekurs zugrunde zu legen, der sich nach dem im Besteuerungszeitpunkt bestehenden Kapitalmarktzinssatz für vergleichbare Anleihen bestimmt.

R B 12.4 Einlage des typischen stillen Gesellschafters

[1]Die **Einlage eines typischen stillen Gesellschafters** ist eine Kapitalforderung und grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen. [2]Ist die Kündbarkeit der Einlage am Besteuerungszeitpunkt für längere Zeit ausgeschlossen und liegt der Durchschnittsertrag über 9 Prozent, ist der Nennwert der Vermögenseinlage um den fünffachen Unterschiedsbetrag zwischen dem Durchschnittsertrag und der Verzinsung um 9 Prozent zu erhöhen. [3]Bei einem Durchschnittsertrag unter 3 Prozent der Vermögenseinlage ist, soweit die Kündbarkeit der Einlage am Bewertungsstichtag für längere Zeit ausgeschlossen ist, der Nennwert um den fünffachen Unterschiedsbetrag zwischen 3 Prozent und dem Durchschnittsertrag zu mindern. [4]Der Durchschnittsertrag ist möglichst aus den Gewinnanteilen der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahre herzuleiten. [5]Ein Abschlag wegen Unwägbarkeiten kommt dabei nicht in Betracht. [6]Die Kündbarkeit ist für längere Zeit ausgeschlossen, wenn das Gesellschaftsverhältnis im Besteuerungszeitpunkt noch mehr als 5 Jahre währen wird.

Zu §§ 13 bis 16 BewG

R B 13 Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte

[1]Der Kapitalwert von **Renten** oder **anderen wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen** richtet sich nach der am Besteuerungsstichtag noch laufenden Bezugsberechtigung. [2]Bei der Ermittlung des Kapitalwerts können später eintretende Umstände nur dann berücksichtigt werden, wenn sie am Besteuerungszeitpunkt bereits voraussehbar waren. [3]Bei Nutzungen oder Leistungen, deren Jahreswert ungewiss ist oder schwankt, ist nach § 15 Absatz 3 BewG als Jahreswert der Betrag anzusetzen, der im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt wird. [4]Bei der Schätzung des Durchschnittswerts können ausnahmsweise Ereignisse berücksichtigt werden, die in nicht allzu langer Zeit nach dem Besteuerungszeitpunkt eingetreten sind. [5]Die Bewertung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen ist beim Verpflichteten entsprechend vorzunehmen.

B. Betriebsvermögen

Zu §§ 95 und 96 BewG

R B 95 Begriff und Umfang des Betriebsvermögens

(1) [1]Das **Betriebsvermögen** umfasst alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Absatz 1 und 2 EStG, das sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, soweit das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in Verbindung mit dem Bewertungsgesetz nicht ausdrücklich etwas anderes vorschreibt oder

zulässt. [2]Dem Gewerbebetrieb steht die Ausübung eines freien Berufs im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 1 EStG gleich (§ 96 BewG).

(2) [1]Bei **bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** (§ 4 Absatz 1 oder § 5 EStG) führt die Anknüpfung an die Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung regelmäßig zu einer Identität zwischen der Steuerbilanz auf den Bewertungsstichtag oder den Schluss des letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahrs und dem bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen. [2]Der Grundsatz der Identität wird insbesondere durchbrochen bei

1. Gewinnansprüchen gegen eine beherrschte Gesellschaft als sonstigem Abzug bei der beherrschten Gesellschaft (§ 103 Absatz 2 BewG),
2. Rücklagen (§ 103 Absatz 3 BewG),
3. Bilanzposten im Sinne des § 137 BewG,
4. selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie geschäftswert-, firmenwert- oder praxiswertbildenden Faktoren, denen ein eigenständiger Wert zugewiesen werden kann, z.B. Kundenstamm, Know-how (> R B 11.3 Absatz 3 Satz 4 und 5),
5. Rückstellungen (> R B 11.3 Absatz 3 Satz 3).

(3) [1]Bei **nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** gehören alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden, zum Betriebsvermögen (notwendiges Betriebsvermögen). [2]Bewegliche Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 Prozent eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen. [3]Grundstücke, die teilweise betrieblich und teilweise privat genutzt werden, sind nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen aufzuteilen. [4]Gewillkürtes Betriebsvermögen ist zu berücksichtigen, wenn die Bildung ertragsteuerrechtlich zulässig und das Wirtschaftsgut tatsächlich dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet worden ist. [5]Forderungen und Verbindlichkeiten, die mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, gehören zum Betriebsvermögen, ebenso Bargeld und Bankguthaben, die aus gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeiten herrühren. [6]Bei freiberuflich Tätigen sind Honoraransprüche, die bis zum Bewertungsstichtag entstanden sind, als Forderung zu erfassen. [7]Sie sind in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die zu erbringenden Leistungen vollendet waren. [8]Honoraransprüche für Teilleistungen sind insoweit entstanden, als auf ihre Vergütung nach einer Gebührenordnung oder auf Grund von Sondervereinbarungen zwischen den Beteiligten ein Anspruch besteht.

Zu § 97 BewG

R B 97.1 Betriebsvermögen von Personengesellschaften

(1) [1]In den **Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft** (§ 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG) sind entsprechend der ertragsteuerlichen Regelung einzubeziehen:

1. die Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie die Schulden und sonstigen Abzüge, soweit sie zum Gesamthandsvermögen gehören,
2. die Wirtschaftsgüter aus den Sonderbilanzen (Sonderbetriebsvermögen I und II); § 103 BewG ist zu beachten.

[2]Die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft geht der Zurechnung zum Betriebsvermögen des Gesellschafters vor (§ 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 2 BewG). [3]Das einem Gesellschafter oder mehreren Gesellschaftern gehörende Grundstück, das den betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft dient, ist nicht Grundvermögen des Gesellschafters bzw. der Gesellschafter, sondern gehört als Betriebsgrundstück zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft (§ 97 Absatz 1 Nummer 5 Satz 2 BewG). [4]Ein einem Gesellschafter oder mehreren Gesellschaftern gehörendes Grundstück ist bei teilweiser Nutzung zu betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft entsprechend der ertragsteuerlichen Grundsätze aufzuteilen. [5]Ein zum Gesamthandsvermögen

gehörendes Grundstück kann dann nicht Betriebsvermögen sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient. [6]Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für die mehrstöckige Personengesellschaft (§ 95 Absatz 1 Satz 1 BewG in Verbindung mit § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG).

(2) [1]**Forderungen und Schulden der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft** sind einzubeziehen, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören. [2]Steht einer **Forderung der Personengesellschaft an einen Gesellschafter**, die in der Gesamthandsbilanz auszuweisen ist, kein entsprechender Schuldposten in einer Sonderbilanz dieses Gesellschafters gegenüber, kann bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens die entsprechende Schuld nicht berücksichtigt werden. [3]Forderungen und Schulden zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter sind, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören, als gesamthänderisch gehaltene Forderungen im Privatvermögen aller Gesellschafter bzw. private Schulden des jeweiligen Gesellschafters zu behandeln.

R B 97.2 Sonderbetriebsvermögen

[1]Für die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters ist der gemeine Wert im Rahmen einer Einzelbewertung zu ermitteln (§ 97 Absatz 1a Nummer 2 BewG). [2]Ist für Grundbesitz, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften ein Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 BewG festzustellen, sind die auf den Bewertungsstichtag festgestellten Werte anzusetzen. [3]Die Basiswertregelung in § 151 Absatz 3 BewG ist hierbei zu beachten. [4]Das gilt unabhängig davon, wie der Wert des Gesamthandsvermögens ermittelt wird (marktübliches Verfahren, vereinfachtes Ertragswertverfahren oder Substanzwert). [5]Der Wert des Sonderbetriebsvermögens ist nur für den Gesellschafter zu ermitteln, dessen Anteil übertragen wird. [6]Wegen der Einzelbewertung des Sonderbetriebsvermögens erfolgt weder beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen mit Sonderbetriebsvermögen noch beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen ohne Sonderbetriebsvermögen eine Korrektur des Betriebsergebnisses um die mit diesem im Zusammenhang stehenden Erträge und Aufwendungen der Gesellschaft. [7]§ 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 BewG bleibt hiervon unberührt.

R B 97.3 Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften

(1) [1]Das einer Personengesellschaft gehörende Betriebsvermögen ist **Gesamthandsvermögen**. [2]Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet (§ 39 Absatz 2 Nummer 2 AO, § 3 BewG). [3]Hat ein Kommanditist seine Kommanditeinlage voll erbracht, kann ihm kein negativer Wert am Gesamthandsvermögen zugerechnet werden, soweit er nicht nachschusspflichtig ist. [4]Für Zwecke der Erbschaft- oder Schenkungsteuer muss nur der Gesellschaftsanteil bewertet werden, der Gegenstand des Erwerbs ist.

(2) [1]Der Wert des Gesamthandsvermögens (§ 109 Absatz 2 in Verbindung mit § 11 Absatz 2 BewG) ist wie folgt aufzuteilen:

1. [1]Die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen. [2]Zum Kapitalkonto rechnen unter anderem neben dem Festkapital auch der Anteil an einer gesamthänderischen Rücklage und die variablen Kapitalkonten, soweit es sich dabei ertragsteuerrechtlich um Eigenkapital der Gesellschaft handelt.
2. [1]Der verbleibende Wert ist nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen. [2]Vorabgewinne sind nicht zu berücksichtigen.

[2]Wenn der Wert des Anteils eines Gesellschafters am Gesamthandsvermögen aus Verkäufen abgeleitet oder unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Gesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelt wird (Gutachtenwert), ist Satz 1 nicht anzuwenden und eine Aufteilung nach § 97 Absatz 1a BewG ist nicht vorzunehmen.

(3) Die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens sind bei dem jeweiligen Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(4) Der Wert des Anteils eines Gesellschafters ergibt sich vorbehaltlich der folgenden Absätze als Summe aus dem

Anteil am Gesamthandsvermögen (Absatz 2) und dem Wert des Sonderbetriebsvermögens (Absatz 3).

(5) Wenn der Wert des Anteils eines Gesellschafters am Gesamthandsvermögen aus Verkäufen abgeleitet wird (Absatz 2 Satz 2), ergibt sich der Wert des Anteils eines Gesellschafters als Summe aus dem ermittelten Anteil am Gesamthandsvermögen und dem gemeinen Wert des Sonderbetriebsvermögens (Absatz 3).

(6) [1]Wenn der Wert des Anteils eines Gesellschafters am Gesamthandsvermögen unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Gesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelt wird (Absatz 2 Satz 2), ergibt sich der Wert des Anteils eines Gesellschafters als Summe aus dem ermittelten Anteil am Gesamthandsvermögen (Gutachtenwert) und dem gemeinen Wert des Sonderbetriebsvermögens (Absatz 3). [2]Bei der Basiswertregelung nach § 151 Absatz 3 BewG ist auch der Ansatz des Sonderbetriebsvermögens mit dem gemeinen Wert (Absatz 3) möglich.

Zu § 99 BewG

R B 99 Betriebsgrundstücke

(1) Die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen richtet sich nach den ertragsteuerrechtlichen Regelungen.

(2) [1]Ist bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebsvermögens der Grundbesitzwert berücksichtigt, erfolgt kein gesonderter Ansatz. [2]Wenn das Grundstück oder der Grundstücksteil gesondert anzusetzen ist (Substanzwertverfahren, Ansatz als Sonderbetriebsvermögen oder junges Betriebsvermögen), ist der gemeine Wert zu berücksichtigen, soweit er auf den betrieblichen Teil entfällt. [3]Dies ist nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden.

Zu § 103 BewG

R B 103.1 Schulden und sonstige Abzüge bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen

(1) Bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen (§ 4 Absatz 1 oder § 5 EStG) sind die Schulden und sonstigen passiven Ansätze, vorbehaltlich Absatz 2, dem Grunde nach zu berücksichtigen (§ 103 Absatz 1 und § 109 BewG).

(2) [1]Die Identität wird bei den Rücklagen durchbrochen (> R B 95 Absatz 2). [2]In der Steuerbilanz gewinnmindernd gebildete Rücklagen sind nicht abzugsfähig (§ 103 Absatz 3 BewG). [3]Das gilt unabhängig vom Rechtsgrund für ihre Bildung. [4]Darunter fallen z.B. Rücklagen nach § 6b EStG, R 6.5 EStR, R 6.6 EStR. [5]Entsprechendes gilt für Ausgleichsposten nach § 14 KStG, § 4g EStG sowie die Luftposten nach § 20 UmwStG. [6]Ausgleichsposten, die Rücklagencharakter haben, sind ebenfalls nicht abzugsfähig.

R B 103.2 Schulden und sonstige Abzüge bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen

(1) [1]Bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen sind Schulden und sonstige Abzüge nur zu berücksichtigen, wenn sie **in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des Betriebsvermögens** stehen. [2]Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das Betriebsvermögen betreffen. [3]Abzugsfähig sind neben den auflösend bedingten auch die aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten. [4]Eine Schuld ist nur abzuziehen, wenn sie zum Bewertungsstichtag bereits entstanden und noch nicht erloschen ist. [5]Die Fälligkeit der Schuld ist nicht Voraussetzung für ihre Abzugsfähigkeit. [6]Die Schuld muss eine wirtschaftliche Belastung darstellen, das heißt, es darf nicht nur eine rechtliche Verpflichtung zu ihrer Erfüllung bestehen, sondern es muss auch ernstlich damit gerechnet werden, dass der

Gläubiger Erfüllung verlangt. [7]Schulden, die zwar formell rechtsgültig bestehen, sind nicht abzugsfähig, wenn sie zum Bewertungsstichtag keine ernstzunehmende Belastung darstellen; dies ist besonders bei Darlehensschulden und anderen Verbindlichkeiten innerhalb des Kreises der Angehörigen zu prüfen.

(2) [1]Eine Darlehensschuld, die zur **Errichtung eines Gewerbebetriebs** aufgenommen wurde und zu deren Sicherung auf einem Privatgrundstück eine Hypothek bestellt ist, wird wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem Betriebsvermögen als Schuld abgezogen. [2]Durch die **Verpfändung eines Wirtschaftsguts** allein wird noch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Schuld und dem verpfändeten Wirtschaftsgut begründet. [3]Das gilt auch für die Belastung eines Grundstücks mit einem Grundpfandrecht. [4]An dem erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang fehlt es ebenso bei außerbetrieblich begründeten Verpflichtungen.

(3) **Ungewisse Verbindlichkeiten** können abgezogen werden, soweit sie zum Bewertungsstichtag eine wirtschaftliche Belastung darstellen.

(4) [1]Die Verpflichtung auf Grund einer **typischen stillen Beteiligung** an einem Gewerbebetrieb ist grundsätzlich mit dem Nennwert der Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters anzusetzen (> R B 12.4). [2]Die Verpflichtung zur Zahlung des jährlichen Gewinnanteils, dessen Höhe von dem Ergebnis des Wirtschaftsjahrs des Gewerbebetriebs abhängt, kann regelmäßig abgezogen werden, wenn ernsthaft mit der Inanspruchnahme des Unternehmens zu rechnen ist. [3]Der Abzug ist auch dann zulässig, wenn die Höhe der Schuld am Stichtag noch nicht endgültig feststeht, z.B. weil der maßgebende Gewinn oder Umsatz des Geschäftsjahres erst noch ermittelt werden muss.

(5) [1]**Sachleistungsansprüche** und **Sachleistungsverpflichtungen** sind bereits ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anzusetzen. [2]Ihr Wert entspricht dem Wert des Gegenstandes, auf den die Leistung gerichtet ist. [3]Bei Geschäften, die auf die Übertragung von Grundbesitz gerichtet sind, kommt eine Bewertung der Ansprüche und Verpflichtungen mit dem Grundbesitzwert (§§ 176 ff. BewG) nicht in Betracht. [4]Solange noch von keiner Vertragspartei mit der Erfüllung des Vertrags begonnen worden ist, brauchen aus Vereinfachungsgründen die gegenseitigen Rechte und Pflichten nicht berücksichtigt zu werden.

(6) [1]**Steuerschulden**, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, können abgezogen werden. [2]Dies können vor allem Umsatzsteuer-, Gewerbesteuer- und Grundsteuerschulden sein. [3]Dagegen sind die außerbetrieblichen Steuerschulden (z.B. Einkommensteuerschulden) bei der Ermittlung des Betriebsvermögens nicht abzugsfähig.

R B 103.3 Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken

Schulden, die mit einem **Betriebsgrundstück** (> R B 99) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind abzuziehen, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören.

Zu § 109 BewG

R B 109.1 Bewertungsgrundsätze bei Betriebsvermögen

[1]Das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben und von freiberuflich Tätigen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. [2]Dasselbe gilt für den Wert eines Anteils am Betriebsvermögen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse. [3]Für die Ermittlung des gemeinen Werts gilt § 11 Absatz 2 BewG entsprechend (> R B 11.2 bis 11.4).

R B 109.2 Ermittlung des Substanzwerts

(1) Bei der **Ermittlung des Substanzwerts** ist das Betriebsvermögen mit dem Wert zum Bewertungsstichtag zugrunde zu legen.

(2) [1]Stimmt der Bewertungsstichtag nicht mit dem Schluss des Wirtschaftsjahrs überein, auf den der Betrieb einen regelmäßigen jährlichen Abschluss macht, und erstellt der Betrieb keinen Zwischenabschluss, der den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entspricht, kann aus Vereinfachungsgründen der **Wert des Betriebsvermögens zum**

Bewertungsstichtag aus der auf den Schluss des letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahrs erstellten Vermögensaufstellung **abgeleitet** werden (Absatz 3), sofern dies im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt und deshalb eine besondere Ermittlung des Substanzwerts auf den Bewertungsstichtag vorzunehmen ist. [2]Dabei ist zunächst der Saldo der gemeinen Werte derjenigen Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen Abzüge auf den Abschlusszeitpunkt zu bilden, die bei der Ermittlung des Substanzwerts des Betriebs anzusetzen sind **(Ausgangswert)**.

(3) [1]Aus dem Ausgangswert (Absatz 2) ist der Wert des Betriebsvermögens auf den Bewertungsstichtag unter vereinfachter Berücksichtigung der Veränderungen bis zum Bewertungsstichtag abzuleiten. [2]Als **Korrekturen** kommen insbesondere in Betracht:

1. [1]Hinzurechnung des Gewinns und der Einlagen sowie Abrechnung des Verlustes und der Entnahmen, die auf den Zeitraum vom letzten Bilanzstichtag vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfallen. [2]Auszugehen ist dabei vom Gewinn laut Steuerbilanz. [3]Der Gewinn oder Verlust ist zu korrigieren, soweit darin Abschreibungen (Normal-AfA, erhöhte AfA, Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen) oder Aufwendungen auf betrieblichen Grundbesitz (Grund und Boden, Betriebsgebäude, Außenanlagen, sonstige wesentliche Bestandteile und Zubehör) enthalten sind, die das Ergebnis gemindert haben, mit dem Wertansatz der Betriebsgrundstücke aber abgegolten sind; für Teilwertzuschreibungen gilt dies entsprechend. [4]R B 11.4 Absatz 3 Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend. [5]Gewinn oder Verlust und Abschreibungen oder andere Aufwendungen bis zum Bewertungsstichtag sind, soweit dies nicht im Einzelfall zu unangemessenen Ergebnissen führt, zeitanteilig aus den entsprechenden Jahresbeträgen zu berechnen;
2. Berücksichtigung von Vermögensänderungen infolge Veräußerung oder Erwerb von Anlagevermögen, insbesondere von Betriebsgrundstücken, Wertpapieren, Anteilen und Genussscheinen von Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften, soweit sie sich nicht bereits nach Nummer 1 ausgewirkt haben.

(4) [1]Der Erwerber von Betriebsvermögen hat nach amtlichem Vordruck eine **Vermögensaufstellung** auf den Bewertungsstichtag als Anlage zur Feststellungserklärung abzugeben, aus der sich die für die Wertermittlung erforderlichen Angaben ergeben. [2]Dies gilt unabhängig von der für ertragsteuerrechtliche Zwecke gewählten Gewinnermittlungsart.

C. Gesonderte Feststellungen

Zu § 151 BewG

R B 151.1 Durchführung eines Feststellungsverfahrens

(1) [1]Nach § 151 Absatz 1 BewG sind im Bedarfsfall gesondert festzustellen

1. Grundbesitzwerte im Sinne des § 157 BewG,
2. der Wert des Betriebsvermögens bei Gewerbebetrieben (§ 95 BewG),
3. der Wert des Betriebsvermögens bei freiberuflich Tätigen (§ 96 BewG),
4. der Wert des Anteils am Betriebsvermögen von Personengesellschaften (§ 97 Absatz 1a BewG),
5. der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 11 Absatz 2 BewG sowie
6. der Anteil am Wert von anderen (nicht in § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 BewG genannten) Vermögensgegenständen und von Schulden, die mehreren Personen zustehen.

[2]Voraussetzung hierfür ist, dass die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift **von Bedeutung** sind. [3]Die Entscheidung über eine Bedeutung für die Besteuerung trifft das für die

Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt. [4]Die Entscheidung über eine Bedeutung für eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift trifft das die Feststellung anfordernde Finanzamt.

(2) [1]**Ausländisches Vermögen**, das nicht Teil einer inländischen wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens ist oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft oder vermögensverwaltenden Gemeinschaft/ Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gehört, unterliegt nicht der gesonderten Feststellung (§ 151 Absatz 4 BewG). [2]Der gemeine Wert ausländischen Vermögens, das zu einem inländischen Betriebsvermögen oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft oder vermögensverwaltenden Gemeinschaft/Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gehört, ist im Rahmen der gesonderten Feststellung des gemeinen Werts dieser wirtschaftlichen Einheit nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bis 4 BewG zu berücksichtigen (> R B 152). [3]Ausländischer Grundbesitz wird nach § 31 BewG bewertet (§ 12 Absatz 7 ErbStG).

(3) [1]Im Einvernehmen der Verfahrensbeteiligten kann darauf verzichtet werden, ein Feststellungsverfahren durchzuführen, wenn es sich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt. [2]Ein **Fall von geringer Bedeutung** liegt insbesondere vor, wenn der Verwaltungsaufwand der Beteiligten außer Verhältnis zur steuerlichen Auswirkung steht und der festzustellende Wert unbestritten ist. [3]Zur Prüfung, ob ein Fall nur von geringer Bedeutung ist, hat das Finanzamt, das eine Feststellung anfordert, dabei auch stets die jeweilige Beteiligungsstufe anzugeben, damit das Feststellungsfinanzamt Rückschlüsse auf die steuerliche Auswirkung ziehen kann.

R B 151.2 Gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten nach § 151 BewG

(1) [1]Das Lagefinanzamt (§ 152 Nummer 1 BewG) hat nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG Grundbesitzwerte festzustellen. [2]Die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen oder Grundvermögen richtet sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen (§§ 95 bis 97 BewG).

(2) Hinsichtlich der Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit gilt Folgendes:

1. War der **Erblasser Alleineigentümer** einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes und geht das Eigentum daran im Weg des Erwerbs durch Erbanfall nur auf **einen Erben** als Gesamtrechtsnachfolger über, ist der gesamte Wert der wirtschaftlichen Einheit gesondert festzustellen und dem Erwerber allein zuzurechnen.

2. [1]War der **Erblasser Alleineigentümer** einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes und geht das Eigentum daran im Weg des Erwerbs durch Erbanfall auf **mehrere Erben** als Gesamtrechtsnachfolger über, ist der Wert der wirtschaftlichen Einheit der Erbengemeinschaft gegenüber gesondert festzustellen und der Erbengemeinschaft in Vertretung der Miterben zuzurechnen (§ 179 Absatz 2 Satz 2 AO). [2]Die Feststellung ist erforderlich, wenn sich bei mindestens einem Miterben eine "materielle" Steuerpflicht ergibt. [3]Die Ermittlung der Erbquote obliegt dem Erbschaftsteuer-Finanzamt.

3. [1]War der **Erblasser Miteigentümer** einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes und geht der Miteigentumsanteil daran im Weg des Erwerbs durch Erbanfall nur auf **einen Erben oder auf mehrere Erben** als Gesamtrechtsnachfolger über, ist der Wert des vererbten Miteigentumsanteils nach Nummer 1 oder 2 festzustellen und dem Erben oder der Erbengemeinschaft (in Vertretung der Miterben) zuzurechnen. [2]Die übrigen Miteigentümer sind nicht am Verfahren zu beteiligen.

4. [1]Wird eine wirtschaftliche Einheit des Grundbesitzes oder ein Miteigentumsanteil daran durch **Vermächtnis** zugewandt, ist der Wert der wirtschaftlichen Einheit oder des Miteigentumsanteils gesondert festzustellen und dem Erben oder der Erbengemeinschaft (in Vertretung der Miterben) zuzurechnen. [2]Eine eigenständige gesonderte Feststellung erfolgt auch gegenüber dem Vermächtnisnehmer.

5. [1]Geht eine wirtschaftliche Einheit des Grundbesitzes oder ein Miteigentumsanteil daran im Wege der **Schenkung unter Lebenden** über, ist für jeden Erwerber der Wert des von ihm erworbenen (Mit-)Eigentumsanteils am Grundbesitz gesondert festzustellen. [2]Die Feststellung ist gegenüber dem Erwerber und dem Schenker einheitlich zu treffen.

(3) Bei der gesonderten Feststellung von Grundbesitzwerten für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen gilt Folgendes:

1. [1]Der nach den Vorschriften des § 168 BewG zu ermittelnde **Grundbesitzwert für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen** ist nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG gesondert festzustellen. [2]Dabei sind die Werte für den **Wirtschaftsteil**, für die **Betriebswohnungen** und für den **Wohnteil** jeweils als Besteuerungsmerkmale im Feststellungsbescheid auszuweisen. [3]Das gilt auch bei der Aufteilung nach § 168 Absatz 3 BewG.

2. [1]Im Rahmen der gesonderten Feststellung werden keine Aussagen zum **Liquidationswert** im Sinne des § 166 BewG getroffen. [2]Im Fall der Nachbewertung nach § 162 Absatz 3 und 4 BewG ist der erteilte Feststellungsbescheid nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern. [3]Der jeweilige Liquidationswert im Sinne des § 166 BewG wird dabei zum Gegenstand des Feststellungsverfahrens. [4]Die hierfür erforderlichen Daten werden im Rahmen der Feststellungserklärung zum Bewertungsstichtag erhoben.

3. Im Fall der **Nachbewertung** (§ 162 Absatz 3 und 4 BewG) fordert das Erbschaftsteuerfinanzamt vom Lagefinanzamt die Feststellung des Werts für den Wirtschaftsteil unter Berücksichtigung des Liquidationswerts an, wenn dies für die Besteuerung von Bedeutung ist.

(4) [1]Ist bei einer **Grundstücksschenkung** absehbar, dass der Steuerwert der freigebigen Zuwendung unter dem persönlichen Freibetrag des Erwerbers liegt und führt auch eine Zusammenrechnung mit früheren Zuwendungen von derselben Person (§ 14 ErbStG) nicht zu einer Steuerfestsetzung, kann auf eine Feststellung des Grundbesitzwerts zunächst verzichtet werden. [2]Diese ist auf den Zeitpunkt der Ausführung der Grundstücksschenkung nachzuholen, wenn im Verlauf der folgenden zehn Jahre die Grundstücksschenkung in die Zusammenrechnung mit einem weiteren Erwerb von derselben Person (§ 14 ErbStG) einzubeziehen ist und hierdurch der persönliche Freibetrag des Erwerbers überschritten wird. [3]Soweit die Besteuerungsgrundlagen, z.B. die tatsächlich erzielte oder die übliche Miete, für die nachträgliche Feststellung des Grundbesitzwerts zum Bewertungsstichtag nicht mehr ermittelt werden können, sind sie zu schätzen. [4]Nach § 181 Absatz 5 Satz 1 AO kann eine gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als der Grundbesitzwert für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten bzw. gesonderten und einheitlichen Feststellung noch nicht abgelaufen ist; hierbei bleibt § 171 Absatz 10 AO außer Betracht. [5]In diesen Fällen ist im Feststellungsbescheid ein gesonderter **Hinweis auf § 181 Absatz 5 Satz 1 AO** aufzunehmen.

(5) [1]Ist ein Grundstückserwerb von Todes wegen nach den Regelungen des § 13 Absatz 1 Nummer 4b oder 4c ErbStG (Familienheim) **vollständig steuerfrei**, kann zunächst darauf verzichtet werden, die Feststellung des Grundbesitzwerts anzufordern. [2]Auf die Anforderung der Feststellung eines Grundbesitzwertes, der nach § 13 Absatz 1 Nummer 4c ErbStG wegen Überschreitens der Wohnungsgrößengrenze nur **teilweise steuerfrei** ist, kann zunächst dann verzichtet werden, wenn der steuerpflichtige Anteil zusammen mit etwaigen anderen Zuwendungen vom Erblasser – auch unter Berücksichtigung etwaiger Vorerwerbe (Absatz 4) – den persönlichen Freibetrag des Erben nicht überschreitet. [3]Die jeweiligen Feststellungen sind bei einem nachträglichen Wegfall der Steuerbefreiungen nachzuholen, wenn die (vollständige) Steuerpflicht des Grundstücks – ggf. unter Berücksichtigung von Vorerwerben – zu einem Überschreiten der persönlichen Freibeträge führt. [4]Absatz 4 Satz 3 bis 5 gilt entsprechend.

(6) [1]Das Betriebsfinanzamt verzichtet zunächst auf die Anforderung eines Grundbesitzwertes gemäß § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG, wenn

1. der Substanzwert (§ 11 Absatz 2 BewG) offensichtlich nicht zum Ansatz kommt,
2. es sich bei dem Grundstück um betriebsnotwendiges Vermögen handelt (kein Vermögen im Sinne des § 200 Absatz 2 BewG),
3. es sich nicht um Verwaltungsvermögen handelt (§ 13b Absatz 2 ErbStG) und
4. kein junges Betriebsvermögen im Sinne des § 200 Absatz 4 BewG vorliegt.

[2]Soweit der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag mit Wirkung für die Vergangenheit nach § 13a Absatz 5 ErbStG wegfallen, sind die jeweiligen Feststellungen nachzuholen, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

(7) [1]In den Fällen der **mittelbaren Grundstücksschenkung** sind gesonderte Feststellungen des Grundbesitzwerts durchzuführen. [2]Entsprechendes gilt, wenn der Jahreswert der Nutzungen eines Grundstücks nach § 16 BewG zu begrenzen ist. [3]Dabei ist der Grundbesitzwert auch dann für das gesamte Grundstück festzustellen, wenn sich das Nutzungsrecht nur auf einen Teil des Grundstücks bezieht.

(8) [1]Beim Erwerb von **Betriebsvermögen** (§§ 95, 96 BewG) ist für Betriebsgrundstücke der Grundbesitzwert gesondert bzw. gesondert und einheitlich festzustellen, wenn er für die Feststellung des Werts des Betriebsvermögens erforderlich ist. [2]Das ist stets der Fall, wenn

1. der Substanzwert (§ 11 Absatz 2 BewG) zu ermitteln ist,
2. es sich bei dem Grundstück um nicht betriebsnotwendiges Vermögen handelt (§ 200 Absatz 2 BewG),
3. es sich um Verwaltungsvermögen handelt (§ 13b Absatz 2 ErbStG) oder
4. junges Betriebsvermögen im Sinne des § 200 Absatz 4 BewG vorliegt.

(9) [1]Beim Erwerb eines **Anteils am Betriebsvermögen** im Sinne des § 97 Absatz 1a BewG ist für Grundbesitz, der zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft gehört, der Grundbesitzwert gesondert festzustellen, wenn er für die Feststellung des Werts des Anteils erforderlich ist. [2]Für Grundbesitz, der zum Sonderbetriebsvermögen gehört und Gegenstand des Erwerbs ist, gilt dies entsprechend. [3]Im Feststellungsbescheid ist auch anzugeben, wem der Grundbesitz zuzurechnen ist. [4]Dabei ist Folgendes zu beachten:

1. Gehört der Grundbesitz in vollem Umfang der Gesellschaft, ist der Grundbesitzwert der Gesellschaft zuzurechnen.
2. [1]Gehört der Grundbesitz nur zum Teil der Gesellschaft, ist neben dem gesamten Grundbesitzwert auch der auf die Gesellschaft entfallende Wertanteil festzustellen und der Gesellschaft zuzurechnen. [2]Die übrigen Miteigentümer sind nicht am Verfahren zu beteiligen.
3. Bei Grundstücken des Sonderbetriebsvermögens gilt dies entsprechend.

[5]Der nach diesen Grundsätzen gesondert bzw. gesondert und einheitlich festgestellte Grundbesitzwert bzw. anteilige Grundbesitzwert geht in die Ermittlung der erworbenen Beteiligung an der Personengesellschaft ein.

(10) [1]Beim Erwerb eines **Anteils an einer Kapitalgesellschaft** ist für Grundbesitz, der zum Vermögen der Gesellschaft gehört, der Grundbesitzwert gesondert festzustellen, wenn er für die Feststellung des Werts des Anteils erforderlich ist. [2]Absatz 8 Satz 2 gilt entsprechend.

(11) [1]Bei **mehrmaligem Erwerb** einer wirtschaftlichen Einheit **innerhalb eines Jahres** hat das jeweilige Lagefinanzamt der Wertermittlung einen bereits festgestellten Grundbesitzwert (sog. Basiswert) zu Grunde zu legen, wenn innerhalb dieses Jahres keine wesentlichen Änderungen eingetreten sind. [2]Der Basiswert ist der für den ersten Erwerbsfall auf den jeweiligen Bewertungsstichtag ermittelte Grundbesitzwert. [3]Dieser Basiswert gilt ab diesem Zeitpunkt für einen Zeitraum von einem Jahr. [4]Nach Ablauf der Jahresfrist ist für den jeweils nächsten Erwerbsfall eine Bewertung nach den Verhältnissen vom Bewertungsstichtag durchzuführen und damit zugleich ein neuer Basiswert zu ermitteln. [5]Der Erklärungspflichtige kann eine von dem Basiswert abweichende Feststellung des Grundbesitzwerts nach den Verhältnissen im Bewertungsstichtag durch Abgabe einer Feststellungserklärung mit den dafür erforderlichen stichtagsbezogenen Grundstücksdaten beantragen. [6]Sofern der festgestellte Grundbesitzwert innerhalb einer Jahresfrist als Basiswert einer weiteren Feststellung zu Grunde gelegt wird, verlängert sich hierdurch nicht die Jahresfrist des § 151 Absatz 3 BewG.

R B 151.3 Benennung des Erbschaftsteuerfinanzamts und des Erblassers/Schenkers

[1]Das für die Feststellung zuständige Finanzamt hat in jeder **Aufforderung zur Feststellung** nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 4 BewG stets das Erbschaftsteuerfinanzamt und den Erblasser/Schenker zu benennen. [2]Das gilt auch in den Fällen, in denen das Betriebsfinanzamt von einem anderen Betriebsfinanzamt zur Feststellung eines gemeinen Werts des Betriebs aufgefordert worden ist (mehrstufiges Feststellungsverfahren). [3]Unter anderem wird auf diese Weise gewährleistet, dass das Lagefinanzamt (Bewertungsstelle) neben der Mitteilung für das Betriebsfinanzamt auch dem Erbschaftsteuerfinanzamt den Grundbesitzwert unmittelbar zuleiten kann.

R B 151.4 Gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen

(1) Hinsichtlich der **Zurechnung** der wirtschaftlichen Einheit gilt R B 151.2 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 sinngemäß.

(2) [1]In den Fällen einer mittelbaren Schenkung von Betriebsvermögen oder eines Anteils am Betriebsvermögen ist eine gesonderte Feststellung des Werts durchzuführen. [2]Entsprechendes gilt, wenn der Jahreswert der Nutzungen eines Betriebsvermögens oder eines Anteils am Betriebsvermögen nach § 16 BewG zu begrenzen ist.

(3) [1]Die **Basiswertregelung** in R B 151.2 Absatz 11 gilt entsprechend (§ 151 Absatz 3 BewG). [2]Dabei ist für Anteile am Betriebsvermögen bei Personengesellschaften als Basiswert stets der ermittelte Wert des Gesamthandsvermögens maßgebend. [3]Der Wert des Sonderbetriebsvermögens ist grundsätzlich gesondert zu ermitteln und anzusetzen.

R B 151.5 Gesonderte Feststellung des Werts nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) Hinsichtlich der **Zurechnung** gilt R B 151.2 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 sinngemäß.

(2) [1]In den Fällen einer mittelbaren Schenkung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist eine gesonderte Feststellung des Werts durchzuführen. [2]Entsprechendes gilt, wenn der Jahreswert der Nutzungen von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 16 BewG zu begrenzen ist.

(3) Die **Basiswertregelung** in R B 151.2 Absatz 11 gilt entsprechend (§ 151 Absatz 3 BewG).

R B 151.6 Gesonderte Feststellung bei vermögensverwaltenden Gemeinschaften/Gesellschaften

(1) [1]Beim Erwerb eines **Anteils an einer vermögensverwaltenden Gemeinschaft/Gesellschaft** sind die Vermögensgegenstände und Schulden der Gesellschaft entsprechend § 10 Absatz 1 Satz 4 ErbStG dem Erwerber zuzurechnen. [2]Im Feststellungsbescheid für andere Vermögensgegenstände und Schulden ist der Wert des Anteils des Erblassers oder Schenkers an den Besitzposten und den Schuldposten (unsaldiert) festzustellen. [3]Hinsichtlich der Zurechnung gilt R B 151.2 Absatz 2 Nummer 1 bis 5 sinngemäß.

(2) [1]Grundbesitzwerte und Werte von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften sind nicht in die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 BewG für die vermögensverwaltende Gesellschaft/ Gemeinschaft einzubeziehen. [2]Sofern inländischer Grundbesitz oder nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland zum Vermögen der Gesellschaft/ Gemeinschaft gehören, sind die erforderlichen Feststellungen durch das zuständige Lagefinanzamt gemäß § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG bzw. das zuständige Betriebsfinanzamt gemäß § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 BewG durchzuführen.

(3) Die **Basiswertregelung** in R B 151.2 Absatz 11 gilt entsprechend (§ 151 Absatz 3 BewG).

R B 151.7 Nachrichtliche Angaben zu den Feststellungen nach § 151 Absatz 1 Satz 1

Nummer 2 und 3 BewG

- unbesetzt –

R B 151.8 Mitteilungen der Betriebsfinanzämter

- unbesetzt –

Zu § 152 BewG

R B 152 Örtliche Zuständigkeit

[1]Für die Wertermittlung **ausländischen Vermögens**, das nicht Teil eines inländischen Betriebsvermögens ist oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft oder einer vermögensverwaltenden Gemeinschaft/ Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gehört und das somit nicht der gesonderten Feststellung unterliegt (§ 151 Absatz 4 BewG), bleibt das jeweilige Erbschaftsteuerfinanzamt zuständig. [2]Gehört ausländisches Vermögen zu einem inländischen Betriebsvermögen oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, ist das Betriebsfinanzamt unabhängig von der Art des Vermögens (Grundbesitz oder Beteiligungen) für die Wertermittlung zuständig (§ 152 Nummer 2 und 3 BewG). [3]Gehört ausländisches Vermögen zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Gemeinschaft/Gesellschaft, gilt Satz 2 entsprechend für das Verwaltungsfinanzamt (§ 152 Nummer 4 BewG).

Zu § 153 BewG

R B 153 Erklärungspflicht

(1) [1]Grundsätzlich kann das zuständige Finanzamt von jedem, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen. [2]Bei der Bewertung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften kann die Erklärung nur von der Kapitalgesellschaft angefordert werden. [3]In den Fällen, in denen der Gegenstand der Feststellung einer Personengemeinschaft oder Personengesellschaft zuzurechnen ist, ist die Feststellungserklärung vorrangig von der Gemeinschaft bzw. Gesellschaft anzufordern. [4]Dies gilt entsprechend bei vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaften. [5]Dadurch wird die Gesellschaft Beteiligte des Feststellungsverfahrens. [6]In einem solchen Fall kann der Basiswert (§ 151 Absatz 3 Satz 1 BewG) der Gesellschaft/ Gemeinschaft mitgeteilt werden.

(2) [1]In Erbbaurechtsfällen kann das Finanzamt die Abgabe einer Feststellungserklärung vom Erbbauberechtigten und vom Erbbauverpflichteten verlangen. [2]Im Falle der Bewertung eines Erbbaurechts ist vorrangig der Erbbauberechtigte zur Abgabe der Feststellungserklärung aufzufordern. [3]Kann dieser die für die Bewertung erforderlichen Angaben nicht erbringen, ist der Erbbauverpflichtete zur Abgabe der Feststellungserklärung aufzufordern. [4]Der Erbbauberechtigte ist nach § 154 Absatz 1 Nummer 1 BewG Beteiligter am Feststellungsverfahren, da ihm das Erbbaurecht zuzurechnen ist. [5]Wurde der Erbbauverpflichtete zur Erklärungsabgabe aufgefordert, ist er nach § 154 Absatz 1 Nummer 2 BewG Beteiligter am Feststellungsverfahren. [6]Für die Bewertung eines Erbbaugrundstücks gelten die Sätze 2 bis 5 entsprechend.

(3) In den Fällen der Begrenzung des Jahreswerts von Nutzungen nach § 16 BewG können sowohl der Erwerber als auch der Eigentümer zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert werden (§ 180 AO).

Zu § 154 BewG

R B 154 Beteiligte am Feststellungsverfahren und Bekanntgabe des Feststellungsbescheids

(1) [1]Beteiligte am Feststellungsverfahren sind diejenigen, denen der **Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist** (§

154 Absatz 1 Nummer 1 BewG). [2]Der Begriff "Zurechnung" ist danach zu bestimmen, wem der Gegenstand der Feststellung **bei der Besteuerung zuzurechnen ist** (§ 179 Absatz 2 Satz 1 AO). [3]Beteiligter ist zum einen derjenige, dem der Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuerbescheid als Steuerschuldner bekannt zu geben ist (§ 154 Absatz 1 Nummer 3 BewG). [4]Beteiligter ist auch derjenige, für den der Gegenstand einer Feststellung im Rahmen eines weiteren Feststellungsverfahrens von Bedeutung ist, weil dessen Wert in diese Wertfeststellung einfließt, z. B. bei einem mehrstufigen Feststellungsverfahren (§ 154 Absatz 1 Nummer 1 BewG). [5]Beteiligter am Feststellungsverfahren ist zudem derjenige, den das Finanzamt zur Abgabe der Feststellungserklärung aufgefordert hat (§ 154 Absatz 1 Nummer 2 BewG). [6]Zu den Beteiligten in Erbbaurechtsfällen > R B 153 Absatz 2 Satz 4 bis 6.

(2) [1]Richtet sich ein Feststellungsbescheid gegen mehrere Beteiligte im Sinne des § 154 Absatzes 1 Nummer 1 BewG, erfolgt eine gesonderte und einheitliche Feststellung. [2]Bei Erbengemeinschaften ist > R B 151.2 Absatz 2 Nummer 2 und 3 zu beachten.

(3) [1]Der Feststellungsbescheid ist allen Beteiligten bekannt zu geben (§ 153 Absatz 5 in Verbindung mit § 154 BewG, § 181 Absatz 1 AO, § 122 Absatz 1 Satz 1 AO). [2]Bei der Feststellung des Werts von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist der Feststellungsbescheid auch der Kapitalgesellschaft bekannt zu geben (§ 154 Absatz 2 BewG). [3]Wenn der Feststellungsgegenstand einer Erbengemeinschaft zuzurechnen ist, gelten für die Bekanntgabe des Feststellungsbescheides die Grundsätze des § 183 AO. [4]Der Bescheid ist dem von der Erbengemeinschaft benannten Vertreter bekannt zu geben (§ 183 Absatz 1 Satz 1 AO). [5]Hat die Erbengemeinschaft keinen Vertreter benannt, ist entsprechend § 183 Absatz 1 Satz 3 bis 4 AO zu verfahren.

Zu § 155 BewG

R B 155 Rechtsbehelfsbefugnis

[1]Zur Einlegung eines Rechtsbehelfs sind die Beteiligten im Sinne des § 154 BewG befugt. [2]Soweit der Gegenstand der Feststellung einer Erbengemeinschaft in Vertretung der Miterben zuzurechnen ist (§ 151 Absatz 2 Nummer 2 BewG), sind § 352 AO und § 48 FGO entsprechend anzuwenden.

Zu § 156 BewG

R B 156 Außenprüfung

Zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen kann eine Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO bei jedem Beteiligten (§ 154 Absatz 1 BewG) angeordnet werden.

D. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Zu § 158 BewG

R B 158.1 Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

(1) [1]Die **wirtschaftliche Einheit** des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens umfasst nach § 158 Absatz 1 BewG alle Wirtschaftsgüter, die objektiv einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind. [2]Die Definition der wirtschaftlichen Einheit richtet sich tätigkeitsbezogen nach den Grundsätzen der R 15.5 EStR und im Übrigen nach § 2 BewG. [3]Eine Betriebsverpachtung im Ganzen ist deshalb als Fortsetzung der bisherigen Tätigkeit auf andere Art und Weise anzusehen. [4]Voraussetzung ist, dass die Wirtschaftsgüter dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmt sind. [5]Dies ist der Fall, wenn der bisherige Eigentümer am Bewertungsstichtag die wesentlichen Wirtschaftsgüter des Betriebs an Andere zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen hatte und die Voraussetzungen für eine Stückländerei nicht vorliegen.

(2) [1]Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (§ 158 Absatz 2 BewG) setzt weder eine **Mindestgröße** noch einen vollen land- und forstwirtschaftlichen Besatz mit Wirtschaftsgebäuden, Betriebsmitteln usw. voraus. [2]Auch ein einzelnes land-

und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück, das gemäß § 159 BewG nicht zum Grundvermögen zu rechnen ist, kann ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sein. [3]Mehrere Flächen werden ohne Rücksicht auf ihre räumliche Lage unter der Voraussetzung zu einer wirtschaftlichen Einheit vereinigt, dass sie zusammen bewirtschaftet werden und zwischen ihnen ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. [4]Das ist zu verneinen, wenn die Bewirtschaftung abgelegener Flächen von der Hofstelle oder einem sonstigen Sitz der Betriebsleitung aus nach der Verkehrsauffassung nicht möglich ist oder der Betriebsinhaber keine unmittelbare Einwirkungsmöglichkeit und eigene Aufsicht über die sachdienliche Nutzung dieser Flächen hat. [5]Besonderheiten der jeweiligen Nutzung sind zu berücksichtigen.

(3) [1]Wird ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft von einer (Personen-)**Gesellschaft oder Gemeinschaft** betrieben (§ 158 Absatz 2 Satz 2 BewG), ist der Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens einheitlich zu ermitteln (§ 3 BewG). [2]Dabei sind außer den Wirtschaftsgütern, die der Gesellschaft oder Gemeinschaft gehören, auch die im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter oder Gemeinschafter stehenden und dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmten Wirtschaftsgüter, z. B. Nutzflächen, Gebäude oder Betriebsmittel, in den Betrieb einzubeziehen. [3]Dagegen scheidet die Zurechnung von Wirtschaftsgütern aus, die zwar dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt sind, jedoch im Eigentum eines Nichtgesellschafters bzw. -gemeinschafters stehen. [4]Die Sätze 2 und 3 gelten auch bei Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartnern.

(4) [1]Zu den **Wirtschaftsgütern**, die einem Betrieb der land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind, können auch Grunddienstbarkeiten und betrieblich veranlasste wiederkehrende Nutzungen und Leistungen gehören. [2]Die Aufzählung der einzelnen Wirtschaftsgüter in § 158 Absatz 3 Satz 1 BewG ist nicht abschließend. [3]Entscheidend ist ihre Zweckbestimmung am Bewertungsstichtag (§ 12 Absatz 3 ErbStG in Verbindung mit §§ 151, 157 BewG).

(5) [1]**Grund und Boden sowie Gebäude**, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind, gehören auch dann zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn der Betrieb ganz oder in Teilen auf bestimmte oder unbestimmte Zeit nicht bewirtschaftet wird. [2]Das ist der Fall, wenn sie keine Zweckbestimmung erhalten haben, die zu einer zwingenden Zuordnung zum Grund- oder Betriebsvermögen führen. [3]Als Beispiele hierfür kommen in Betracht:

1. Grund und Boden, der auf bestimmte oder unbestimmte Zeit nicht land- und forstwirtschaftlich genutzt wird, z.B. stillgelegte Flächen;
2. der Wohnteil, der wegen Änderung der Anzahl der zum Haushalt des Betriebsinhabers gehörenden Familienangehörigen oder der Altenteiler nicht oder nicht voll genutzt wird;
3. Wirtschaftsgebäude, die vorübergehend oder dauernd teilweise oder ganz leer stehen, z.B. gehört der leer stehende Rindviehstall eines Betriebs, dessen Inhaber wegen Wirtschaftsumstellung das Rindvieh abgeschafft hat, zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen.

(6) Zu den **Betriebsmitteln** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehören außer den Pflanzenbeständen und Vorräten, den Maschinen und Geräten auch die Tierbestände nach Maßgabe der §§ 169 und 175 BewG.

R B 158.2 Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Betriebsvermögen

(1) [1]Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen ist vom **Betriebsvermögen vorrangig** nach R 15.5 EStR abzugrenzen. [2]Wirtschaftsgüter, die außer im eigenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auch in einem demselben Inhaber gehörenden Gewerbebetrieb verwendet werden, gehören grundsätzlich nur zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn sie nicht nach § 95 BewG dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind.

(2) [1]Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die im Eigentum einer der in § 97 Absatz 1 BewG bezeichneten **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen** stehen, sind wegen der Rechtsform des Eigentümers Betriebsvermögen. [2]Die Flächen sind als Betriebsgrundstücke nach § 99 Absatz 1 Nummer 2 BewG wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten.

(3) [1]Wird für die Erbschaftsteuer der **Wert des Betriebsvermögens** bzw. ein Anteil daran oder der **Wert nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften** benötigt, ist für die Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Absatz 1 Nummer 2 BewG im Rahmen der Mindestbewertung nach § 11 Absatz 2 Satz 3 BewG ein Grundbesitzwert festzustellen. [2]Das Betriebsgrundstück gehört in diesem Fall zum Betriebsvermögen. [3]Dies gilt auch für die in § 158 Absatz 4 BewG genannten Wirtschaftsgüter, die nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind. [4]Gleiches gilt für die mit diesen Wirtschaftsgütern jeweils im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten (§ 158 Absatz 5 BewG).

(4) [1]Gehören **Tierbestände** oder Zweige des Tierbestands weder nach § 169 BewG noch nach § 175 BewG zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, gehören auch die mit ihnen in wirtschaftlicher Verbindung stehenden Gebäude oder Gebäudeteile nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. [2]Zu den Gebäuden und Gebäudeteilen sind auch die Grundflächen und die Beiflächen, wie Zuwege, Auslauf für Tiere usw., zu rechnen. [3]Mit den Tierbeständen gehören auch die übrigen mit ihnen wirtschaftlich zusammenhängenden Wirtschaftsgüter, wie Futtermittel und andere Betriebsmittel sowie die damit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten, nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen.

(5) Wird ein Gewerbebetrieb in einem Gebäude unterhalten, das auch dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dient, ist der entsprechende **Gebäudeteil** nur dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen, wenn er nicht nach § 95 Absatz 1 BewG dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist.

R B 158.3 Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Grundvermögen

(1) [1]Zu den Wirtschaftsgütern, die zwischen dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und dem Grundvermögen abzugrenzen sind, gehören insbesondere der **Grund und Boden sowie die Wohn- und Wirtschaftsgebäude** (§ 158 Absatz 4 Nummer 1 BewG). [2]Ob eine Fläche oder ein Gebäude zum Grundvermögen oder zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört, ist bei der Feststellung des Grundbesitzwerts für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu entscheiden.

(2) Bei der **Beherbergung von Fremden** richtet sich die Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Grundvermögen nach den Grundsätzen der R 15.7 EStR.

R B 158.4 Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom übrigen Vermögen

(1) [1]**Geschäftsguthaben, Wertpapiere und Beteiligungen** (§ 158 Absatz 4 Nummer 3 BewG) gehören nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern sind übriges Vermögen. [2]Zu den Beteiligungen gehören insbesondere die Anteile an anderen Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften, für die jeweils ein eigenständiger Wert zu ermitteln ist. [3]Für Beteiligungen an Maschinengemeinschaften, die ausschließlich für ihre Gesellschafter bzw. Gemeinschafter tätig sind, ist ein eigenständiger Wert zu ermitteln und dem übrigen Vermögen zuzurechnen (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 BewG). [4]Soweit eine Maschinengemeinschaft die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt, sind die Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen zu erfassen (§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG).

(2) **Bewegliche Wirtschaftsgüter**, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen bestimmt sind, tatsächlich aber am Bewertungsstichtag (> R B 161) einem derartigen Betrieb des Eigentümers nicht dienen, gehören nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum übrigen Vermögen.

(3) [1]Der **Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zählt nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 158 Absatz 4 Nummer 4 BewG), sondern zum übrigen Vermögen. [2]Der Überbestand wird in der Weise ermittelt, dass vom gesamten Wert aller umlaufenden Betriebsmittel der gesamte Wert des Normalbestandes an umlaufenden Betriebsmitteln abgezogen wird; dabei ist nach Nutzungen vorzugehen.

(4) Nach § 158 Absatz 4 Nummer 7 BewG gehören die **Pensionsverpflichtungen** nicht zum Land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs im Erbfall als Nachlassverbindlichkeiten im Sinne des § 10 Absatz 5 ErbStG und im Schenkungsfall bei der Ermittlung des Steuerwerts der freigebigen Zuwendung (§ 7 Absatz 1 ErbStG) zu berücksichtigen.

(5) Stehen die in § 158 Absatz 4 Nummer 3 bis 7 BewG genannten Wirtschaftsgüter und Pensionsverpflichtungen sowie die mit Grundvermögen im Sinne des § 158 Absatz 4 Nummer 1 und 2 und § 159 BewG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten mehreren Personen zu, ist der Anteil am Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 BewG gesondert festzustellen.

Zu § 159 BewG

R B 159 Abgrenzung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen

(1) [1]Nach § 159 BewG gehören am Bewertungsstichtag noch land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen unter bestimmten Voraussetzungen zum Grundvermögen. [2]§ 159 Absatz 1 und 2 BewG betrifft Flächen, bei denen zukünftig mit einer Verwendung für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke zu rechnen ist. [3]§ 159 Absatz 3 BewG regelt, unter welchen Voraussetzungen die in einem rechtsverbindlichen Bebauungsplan als Bauland ausgewiesenen Flächen stets als Grundvermögen zu bewerten sind. [4]Wird eine land- und forstwirtschaftlich genutzte Fläche am Bewertungsstichtag im Bebauungsplan als Bauland ausgewiesen, kann eine Zurechnung zum Grundvermögen nicht nur nach § 159 Absatz 3 BewG, sondern auch nach § 159 Absatz 1 oder 2 BewG in Betracht kommen.

(2) Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen werden nach § 159 Absatz 3 BewG in jedem Fall zum Grundvermögen gerechnet, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die Flächen müssen in einem rechtsverbindlichen Bebauungsplan (§§ 8 ff. BauGB) als Bauland ausgewiesen sein.

2. [1]Die sofortige Bebauung muss rechtlich und tatsächlich möglich sein. [2]Die Möglichkeit einer sofortigen Bebauung kann insbesondere von der Größe und dem Zuschnitt der Fläche abhängen. [3]So kann eine Fläche für jede (nicht etwa nur für eine geplante) Bebauung zu klein oder zu ungünstig geschnitten sein. [4]Auch die Bodenverhältnisse (z.B. Sumpf) können eine sofortige Bebauung ausschließen. [5]In rechtlicher Hinsicht ist vor allem entscheidend, ob die sofortige Bebauung nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften zulässig ist. [6]Als Hinderungsgründe öffentlich-rechtlicher Art kommen insbesondere Veränderungssperren (§ 14 BauGB), die Unzulässigkeit von Bauvorhaben (§ 30 BauGB) und nicht sofort erfüllbare Vorschriften über die Bebauung in Betracht. [7]Das gilt beispielsweise, wenn die Grundstücksfläche für die vorgeschriebene offene Bebauung zu klein ist.

3. [1]Die Bebauung muss innerhalb des Plangebiets in einem benachbarten Bereich begonnen haben oder schon durchgeführt sein. [2]Ob in benachbarten Bereichen die Bebauung schon begonnen hat oder durchgeführt ist, ist allein auf das jeweilige Plangebiet abzustellen. [3]Die Bebauung von Flächen außerhalb des Plangebiets kommt selbst dann, wenn diese Flächen unmittelbar an das Plangebiet anschließen, nicht als Bebauung in einem benachbarten Bereich in Betracht. [4]Andererseits ist hierfür nicht zu fordern, dass die Bebauung in der nächsten Nachbarschaft der zu bewertenden Fläche begonnen hat. [5]Was als benachbarter Bereich anzusehen ist, richtet sich nach den örtlichen Verhältnissen. [6]Bei Baulücken in geschlossener Ortslage ist die geforderte Voraussetzung stets erfüllt.

4. [1]Die Flächen dürfen nicht zur Hofstelle gehören oder in räumlichem Zusammenhang mit der Hofstelle stehen und einen Hektar nicht übersteigen. [2]Unter den im räumlichen Zusammenhang mit der Hofstelle stehenden Flächen, die ebenso wie die Hofflächen nicht nach § 159 Absatz 3 BewG zum Grundvermögen gerechnet werden dürfen, sind der Hausgarten und die sog. Hofweide zu verstehen. [3]Nicht darunter fallen die zur gärtnerischen Nutzung gehörenden Flächen sowie Wiesen und nicht mehr als Hofweide anzusehenden Weideflächen. [4]Der räumliche Zusammenhang mit der Hofstelle kann auch dann anerkannt werden, wenn die Garten- oder Weideflächen durch kleinere Straßen, durch Wege oder durch kleinere Ackerflächen von der Hofstelle getrennt sind.

(3) [1]Nach § 159 Absatz 1 oder 2 BewG sind alle Fälle abzugrenzen, bei denen eines der folgenden Merkmale zutrifft:

1. Fehlen eines Bebauungsplanes;
2. Einstufung im Bebauungsplan nicht als Bauland, aber z.B. als Grünfläche oder als Verkehrsfläche;
3. fehlende Möglichkeit der sofortigen Bebauung;
4. noch keine im benachbarten Bereich begonnene oder durchgeführte Bebauung;
5. Hoffläche .

[2]In diesen Fällen ist daher die innerhalb bestimmter Zeit zu erwartende Verwendung für andere als für land- und forstwirtschaftliche Zwecke zu prüfen. [3]Eine Abgrenzung nach § 159 Absatz 1 oder 2 BewG kann darüber hinaus in Betracht kommen, wenn dies zweckmäßiger ist als eine Abgrenzung nach § 159 Absatz 3 BewG. [4]Das trifft beispielsweise zu, wenn das in einem Bebauungsplan als Bauland ausgewiesene Gelände mit Sicherheit schon in Kürze in unbebautem Zustand für gewerbliche Zwecke genutzt werden wird, auf der anderen Seite aber die Möglichkeit einer sofortigen Bebauung zweifelhaft oder mindestens schwer festzustellen ist.

(4) [1]Die Zurechnung der am Bewertungsstichtag land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen zum Grundvermögen nach § 159 Absatz 1 BewG setzt lediglich voraus, dass eine künftige Verwendung der Flächen für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke anzunehmen ist und dass die Änderung der Nutzungsweise in absehbarer Zeit erwartet wird. [2]Für die Zurechnung zum Grundvermögen nach § 159 Absatz 2 BewG gelten dagegen strengere Voraussetzungen. [3]Hiernach muss eine große Wahrscheinlichkeit bestehen, dass die Flächen spätestens nach zwei Jahren anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden. [4]§ 159 Absatz 2 BewG stellt als eine Spezialvorschrift gegenüber § 159 Absatz 1 BewG eine Anzahl zusätzlicher Tatbestandsmerkmale auf, die die am Bewertungsstichtag noch land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen aufweisen müssen:

1. [1]Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, zu dem die Flächen gehören, muss die Existenzgrundlage des Betriebsinhabers bilden. [2]Der Betrieb bildet die Existenzgrundlage, wenn der Lebensbedarf des Betriebsinhabers dadurch überwiegend gedeckt werden kann. [3]Dies kann auch bei Nebenerwerbsstellen der Fall sein. [4]Keine Existenzgrundlage sind Flächen, die nur zur Deckung des Eigenbedarfs bewirtschaftet werden oder wenn ein Betrieb aus Liebhaberei, um der Jagd willen oder als Versuchsbetrieb für den eigenen Gewerbebetrieb unterhalten wird.
2. Es muss sich um Flächen im Eigentum des Betriebsinhabers handeln, die von ihm nicht nur vorübergehend mitbewirtschaftet werden.
3. [1]Es muss eine ordnungsgemäße nachhaltige Bewirtschaftung von einer Stelle aus vorliegen. [2]Davon ist auszugehen, wenn die Bewirtschaftung von einer Hofstelle oder einem Betriebszentrum erfolgen kann. [3]Eine in größerer Entfernung liegende Fläche, die für Rechnung des Betriebsinhabers durch eine dritte Person bewirtschaftet wird, fällt nicht unter § 159 Absatz 2 BewG.

[5]Diese Merkmale liegen bei den land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen meistens vor. [6]Deswegen sollte vor Anwendung von § 159 Absatz 1 BewG zunächst § 159 Absatz 2 BewG geprüft werden.

(5) [1]Die bei § 159 Absatz 2 BewG – ebenso wie bei § 159 Absatz 1 BewG – vorausgesetzte Erwartung einer künftigen Verwendung der Fläche für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke kann sich auf viele Umstände gründen:

1. die Möglichkeit einer künftigen Verwendung als Bauland oder einen Erwerb zu Baulandpreisen, wenn die Fläche nicht als Ersatzland (z. B. bei Enteignungen) oder zur Abrundung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft dienen soll;
2. den Erwerb durch einen Nichtlandwirt, z.B. durch eine Grundstücksgesellschaft, ein Wohnungsunternehmen oder auch ein Industrieunternehmen, das die Fläche vorläufig noch in der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung des Veräußerers belässt;

Landverkäufe, die eine beginnende Parzellierung erkennen lassen; die Fläche wird für eine Brückenauffahrt

3. benötigt; ein in Richtung auf die Fläche fortschreitender Straßenbau u.a.

[2]Der Wille des Eigentümers, die Fläche weiterhin land- und forstwirtschaftlich zu nutzen, ist nicht von Bedeutung, wenn nach der Lage, den Verwertungsmöglichkeiten oder den sonstigen Umständen anzunehmen ist, dass sie anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird. [3]Bei § 159 Absatz 2 BewG genügt aber anders als bei § 159 Absatz 1 BewG nicht die Erwartung einer Nutzungsänderung in absehbarer Zeit. [4]Vielmehr wird hier eine große Wahrscheinlichkeit für eine solche Nutzungsänderung in spätestens zwei Jahren verlangt. [5]Diese strengeren Voraussetzungen sind beispielsweise erfüllt, wenn die Fläche schon vor dem Bewertungsstichtag für die Erweiterung eines Fabrikgrundstücks veräußert und dem Veräußerer nur noch eine Nutzung bis zur Einbringung der ersten Ernte nach dem Bewertungsstichtag zugestanden worden ist. [6]Die besonderen Voraussetzungen des § 159 Absatz 2 BewG sind aber z. B. nicht erfüllt, wenn es bei einem sich nähernden Straßenbau ungewiss ist, ob die Fläche schon innerhalb von zwei Jahren oder erst später in Anspruch genommen wird.

(6) Unter dem Begriff "absehbare Zeit" in § 159 Absatz 1 BewG ist in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung ein Zeitraum von sechs Jahren zu verstehen, der jeweils vom Bewertungsstichtag an beginnt.

Zu § 160 BewG

R B 160.1 Wirtschaftsteil

(1) Der Wirtschaftsteil umfasst die in § 160 Absatz 2 BewG aufgeführten Nutzungen, Nebenbetriebe einschließlich der dazugehörigen Wirtschaftsgebäude, Betriebsmittel und immateriellen Wirtschaftsgüter sowie die Wirtschaftsgüter Abbauland, Geringstland und Unland.

(2) [1]Die **Gesamtfläche** des Wirtschaftsteils gliedert sich in

1. die landwirtschaftlich genutzten Flächen,
2. die forstwirtschaftlich genutzten Flächen,
3. die weinbaulich genutzten Flächen,
4. die gärtnerisch genutzten Flächen,
5. die sonstigen Flächen (z. B. Geringstland, Unland, Abbauland, fischereiwirtschaftlich genutzte Wasserflächen),
6. die Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen, soweit sie nicht zu den Betriebswohnungen oder zum Wohnteil gehören.

[2]Zu den jeweiligen Flächen gehören auch Wege, Hecken, Gräben, Grenzraine und dergleichen.

(3) [1]Die **Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen** umfassen die Gebäude- und Gebäudenebenflächen, soweit sie nicht den Wohngebäuden zuzuordnen sind. [2]Nicht zu den Wohngebäuden gehörende Gartenflächen (> R B 160.22 Absatz 6) sind der landwirtschaftlichen Nutzung zuzurechnen. [3]Wirtschaftswege, Hecken, Gräben, Grenzraine und dergleichen sind in die Hof- und Wirtschaftsgebäudefläche einzubeziehen; dies gilt auch für unproduktive Wasserflächen, Bewässerungsteiche, Dämme, Uferstreifen und dergleichen, die nicht als Unland klassifiziert sind. [4]Diese Flächen sind regelmäßig aus den Katasterunterlagen zu übernehmen. [5]Sind in einem forstwirtschaftlichen Betriebswerk oder Betriebsgutachten derartige Flächenanteile der forstwirtschaftlichen Nutzung zugerechnet, ist dem bei der Bewertung zu folgen. [6]Wegen der Behandlung der Wege und Holzlagerplätze bei der forstwirtschaftlichen Nutzung vgl. R B 160.3 Absatz 2.

(4) [1]Als **Wirtschaftsgebäude** kommen insbesondere Gebäude zur Unterbringung von Vieh, Vorräten, Maschinen und anderen Betriebsmitteln sowie Verkaufs-, Arbeits- und Sozialräume in Betracht. [2]Hierzu gehören auch Büros, in denen

ausschließlich die mit der Betriebsorganisation und Betriebsführung zusammenhängenden Arbeiten vorgenommen werden.

(5) Werden Tierbestände, die nach § 169 BewG zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehören, vom Inhaber dieses Betriebs vorübergehend in einen anderen Betrieb als **Pensionsvieh** gegeben, sind diese Tierbestände auf Grund der Eigentümerstellung und der objektiven Zweckbestimmung nicht dem Pensionsbetrieb, sondern dem Betrieb des Inhabers zuzurechnen.

(6) [1]**Stückländereien** bilden eine wirtschaftliche Einheit für sich (§ 160 Absatz 7 BewG). [2]Mehrere Stückländereien in der Hand eines Eigentümers können zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst werden. [3]Bei Stückländereien handelt es sich regelmäßig um einzelne land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die einem anderen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auf Grund einer Nutzungsüberlassung dauernd zu dienen bestimmt sind. [4]Unter den Begriff der Stückländereien fallen auch die Flächen, die aus einem vollständigen Betrieb heraus, zu dem auch Gebäude und Betriebsmittel gehören, überlassen werden, da die Wirtschaftsgebäude oder die Betriebsmittel oder beide Arten von Wirtschaftsgütern, die der Bewirtschaftung dieser Fläche dienen, nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören. [5]Voraussetzung für eine Bewertung als Stückländerei ist, dass die **Nutzungsüberlassung am Bewertungsstichtag noch mindestens 15 Jahre** beträgt. [6]Dies gilt unabhängig von der Art der Nutzungsüberlassung und den damit verbundenen Möglichkeiten einer Vertragsverlängerung. [7]Ist das zeitliche Kriterium nicht erfüllt, erfolgt die Bewertung der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Flächen nach allgemeinen Grundsätzen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

(7) **Wirtschaftsteil, Betriebswohnung und Wohnteil** können jeweils für sich einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden.

R B 160.2 Landwirtschaftliche Nutzung

(1) [1]Zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören alle Wirtschaftsgüter, die der Pflanzen- und Tierproduktion dienen. [2]Hierzu gehören die Nutzungsarten (Betriebsformen) **Ackerbau, Futterbau und Veredlung** nach Maßgabe des § 169 BewG. [3]Als landwirtschaftliche Nutzung sind auch die Betriebsformen **Pflanzenbau-Verbund, Vieh-Verbund sowie Pflanzen- und Viehverbund** einzustufen (> Anlage 1 und R B 163 Absatz 3).

(2) [1]**Nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung** gehören grundsätzlich der spezialisierte Anbau von Hopfen, Tabak und Spargel und anderen Sonderkulturen. [2]Soweit eine landwirtschaftliche Nutzung vorliegt, ist jedoch der Anbau von Hopfen, Spargel und Tabak nach § 160 Absatz 2 Satz 2 BewG als landwirtschaftliche Nutzung zu erfassen. [3]Die Saatzucht, Besamungsstationen und Weihnachtsbaumkulturen gehören ebenfalls nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung, sondern zu den sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen.

(3) [1]Die **Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung** bestimmen sich nach den Anbauverhältnissen am Bewertungsstichtag. [2]Zur Ermittlung der Anbauverhältnisse sind die veröffentlichten Standarddeckungsbeiträge der selbst bewirtschafteten Flächen und die Anzahl der vorhandenen Tiere maßgeblich. [3]Bei der Abgrenzung der landwirtschaftlichen von der gewerblichen Tierhaltung ist § 169 BewG in Verbindung mit Anlage 19 und 20 zum BewG und § 175 Absatz 2 BewG zu beachten.

(4) [1]**Gemeinschaftliche Tierhaltungen** sind nach § 51a BewG in Verbindung mit § 13 Absatz 1 Nummer 1 Satz 5 EStG der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen und damit land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Sinne der §§ 158 ff. BewG. [2]Die Tierzucht ist der landwirtschaftlichen Nutzung im Sinne des § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a BewG und der Nutzungsart Veredlung im Sinne der Anlage 14 zum BewG zuzuordnen.

R B 160.3 Forstwirtschaftliche Nutzung

(1) [1]Zur forstwirtschaftlichen Nutzung gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die der Erzeugung und Gewinnung von Rohholz dienen. [2]Wirtschaftsgüter der forstwirtschaftlichen Nutzung sind insbesondere die der Holzerzeugung dienenden

Flächen, die Waldbestockung sowie die Wirtschaftsgebäude und die Betriebsmittel. [3]Zu dem normalen Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln der forstwirtschaftlichen Nutzung gehört auch eingeschlagenes Holz, soweit es den jährlichen Nutzungssatz im Sinne des § 68 Absatz 1 EStDV nicht übersteigt. [4]Ein Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln zählt zum übrigen Vermögen. [5]Durch Windbruch und Windwurf angefallenes Holz gilt solange nicht als eingeschlagen, wie es mit der Wurzel verbunden ist.

(2) [1]Die Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung umfasst alle **Flächen**, die dauernd der Erzeugung von Rohholz gewidmet sind (Holzboden- und Nichtholzbodenfläche). [2]Zur Holzbodenfläche rechnen neben bestockten Flächen, die sich in **Baumartengruppen** gliedern, auch Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungsstreifen, wenn ihre Breite einschließlich der Gräben 5 m nicht übersteigt, und Flächen, die nur vorübergehend nicht bestockt sind (Blößen). [3]Die **übrige Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung** umfasst eventuell vorhandene Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen sowie die Nichtholzbodenfläche. [4]Zur Nichtholzbodenfläche rechnen die dem Transport und der Lagerung des Holzes dienenden Flächen (Waldwege, ständige Holzlagerplätze usw.), wenn sie nicht zur Holzbodenfläche gerechnet werden. [5]Dazu gehören auch die Flächen der Saat- und Pflanzkämpe und der Samenplantagen, wenn sie zu mehr als zwei Drittel der Erzeugung von Pflanzen für den eigenen Betrieb dienen (> R B 160.8 Absatz 2). [6]Das gilt auch für Wildäcker und Wildwiesen, soweit sie nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung oder zum Geringstland gehören. [7]In der Flur oder im bebauten Gebiet gelegene bodengeschätzte Flächen, die mit einzelnen Baumgruppen, Baumreihen oder mit Hecken bestockt sind oder Baumschulen bzw. Weihnachtsbaumkulturen dienen, gehören nicht zur forstwirtschaftlichen Nutzung.

R B 160.4 Weinbauliche Nutzung

(1) [1]Zur weinbaulichen Nutzung gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die der Erzeugung von Trauben sowie der Gewinnung von Maische, Most und Wein aus diesen dienen. [2]Wirtschaftsgüter der weinbaulichen Nutzung sind insbesondere die Flächen zur Erzeugung von Trauben, die Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel, die der Traubenerzeugung, der Gewinnung von Maische und Most sowie dem Ausbau und der Lagerung des Weines dienen. [3]Bei Betrieben, die erzeugte Trauben zu Fass- und Flaschenwein ausbauen, gehören die gesamten Vorräte an Fass- und Flaschenwein aus den Ernten der letzten fünf Kalenderjahre vor dem Bewertungsstichtag zum normalen Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (§ 173 Absatz 1 BewG).

(2) [1]Die **Fläche der weinbaulichen Nutzung** des Betriebs umfasst die im Ertrag stehenden Rebanlagen, die vorübergehend nicht bestockten Flächen sowie die noch nicht ertragsfähigen Jungfelder. [2]Der Anbau von Reben zur Gewinnung von Unterlagsholz, so genannte Rebmuttergärten, und die Anzucht von Pflanzreben, so genannte Rebschulen, gehören zur weinbaulichen Nutzung, wenn sie zu mehr als zwei Drittel dem Eigenbedarf des Betriebs dienen. [3]Ist dies nicht der Fall, sind Rebmuttergärten und Rebschulen dem Nutzungsteil Baumschulen der gärtnerischen Nutzung zuzuordnen (> R B 160.8 Absatz 3). [4]In die Weinbaulage eingesprengte Flächen anderer Nutzungen sind der weinbaulichen Nutzung zuzurechnen, wenn sie nur vorübergehend nicht weinbaulich genutzt werden. [5]Ehemalige Weinbauflächen, die brach liegen und bei denen zukünftig nicht mehr mit einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung zu rechnen ist, sind nach den jeweiligen Verhältnissen Geringstland oder Unland.

R B 160.5 Gärtnerische Nutzung

(1) [1]Zur gärtnerischen Nutzung gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die dem Anbau von Gemüse, Blumen- und Zierpflanzen, Obst sowie Baumschulerzeugnissen dienen. [2]Die gärtnerische Nutzung gliedert sich in die Nutzungsteile:

1. Gemüsebau (> R B 160.6),
2. Blumen- und Zierpflanzenbau (> R B 160.6),
3. Obstbau (> R B 160.7),
4. Baumschulen (> R B 160.8).

(2) [1]Die **Zurechnung der Flächen zu den Nutzungsteilen** bestimmt sich nach den Bewirtschaftungsverhältnissen (§§ 161, 174 BewG). [2]Ist eine Zurechnung am Bewertungsstichtag nicht möglich, erfolgt die Einordnung der Flächen nach der vorgesehenen Nutzung (§ 174 Absatz 3 BewG).

R B 160.6 Nutzungsteile Gemüsebau sowie Blumen- und Zierpflanzenbau

(1) [1]Die Fläche der Nutzungsteile **Gemüsebau sowie Blumen- und Zierpflanzenbau** ist für die Bewertung in folgende Nutzungsarten aufzugliedern:

durch Gemüsebau genutzte Flächen:
1. Freilandfläche
   a) n,
   Flächen unter Glas und
   b) Kunststoffen;

durch Blumen- und Zierpflanzenbau genutzte
2. Flächen:
   Freilandfläche
   a) n,
   Flächen unter Glas und
   b) Kunststoffen.

[2]Zur Fläche des Nutzungsteils gehören auch die Flächenanteile, die Pflanzenbeständen nicht unmittelbar als Standraum dienen, wie Zwischenflächen, Vorgewende und für die Bearbeitung notwendige Wege.

(2) [1]Zu **Flächen unter Glas und Kunststoffen** gehören insbesondere mit Gewächshäusern (z.B. Breitschiff-, Venlo- und Folienhäuser), Folientunneln und anderen Kulturräumen (z. B. Treibräume) überbaute Flächen. [2]Die Größe der Flächen unter Glas und Kunststoffen bemisst sich nach der Größe der überdachten Fläche einschließlich der Umfassungswände, d.h. von Außenkante zu Außenkante des aufsteigenden Mauerwerks bzw. der Stehwände gemessen.

(3) [1]Zum Gemüsebau gehört auch der **Anbau von Tee, Gewürz- und Heilkräutern**. [2]Flächen, die der **Gemüsesamenvermehrung** dienen, sind entsprechend den Anweisungen für die Bewertung des Gemüsebaus zu bewerten. [3]Flächen, die der Vermehrung von Blumensamen, Blumenzwiebeln und dergleichen dienen, sind nach den Anweisungen für die Bewertung des Blumen- und Zierpflanzenbaus zu bewerten.

(4) Flächen zur Gewinnung von **Schmuckreisig und Bindegrün**, die überwiegend zum Verkauf bestimmt sind, und Flächen zur Produktion von **Rollrasen oder Vegetationsmatten** sind dem Blumen- und Zierpflanzenbau zuzurechnen.

R B 160.7 Nutzungsteil Obstbau

Zum **Nutzungsteil Obstbau** gehören die obstbaulich genutzten Flächen, insbesondere des Baumobstes, des Strauchbeerenobstes und der Erdbeeren, einschließlich derjenigen Flächenanteile, die den Pflanzenbeständen nicht unmittelbar als Standraum dienen, wie Zwischenflächen und Vorgewende.

R B 160.8 Nutzungsteil Baumschulen

(1) [1]Zum **Nutzungsteil Baumschulen** gehören die Flächen, die dem Anbau von Baumschulerzeugnissen dienen. [2]Dazu rechnen insbesondere die Anzucht von Nadel- und Laubgehölzen, Rhododendren, Azaleen sowie Obstgehölzen einschließlich Beerenobststräuchern. [3]Die Anzucht von Rosen und Stauden rechnet nur dann zum Nutzungsteil Baumschulen, wenn ihre Nutzung als Dauerkultur nicht überwiegt. [4]Andernfalls sind sie dem Nutzungsteil Blumen- und Zierpflanzenbau zuzuordnen.

(2) [1]**Forstliche Saat- und Pflanzkämpe** gehören zum Nutzungsteil Baumschulen, wenn sie nicht zu mehr als zwei Drittel der Erzeugung von Pflanzen für den Eigenbedarf der in demselben Betrieb der Land- und Forstwirtschaft

vorhandenen forstwirtschaftlichen Nutzung dienen. [2]Andernfalls rechnen forstliche Saat- und Pflanzkämpe zur forstwirtschaftlichen Nutzung (> R B 160.3 Absatz 2). [3]Eine Erfassung als Nebenbetrieb scheidet aus.

(3) [1]**Rebschulen und Rebmuttergärten** gehören zum Nutzungsteil Baumschulen, soweit sie nicht zu mehr als zwei Drittel der weinbaulichen Nutzung des eigenen Betriebs dienen. [2]Andernfalls rechnen sie zur weinbaulichen Nutzung (> R B 160.4 Absatz 2).

(4) Zur Fläche des Nutzungsteils gehören auch die Flächenanteile, die Pflanzenbeständen nicht unmittelbar als Standraum dienen, wie **Zwischenflächen, Vorgewende** und für die Bearbeitung notwendige Wege sowie die Einschlags-, Schau- und Ausstellungsflächen.

(5) Die **Abgrenzung zu Weihnachtsbaumkulturen** richtet sich nach R B 160.16.

R B 160.9 Übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzungen

(1) [1]Der Begriff der **übrigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen** ist ein Sammelbegriff für alle land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, die nicht zu den in R B 160.2 bis 8 genannten Nutzungen oder Nutzungsteilen gehören. [2]Es werden insbesondere die Sondernutzungen und die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen unterschieden.

(2) Zu den **Sondernutzungen** gehören der Anbau von Hopfen, Tabak, Spargel und anderen Sonderkulturen, wenn keine landwirtschaftliche Nutzung im Sinne des § 160 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a BewG vorliegt.

(3) Zu den **sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen** gehören

1. die Binnenfischerei (> R B 160.10),
2. die Teichwirtschaft (> R B 160.10),
3. die Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft (> R B 160.10),
4. die Imkerei (> R B 160.11),
5. die Wanderschäferei (> R B 160.12),
6. die Saatzucht (> R B 160.13),
7. der Pilzanbau (> R B 160.14),
8. die Produktion von Nützlingen (> R B 160.15),
9. die Weihnachtsbaumkulturen (> R B 160.16) und
10. die Besamungsstationen (> R B 160.17).

R B 160.10 Binnenfischerei, Teichwirtschaft und Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft

(1) [1]**Binnenfischerei** ist die Ausübung der Fischerei in Binnengewässern auf Grund von Fischereiberechtigungen. [2]Zur Binnenfischerei gehören

1. die Fischerei in stehenden Gewässern,
2. die Fischerei in fließenden Gewässern einschließlich der Kanäle.

(2) Für die Bewertung ist es unerheblich, ob die **Fischereiberechtigung**

1. dem Inhaber des Fischereibetriebs als Ausfluss seines Grundeigentums zusteht oder
2. als selbstständiges besonderes Recht ausgeübt wird oder
3. auf einer sonstigen Nutzungsüberlassung, z. B. Verleihung, beruht.

(3) Zum Nutzungsteil **Teichwirtschaft und Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft** gehören alle Wirtschaftsgüter, die der Erzeugung von Speisefischen (einschließlich deren Eier und Brut) unabhängig von der Haltungsform dienen, insbesondere die Erzeugung von Forellen, Karpfen und so genannten Beifischen, wie z. B. Schleien, Hechten, Zandern, Amurkarpfen.

R B 160.11 Imkerei

(1) [1]Die Imkerei umfasst alle Formen der **Bienenhaltung**, die auf einen wirtschaftlichen Erfolg ausgerichtet sind. [2]Dabei ist nicht zwischen der Bienenhaltung zur Gewinnung von Honig und Wachs und anderen Formen der Bienenhaltung, wie z.B. Königinnenzucht oder Bienenhaltung für pharmazeutische Zwecke zu unterscheiden.

(2) Zu den **Wirtschaftsgütern**, die einer Imkerei dauernd zu dienen bestimmt sind, gehören neben den Bienenvölkern die Bienenstände, die Bienenkästen und -körbe, die Imkereigeräte und die Vorräte sowie der Grund und Boden des Standorts der Bienenkästen und -körbe.

R B 160.12 Wanderschäferei

(1) [1]**Wanderschäferei** ist eine extensive Form der Schafhaltung, die durch die Haltungsform der Großherde und ständigen Standortwechsel gekennzeichnet ist. [2]Im Gegensatz zu intensiven Formen der Schafhaltung (wie z.B. Koppelschafhaltung, Gutsschäferei) werden von Wanderschäfereien überwiegend fremde Flächen durch vorübergehende Beweidung genutzt. [3]Wenn die Schafhaltung jedoch überwiegend auf Flächen stattfindet, die durch Nutzungsüberlassungsverträge dauernd (ganzjährig) zur Beweidung zur Verfügung stehen, handelt es sich nicht mehr um Wanderschäfereien, sondern um eine Schafhaltung, die im Rahmen der landwirtschaftlichen Nutzung zu bewerten ist.

(2) [1]Da Wanderschäfereien landwirtschaftliche Flächen nicht regelmäßig nutzen, ist eine Beziehung zwischen Tierbestand, gemessen in Vieheinheiten, und Flächengrundlage zur Deckung des Futterbedarfs nicht herstellbar. [2]Bei Wanderschäfereien ist deshalb **§ 169 BewG nicht anwendbar**.

R B 160.13 Saatzucht

(1) [1]Saatzucht ist die **Erzeugung von Zuchtsaatgut**. [2]Zum Saatgut zählen Samen, Pflanzgut oder Pflanzenteile, die für die Erzeugung von Kulturpflanzen bestimmt sind. [3]Dabei ist nicht zu unterscheiden zwischen Nutzpflanzensaatgut und dem Saatgut anderer Kulturpflanzen. [4]Zur Saatzucht gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die ihr zu dienen bestimmt sind, insbesondere:

1. Grund und Boden für die Zuchtgärten und Pflanzkämpe einschließlich der Hof- und Gebäudeflächen, Wirtschaftswege und Trennstreifen;
2. Wirtschaftsgebäude (z. B. Zuchtlaboratorien, Gewächshäuser, Lager- und Verwaltungsgebäude);
3. stehende Betriebsmittel (z. B. Pflanzenbestände, Maschinen);
4. umlaufende Betriebsmittel (z. B. die zum Verkauf bestimmten Erzeugnisse und Vorräte).

(2) Nicht zu den Wirtschaftsgütern einer Saatzucht, sondern zur landwirtschaftlichen oder gärtnerischen Nutzung zählen die der **Saatgutvermehrung** dienenden Flächen und Betriebsmittel; das gilt auch dann, wenn die Vermehrung im Rahmen der landwirtschaftlichen oder gärtnerischen Nutzung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft durchgeführt wird, zu dem die Saatzucht gehört.

R B 160.14 Pilzanbau

[1]Gegenstand der Bewertung ist der Anbau von Speisepilzen. [2]Zum Pilzanbau gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die der Erzeugung von Speisepilzen dienen, insbesondere die Wirtschaftsgebäude mit den Beetflächen, Pasteurisierungs-, Anwachs- und Anspinnräumen sowie Konservierungsanlagen und Lagerplätze.

R B 160.15 Nützlinge

[1]Zur Produktion von Nützlingen gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die ihr zu dienen bestimmt sind. [2]Unter die Produktion von Nützlingen fallen insbesondere Spinnentiere (z. B. Raubmilben) und Insekten (z. B. Schlupfwespen).

R B 160.16 Weihnachtsbaumkulturen

(1) Zur Nutzung der Weihnachtsbaumkulturen gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die dem Anbau von Weihnachtsbäumen dienen.

(2) [1]Die **Fläche der Nutzung Weihnachtsbaumkulturen** umfasst die dem Anbau von Weihnachtsbäumen dienenden Flächen einschließlich der zur Weihnachtsbaumkultur gehörenden Lagerplätze und Fahrschneisen. [2]Dienen Flächen der Jungpflanzenanzucht zu mehr als zwei Drittel der Erzeugung von Pflanzen für eigene Weihnachtsbaumkulturen, gehören diese Flächen zur Weihnachtsbaumkultur, andernfalls zum gärtnerischen Nutzungsteil Baumschulen (> entsprechend R B 160.8 Absatz 2). [3]Zum Nutzungsteil Weihnachtsbaumkulturen gehören auch langfristig forstwirtschaftlich genutzte Flächen, aus denen mehr als zwei Drittel des Bestandes als Weihnachtsbäume geschlagen werden, da in diesen Fällen die Vorkultur Weihnachtsbaumkultur den maßgeblichen Ertragswert prägt. [4]Bei der Abgrenzung der Weihnachtsbaumkulturen von dem gärtnerischen Nutzungsteil Baumschulen sind die Kulturmaßnahmen als wesentliche Unterscheidungsmerkmale heranzuziehen. [5]Die Bäume von Weihnachtsbaumkulturen unterscheiden sich insbesondere dadurch von Baumschulkulturen, dass sie nach der Anpflanzung nicht umgeschult werden. [6]Der untergeordnete Verkauf von Ballenware führt nicht zu einer Bewertung der Fläche als Baumschule.

R B 160.17 Besamungsstationen

(1) [1]Eine Besamungsstation dient der Vatertierhaltung zur Gewinnung von Sperma für die **künstliche Besamung**. [2]Zur Besamungsstation gehört auch der Embryotransfer bei landwirtschaftlichen Nutztieren, soweit damit eine landwirtschaftliche Tierhaltung verbunden ist.

(2) Eine Besamungsstation bildet nur dann einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, wenn der nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten umgerechnete **Bestand an Tieren** die Grenzen des § 169 Absatz 1 BewG nicht nachhaltig übersteigt.

(3) Zu einer Besamungsstation gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die ihr zu dienen bestimmt sind, insbesondere:

1. Flächen für die Tierhaltung einschließlich der Hof- und Gebäudeflächen sowie Wirtschaftswege;
2. Wirtschaftsgebäude (z. B. Ställe, Laboratorien, Lager- und Verwaltungsgebäude);
3. Tierbeständ e;
4. sonstige Betriebsmittel (z. B. Maschinen und Geräte für Besamung und Embryotransfer, Fahrzeuge, Vorräte).

R B 160.18 Nebenbetriebe

[1]Die Definition des **Nebenbetriebs** im Sinne des § 160 Absatz 3 BewG entspricht inhaltlich der des Einkommensteuerrechts. [2]Das Vorliegen eines Nebenbetriebs bestimmt sich nach den Tatbestandsmerkmalen der R 15.5 Absatz 3 EStR.

R B 160.19 Abbauland

[1]Zum **Abbauland** gehören Sandgruben, Kiesgruben, Steinbrüche und dergleichen, wenn sie durch Abbau der Bodensubstanz überwiegend für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nutzbar gemacht werden. [2]Stillgelegte Kiesgruben und Steinbrüche eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, die weder kulturfähig sind noch bei geordneter Wirtschaftsweise Ertrag abwerfen können, gehören zum Unland und nicht zum Abbauland.

R B 160.20 Geringstland

[1]**Betriebsflächen geringster Ertragsfähigkeit** (Geringstland) sind unkultivierte, jedoch kulturfähige Flächen, deren Ertragsfähigkeit so gering ist, dass sie in ihrem derzeitigen Zustand nicht regelmäßig land- und forstwirtschaftlich genutzt werden können; dazu gehören insbesondere unkultivierte Moor- und Heideflächen sowie die ehemals bodengeschätzten Flächen und die ehemaligen Weinbauflächen, deren Nutzungsart sich durch Verlust des Kulturzustands verändert hat. [2]Der Verlust des Kulturzustands ist dann als gegeben anzusehen, wenn der kalkulierte Aufwand zur Wiederherstellung des Kulturzustands in einem Missverhältnis zu der Ertragsfähigkeit steht, die nach der Rekultivierung zu erwarten ist. [3]Das ist regelmäßig dann der Fall, wenn der Aufwand den einer Neukultivierung übersteigen würde. [4]Bei bodengeschätzten Flächen kann der nachhaltige Verlust des Kulturzustands insbesondere erst nach folgenden Ereignissen eintreten:

1. Ansiedlung von Gehölzen infolge Nichtnutzung bei Hutungen und Hackrainen,
2. Versteinung und Vernässung infolge Nichtnutzung, z.B. bei Hochalmen,
3. Ansiedlung von Gehölzen und Verschlechterung der Wasserverhältnisse infolge Nichtnutzung, z.B. bei Streuwiesen,
4. nachhaltige Verschlechterung des Pflanzenbestandes und der Wasserverhältnisse infolge zunehmender Überflutungsdauer und steigender Wasserverschmutzung bei Überschwemmungsgrünland oder Staunässe in Bodensenkungsgebieten,
5. Vergiftung und Vernichtung des Pflanzenbestandes infolge schädlicher Industrieemissionen.

[5]Bei Weinbauflächen, insbesondere in Steilhanglagen, kann der Verlust des Kulturzustands durch Ansiedlung von Gehölzen, Bodenabtrag sowie Einsturz von Mauern und Treppen infolge Nichtnutzung eintreten.

R B 160.21 Betriebswohnungen

(1) [1]Gebäude oder Gebäudeteile des Betriebs, die dessen Arbeitnehmern und deren Familienangehörigen zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellt werden, sind **Betriebswohnungen**. [2]Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Wohnungsinhaber oder seine Familienangehörigen ganz in dem Betrieb tätig sind. [3]Es genügt, dass der jeweilige

Arbeitnehmer vertraglich dazu verpflichtet ist, wenigstens 100 Arbeitstage oder 800 Arbeitsstunden im Jahr mitzuarbeiten. [4]Das Merkmal der Betriebswohnung bleibt bei fortdauernder Nutzung der Wohnung durch den Arbeitnehmer nach Eintritt in den Ruhestand erhalten.

(2) [1]Zum **Grund und Boden der Betriebswohnungen** im Sinne des § 160 Absatz 8 BewG zählen neben der bebauten Fläche auch die vom Betrieb im Rahmen der Wohnungsüberlassung zur Verfügung gestellten übrigen Flächen, wie z. B. Stellplätze und Gärten. [2]Bei der Abgrenzung der Gartenflächen gilt R B 160.22 Absatz 6 entsprechend.

R B 160.22 Wohnteil

(1) [1]Gebäude oder Gebäudeteile, die dem Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft und den zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen zu **Wohnzwecken dienen**, sind dem Wohnteil zuzurechnen, wenn der Betriebsinhaber oder mindestens einer der zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen durch eine mehr als nur gelegentliche Tätigkeit in dem Betrieb an ihn gebunden ist. [2]Gebäude oder Gebäudeteile, die Altenteilern zu Wohnzwecken dienen, gehören zum Wohnteil, wenn die Nutzung der Wohnung in einem Altenteilsvertrag geregelt ist. [3]Werden dem Hauspersonal nur einzelne zu Wohnzwecken dienende Räume überlassen, rechnen diese zum Wohnteil des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft. [4]Bei der Überlassung von Wohnungen an Arbeitnehmer des Betriebs ist R B 160.21 Absatz 1 anzuwenden.

(2) [1]Die **Wohnung des Inhabers eines größeren Betriebs** der Land- und Forstwirtschaft ist dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt, wenn er oder mindestens einer der zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen den Betrieb selbstständig leitet und die Lage der Wohnung die hierfür erforderliche Anwesenheit im Betrieb ermöglicht. [2]Wird er darin von anderen Personen, z.B. einem Angestellten unterstützt, ändert dies an der Zurechnung zum Wohnteil nichts. [3]Die Wohnung des Inhabers eines größeren Betriebs, der den Betrieb durch eine andere Person selbstständig verwalten lässt, gehört dagegen nicht zum Wohnteil, sondern zum Grundvermögen. [4]Herrenhäuser und Schlösser gehören insoweit zum Wohnteil, als sie bei Vorliegen der oben bezeichneten Voraussetzungen dem Inhaber des Betriebs, seinen Familienangehörigen oder den Altenteilern zu Wohnzwecken dienen.

(3) [1]Die **Wohnung des Inhabers eines Kleinbetriebs** ist dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt, wenn er oder einer der zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen durch eine mehr als nur gelegentliche Tätigkeit an den Betrieb gebunden ist. [2]Eine mehr als nur gelegentliche Tätigkeit kann schon bei einem jährlichen Arbeitsaufwand von insgesamt vier bis sechs Wochen gegeben sein. [3]Bei der Beurteilung, ob eine mehr als nur gelegentliche Tätigkeit ausgeübt wird, sind die Art der Nutzung und die Größe der Nutzflächen zu berücksichtigen.

(4) Die Wohngebäude von Inhabern so genannter **landwirtschaftlicher Nebenerwerbsstellen**, die im Allgemeinen eine Landzulage von nicht mehr als 3 000 m² haben, sind – auch bei ausreichendem Viehbesatz – in der Regel als Grundvermögen zu bewerten, weil es Hauptzweck des Wohngebäudes ist, dem Wohnbedürfnis des Eigentümers der Nebenerwerbsstelle und seiner Familie zu dienen.

(5) [1]Die Wohnung des Betriebsinhabers muss sich nicht in unmittelbarer Nachbarschaft oder auf dem Hauptgrundstück eines mehrere Grundstücke umfassenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs befinden. [2]Entscheidend ist, dass die **Lage der Wohnung** dem Betriebsinhaber ermöglicht, soweit erforderlich im Betrieb anwesend zu sein und in den Betriebsablauf einzugreifen.

(6) [1]Zum **Grund und Boden des Wohnteils** im Sinne des § 160 Absatz 9 BewG zählen neben der bebauten Fläche auch die übrigen Flächen, wie z. B. Stellplätze und Gärten. [2]Die Zuordnung des Grund und Bodens sowie der Gartenflächen richtet sich nach der Verkehrsauffassung. [3]Es bestehen keine Bedenken, die ertragsteuerrechtlich getroffene Entscheidung zu Grunde zu legen. [4]Bei Betrieben, die vor dem 31. Dezember 1998 bereits bestanden, kann folglich nur der Teil des Grund und Bodens dem Wohnteil zugerechnet werden, der nach § 13 Absatz 4 und 5 EStG steuerfrei entnommen werden konnte. [5]Zu den Einzelheiten der Abgrenzung > R B 167.1.

(7) [1]Bei verpachteten Betrieben scheidet der Eigentümer aus der Bewirtschaftung des Betriebes aus. [2]Behält der

Verpächter das Wohnhaus für sich zurück, so ist die Verbindung des Wohnhauses zur verpachteten Betriebsfläche gelöst. [3]Die **Verpächterwohnung** gehört damit grundsätzlich nicht mehr zum Wohnteil, sondern zum Grundvermögen. [4]Dies gilt nicht, sofern sich die Wohnungen von Pächter und Verpächter in einem Gebäude befinden.

(8) Für **Altenteilerwohnungen** gelten die Regelungen für Betriebsinhaberwohnungen entsprechend.

Zu § 161 BewG

R B 161 Bewertungsstichtag

[1]Der Bewertungsstichtag bestimmt sich für Zwecke der Erbschaftsteuer nach den §§ 9, 11, 12 Absatz 3 ErbStG in Verbindung mit §§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 157 Absatz 1 BewG. [2]Zur Vereinfachung der Bewertung ist für die umlaufenden Betriebsmittel der Stand am Ende des dem Bewertungsstichtag vorangegangenen Wirtschaftsjahres maßgebend. [3]Dabei ist das nach § 4a EStG in Verbindung mit § 8c EStDV jeweils einschlägige Wirtschaftsjahr zu Grunde zu legen.

Zu § 162 BewG

R B 162 Bewertung des Wirtschaftsteils

(1) [1]Die Bewertung des Wirtschaftsteils erfolgt auf der Basis des sog. **Fortführungswerts** (§ 162 Absatz 1 BewG). [2]Dies ist der Wert, der den einzelnen Nutzungen, Nebenbetrieben und übrigen Wirtschaftsgütern in einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft unter objektiven ökonomischen Bedingungen im Rahmen einer Betriebsfortführung beizumessen ist.

(2) Die Bewertung von **Stückländereien** erfolgt aus Vereinfachungsgründen und mangels Selbstbewirtschaftung unmittelbar mit dem Mindestwert nach § 164 BewG.

(3) [1]Im Falle der **Veräußerung eines ganzen Betriebs oder eines Anteils** im Sinne des § 158 Absatz 2 Satz 2 BewG **innerhalb einer Frist von 15 Jahren** erfolgt der **Ansatz des Liquidationswerts** (Nachbewertungsvorbehalt). [2]Zur Berechnung des Liquidationswerts > R B 166 Absatz 1 und Absatz 2. [3]Der **Ansatz des Liquidationswerts entfällt**, wenn der gesamte Veräußerungserlös ausschließlich zum Erwerb eines anderen Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Anteils im Sinne des § 158 Absatz 2 Satz 2 BewG innerhalb von sechs Monaten verwendet wird – **Reinvestition**. [4]Die Frist von sechs Monaten beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Nutzen, Lasten und Gefahren übergehen. [5]Für die Berechnung der Fristen gelten die Vorschriften der §§ 187, 188 und 193 BGB.

(4) [1]Die dem Grunde nach für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft **wesentlichen Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude, stehende Betriebsmittel und immaterielle Wirtschaftsgüter** unterliegen nach § 162 Absatz 4 BewG ebenfalls dem Nachbewertungsvorbehalt nach Absatz 3. [2]Werden wesentliche Wirtschaftsgüter innerhalb der Frist von 15 Jahren veräußert oder sind sie einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt (R B 158.1 Absatz 1), erfolgt ebenfalls der Ansatz des Liquidationswerts. [3]Wesentliche Wirtschaftsgüter sind bei stehenden Betriebsmitteln nur dann anzunehmen, wenn der gemeine Wert des einzelnen Wirtschaftsguts oder einer Sachgesamtheit von Wirtschaftsgütern (z.B. Tierbestände, Feldinventar, Büroausstattung, Werkzeug) am Bewertungsstichtag mindestens 50 000 Euro beträgt. [4]Zur Berechnung des Liquidationswerts > R B 166 Absatz 1 und 3.

(5) [1]Der **Ansatz des Liquidationswerts kommt nicht in Betracht, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten im betrieblichen Interesse verwendet wird** (Reinvestitionsklausel). [2]Eine Verwendung im betrieblichen Interesse liegt vor, wenn anstelle des veräußerten (wesentlichen) Wirtschaftsguts eine Reinvestition in die Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude, stehende Betriebsmittel (Absatz 4 Satz 4) oder immaterielle Wirtschaftsgüter erfolgt. [3]Gleiches gilt für den Fall, dass ein wesentliches Wirtschaftsgut einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist. [4]An die Stelle des Veräußerungserlöses tritt der gemeine Wert des einzelnen Wirtschaftsguts. [5]Eine Verwendung im betrieblichen Interesse ist auch dann anzunehmen, wenn der Veräußerungserlös zur Tilgung betrieblicher Verbindlichkeiten im Sinne des § 158 Absatz 5 BewG eingesetzt wird.

Zu § 163 BewG

R B 163 Ermittlung der Wirtschaftswerte

(1) [1]Für die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, Nebenbetriebe und Wirtschaftsgüter ist **jeweils gesondert ein Reingewinn** zu ermitteln, der die nachhaltige Ertragsfähigkeit bei ordnungsmäßiger Selbstbewirtschaftung gemeinhin zum Ausdruck bringt. [2]Zur Berücksichtigung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit ist der durchschnittliche Reingewinn der letzten fünf Wirtschaftsjahre heranzuziehen. [3]Dabei ist nicht auf Muster- oder Spitzenbetriebe abzustellen, sondern auf Betriebsergebnisse objektiv vergleichbarer Betriebe. [4]Eine ordnungsmäßige Selbstbewirtschaftung liegt vor, wenn bei der Bewirtschaftung nur der betriebsnotwendige Arbeitskräfte- und Inventarbesatz vorhanden ist. [5]Mit dem jeweiligen Reingewinn sind alle Wirtschaftsgüter im Sinne des § 158 Absatz 3 und 5 BewG abgegolten.

(2) [1]**Der Reingewinn** berücksichtigt die betriebswirtschaftliche Ausrichtung einer Nutzung und ist mit 18,6 zu kapitalisieren. [2]Liegen **abweichende Ertragsverhältnisse** vor, ist entsprechend den gesetzlichen Vorgaben in den Anlagen 14 bis 17 zum BewG der **Reingewinn innerhalb einer Nutzung jeweils gesondert zu ermitteln** und mit dem gesetzlichen Kapitalisierungsfaktor von 18,6 zu vervielfältigen. [3]Die kapitalisierten Reingewinne einer Nutzung bzw. bei abweichenden Ertragsverhältnissen die jeweils kapitalisierten Reingewinne sind mit den jeweiligen Eigentumsflächen bzw. Flächenanteilen zu multiplizieren.

(3) [1]Zur Bestimmung des **Reingewinns der landwirtschaftlichen Nutzung** sind die Standarddeckungsbeiträge (> Anlage 2) der selbst bewirtschafteten Flächen und der Tiereinheiten zu ermitteln und

1. die Betriebsform zu bestimmen. [2]Hierzu ist das Verhältnis der einzelnen Standarddeckungsbeiträge zur Summe der Standarddeckungsbeiträge des gesamten Betriebs maßgebend. [3]Aus dem Verhältnis der ermittelten Standarddeckungsbeiträge und deren Zuordnung zu den Nutzungsarten Futterbau, Ackerbau und Veredlung (> Anlage 1) ergibt sich die maßgebliche Nutzungsart der landwirtschaftlichen Nutzung:

Anteil des Standarddeckungsbeitrags des Produktionszweigs am Gesamtstandarddeckungsbeitrag des Betriebs	**Nutzungsart (Betriebsform)**
Ackerbau > 2/3	Ackerbau
Futterbau > 2/3 und Rinder für die Milcherzeugung > 2/3	Milchviehhaltung
Futterbau > 2/3 und Rinder für die Milcherzeugung ≤ 2/3	Sonstiger Futterbau
Veredlung > 2/3	Veredlung
Ackerbau > 1/3 und Futterbau ≤ 1/3 und Veredlung ≤ 1/3	Pflanzenbau-Verbund
Futterbau > 1/3 **und/oder** Veredlung > 1/3 und Ackerbau ≤ 1/3	Vieh-Verbund
alle übrigen Betriebe	Pflanzenbau- und Viehverbund

2. die Betriebsgröße nach der Europäischen Größeneinheit (EGE) zu bestimmen. [2]Hierzu ist die Summe der Standarddeckungsbeiträge des Betriebs durch 1 200 Euro zu dividieren. [3]Anschließend erfolgt die Zuordnung zu einer der folgenden Betriebsgrößenklassen:
   a) Kleinbetriebe 0 bis unter 40 EGE
   Mittelbetriebe 40 bis 100

b) EGE
Großbetriebe über 100
c) EGE.

[2]Anhand der nach Nummer 1 und 2 ermittelten Bewertungsmerkmale ist der Reingewinn/ha nach Anlage 14 zum BewG herzuleiten. [3]Der so ermittelte Reingewinn/ha ist mit 18,6 zu kapitalisieren und auf alle Eigentumsflächen der landwirtschaftlichen Nutzung anzuwenden.

(4) [1]Der jeweilige **Reingewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung** bestimmt sich nach den Flächen der jeweiligen Baumartengruppe oder der übrigen Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung laut Anlage 15 zum BewG und ist mit 18,6 zu kapitalisieren. [2]Nichtwirtschaftswald mit einer Gesamtgröße bis zu 10 ha ist unabhängig von seiner Baumarten- und Altersklassenzusammensetzung mit dem Reingewinn für Kiefer – III. Ertragsklasse zu bewerten. [3]Die für die Errechnung des Wirtschaftswerts erforderlichen Grunddaten sind ggf. einem forstwirtschaftlichen Betriebsgutachten oder Betriebswerk zu entnehmen.

(5) [1]Der jeweilige **Reingewinn der weinbaulichen Nutzung** bestimmt sich nach den Flächen der jeweiligen Nutzungsart (Verwertungsform) Flaschenweinerzeuger, Fassweinerzeuger oder Traubenerzeuger laut Anlage 16 zum BewG und ist mit 18,6 zu kapitalisieren. [2]Bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit der weinbaulichen Nutzung sind die Nutzungsarten (Verwertungsform) der geernteten Trauben zu berücksichtigen. [3]Es werden folgende **Verwertungsformen** unterschieden:

1. Die Traubenerzeugung umfasst die Erzeugung von Trauben, Maische oder Most und deren Veräußerung an Genossenschaften oder andere Betriebe (Nichtausbau).
2. Der Fassweinausbau umfasst die Erzeugung und die Verarbeitung der Trauben im eigenen Betrieb und den Ausbau sowie den Verkauf von Fasswein.
3. Der Flaschenweinausbau umfasst die Erzeugung und die Verarbeitung der Trauben im eigenen Betrieb und den Ausbau sowie die Bereitung und den Verkauf von Flaschenwein.

[4]Kommen die Verwertungsformen in einem Betrieb nebeneinander vor, ist der Wirtschaftswert unter Berücksichtigung der auf die jeweilige Verwertungsform nachhaltig entfallende Erntemenge am Bewertungsstichtag zu ermitteln.

(6) [1]Der jeweilige **Reingewinn der gärtnerischen Nutzung** bestimmt sich nach den Flächen des jeweiligen Nutzungsteils bzw. dessen Nutzungsart laut Anlage 17 zum BewG und ist mit 18,6 zu kapitalisieren. [2]Die für die Errechnung des Wirtschaftswerts erforderlichen Grunddaten sind ggf. dem Anbauverzeichnis im Sinne des § 142 AO zu entnehmen.

(7) [1]Der **jeweilige Reingewinn für die Sondernutzungen Hopfen, Tabak, Spargel** bestimmt sich nach den Flächen der jeweiligen Nutzung laut Anlage 18 zum BewG und ist mit 18,6 zu kapitalisieren. [2]Die für die Errechnung des Wirtschaftswerts erforderlichen Grunddaten sind ggf. dem Anbauverzeichnis im Sinne des § 142 AO zu entnehmen.

(8) [1]Der jeweilige **Reingewinn für die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen** ist grundsätzlich nach den Grundzügen eines Einzelertragswertverfahren zu ermitteln. [2]In diesen Fällen ist das betriebsindividuelle Ergebnis nach den Grundsätzen des Absatzes 1 zu ermitteln. [3]Das betriebsindividuelle Ergebnis ist möglichst aus den Ergebnissen der letzten fünf vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten und als nachhaltig erzielbarer Reingewinn mit 18,6 zu kapitalisieren; das Ergebnis stellt den jeweiligen Wirtschaftswert dar. [4]Zur Gleichmäßigkeit der Bewertung kann abweichend hiervon ein pauschaler Reingewinn ermittelt und bekannt gemacht werden, der mit 18,6 zu kapitalisieren ist und den Wirtschaftswert darstellt. [5]Soweit ein pauschaler Reingewinn ermittelt wurde, sind individuelle Einzelertragswertermittlungen nur bei Vorliegen besonderer Verhältnisse vorzunehmen.

(9) [1]Dem jeweiligen **Reingewinn für die Nebenbetriebe** (> R B 160.18) ist bei der Ermittlung eines Einzelertragswerts nur der Ertrag zu Grunde zu legen, der nicht bereits bei der Bewertung des Hauptbetriebs berücksichtigt worden ist. [2]Das ist z. B. bei der Forellenräucherei der Mehrertrag, der sich durch die Bearbeitung der im Hauptbetrieb erzeugten Forellen ergibt. [3]Im Übrigen gelten die Grundsätze des Absatzes 8.

(10) [1]Der Reingewinn für das **Abbauland** kann zur Vereinfachung der Bewertung regelmäßig pauschal mit 2,70 Euro je Ar angesetzt werden. [2]Im Übrigen gelten die Grundsätze des Absatzes 8.

(11) [1]Die **Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen** sind in die einzelne Nutzung einzubeziehen, soweit sie ihr dienen und nicht den Betriebswohnungen oder dem Wohnteil zuzurechnen sind. [2]Wirtschaftsgüter, die verschiedenen Nutzungen zu dienen bestimmt sind, sind den Nutzungen zuzuordnen, denen sie am Bewertungsstichtag überwiegend dienen.

(12) [1]Die **Eigentumsfläche des Betriebs** bestimmt sich nach den Verhältnissen am Bewertungsstichtag und umfasst die bei der Ermittlung des jeweiligen Reingewinns **einer Nutzung zu Grunde gelegten Flächen bzw. Flächenanteile zuzüglich der Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen**. [2]Soweit Flächen am Bewertungsstichtag noch nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen, aber Nutzen, Lasten und Gefahren bereits auf den Steuerpflichtigen übergegangen sind, sind diese bei der jeweiligen Nutzung mit ihrer Nutzungsart zu berücksichtigen.

(13) Die bei der Ermittlung der Wirtschaftswerte zu Grunde gelegten Betriebs- und Eigentumsverhältnisse schließen eine Aufteilung einzelner Faktoren aus, die den Ertragswert beeinflussen.

Zu § 164 BewG

R B 164 Ermittlung des Mindestwerts

(1) [1]Der Mindestwert umfasst den Wert des Grund und Bodens sowie den Wert der sonstigen Wirtschaftsgüter (Besatzkapital). [2]Der Wert des Grund und Bodens wird durch Kapitalisierung eines Pachtpreises unter Berücksichtigung der **Eigentumsfläche** des Betriebs ermittelt. [3]Das Besatzkapital wird durch Kapitalisierung des Werts der Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung der **selbst bewirtschafteten Flächen** ermittelt.

(2) [1]Der Pachtpreis bestimmt sich nach der jeweiligen Nutzung, ggf. dem Nutzungsteil und der Nutzungsart des Grund und Bodens und ergibt sich aus den Anlagen 14 bis 18 zum BewG. [2]Bei der landwirtschaftlichen Nutzung ist zur Bestimmung des maßgebenden Pachtpreises entsprechend den gesetzlichen Vorgaben zusätzlich die Betriebsgröße zu berücksichtigen. [3]Der jeweilige Pachtpreis ist mit den jeweiligen **Eigentumsflächen bzw. Flächenanteilen** des Betriebs am Bewertungsstichtag zu multiplizieren. [4]Der hieraus errechnete Wert ist mit 18,6 zu kapitalisieren.

(3) [1]Für die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen gelten die Grundsätze des Absatzes 1 Satz 1 entsprechend. [2]Soweit Flächen einer sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung zu dienen bestimmt sind, ist ein Pachtpreis von 171 Euro/ha anzusetzen.

(4) Für das Abbauland ist ein pauschaler Pachtpreis von 136 Euro/ha anzusetzen.

(5) Für das Geringstland ist ein pauschaler Pachtpreis von 5,40 Euro/ha anzusetzen.

(6) [1]Der Wert des Besatzkapitals bestimmt sich nach der jeweiligen Nutzung, ggf. dem Nutzungsteil und der Nutzungsart in Abhängigkeit des Grund und Bodens und ergibt sich aus den Anlagen 14 bis 18 zum BewG. [2]Bei der landwirtschaftlichen Nutzung ist zur Bestimmung des maßgebenden Werts entsprechend den gesetzlichen Vorgaben zusätzlich die Betriebsgröße zu berücksichtigen. [3]Der jeweilige Wert des Besatzkapitals ist mit den jeweiligen **selbst bewirtschafteten Flächen** des Betriebs am Bewertungsstichtag zu multiplizieren. [4]Die Frage, ob Flächen selbst bewirtschaftet werden, ist aus der Sicht des Erblassers oder Schenkers zu beurteilen. [5]Der hieraus errechnete Wert ist mit 18,6 zu kapitalisieren. [6]Im Falle der eisernen Verpachtung im Sinne der §§ 582a ff. BGB sind die Sätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden; an die Stelle der selbst bewirtschafteten Flächen treten die bewirtschafteten Flächen, soweit sie im Eigentum des Erblassers oder Schenkers stehen. [7]Durch den Rückgriff auf die bewirtschafteten Flächen zur Ermittlung des Werts für das Besatzkapital ist der Substanzerhaltungsanpruch des eisernen Verpächters abgegolten.

(7) Das Besatzkapital für die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen ist mit dem gemeinen Wert der

einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten.

(8) [1]Die Summe aus den kapitalisierten Werten für den Grund und Boden sowie das Besatzkapital ist um die damit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten zu mindern. [2]Der sich hieraus ergebende Mindestwert darf nicht weniger als 0 Euro betragen. [3]Einer Überschuldung kann wegen der Begrenzung des Mindestwerts auf 0 Euro daher nur im Rahmen der Öffnungsklausel nach § 165 Absatz 3 BewG Rechnung getragen werden.

(9) [1]Stückländereien sind nach § 162 Absatz 2 BewG ausschließlich im Mindestwertverfahren zu bewerten. [2]Zur Ermittlung des zutreffenden Pachtpreises sind die den Ertragswert bildenden Faktoren einer Nutzungsart, insbesondere die nach § 163 Absatz 3 Satz 3 BewG erforderlichen Daten, zu erklären. [3]Soweit es dem Steuerpflichtigen nicht möglich ist, die Daten zu beschaffen, sind zur Ermittlung des Werts für den Grund und Boden folgende Pachtpreise auf der Grundlage der Klassifizierung im Automatisierten Liegenschaftskataster heranzuziehen:

Nutzung	**Bewertungsfaktoren nach dem BewG**	**Pachtpreis/ha**
Landwirtschaftliche Nutzung – Grünland > 2/3 der Flächen	Anlage 14	Sonstiger Futterbau
Landwirtschaftliche Nutzung – Ackerland > 2/3 der Flächen	Anlage 14	Ackerbau
Landwirtschaftliche Nutzung	Anlage 14	Pflanzenbau-Verbund
Forstwirtschaftliche Nutzung	Anlage 15	5,40 Euro
Weinbauliche Nutzung	Anlage 16	589,00 Euro
Gärtnerische Nutzung – Gartenland	Anlage 17 – Gemüsebau	657,00 Euro
Gärtnerische Nutzung – Anbauflächen unter Glas		2 414,00 Euro
Gärtnerische Nutzung – Baumschule	Anlage 17	223,00 Euro
Gärtnerische Nutzung – Obstplantage	Anlage 17	325,00 Euro
Sondernutzungen – Spargel	Anlage 18	657,00 Euro
Sondernutzungen – Hopfen und Tabak	Anlage 18	492,00 Euro

[4]Zur Einstufung der Pachtpreise für die landwirtschaftliche Nutzung ist der durchschnittliche Standarddeckungsbeitrag einer Region heranzuziehen und mit der Eigentumsfläche der landwirtschaftlichen Nutzung zu multiplizieren. [5]Der sich hiernach ergebende Wert ist zur Ermittlung der Betriebsgröße durch 1 200 Euro zu dividieren. [6]Für die Einstufung der Betriebsgröße gilt § 163 Absatz 3 Satz 4 BewG. [7]Die vorstehenden Grundsätze sind auch für den Fall anzuwenden, dass bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen die den Ertragswert bildenden Faktoren sowohl für den Grund und Boden als auch für das Besatzkapital nicht ermittelt werden können.

(10) [1]Sind für Zwecke der Erbschaftsteuer Anteile an **gemeinschaftlichen Tierhaltungen** im Sinne des § 51a BewG zu ermitteln, ist zunächst der Gesamtwert für die Tierhaltungsgemeinschaft im Wege des Mindestwertverfahrens zu ermitteln und daraus der Wert des entsprechenden Anteils zu berechnen. [2]Falls die Grenzen des § 51a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG nicht überschritten werden, gehört der Tierbestand einer gemeinschaftlichen Tierhaltung auch dann zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn die Gesellschafter oder Mitglieder mehr Vieheinheiten auf die

Gemeinschaft übertragen, als nach § 169 Absatz 1 und § 51a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe d BewG zulässig sind. [3]Bei den betreffenden Gesellschaftern oder Mitgliedern ist § 169 Absatz 2 bis 5 BewG anzuwenden.

Zu § 165 BewG

R B 165 Bewertung des Wirtschaftsteils mit dem Fortführungswert

(1) Die Summe der einzelnen Wirtschaftswerte gemäß R B 163 bildet den Wert des Wirtschaftsteils als Fortführungswert.

(2) Ist der nach R B 164 ermittelte Mindestwert höher als der nach Absatz 1 ermittelte Wert des Wirtschaftsteils, so ist der Mindestwert als Fortführungswert anzusetzen.

(3) [1]Für den Wirtschaftsteil des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft kann abweichend von der Wertermittlung nach den §§ 163, 164 BewG der niedrigere gemeine Wert (Verkehrswert) am Bewertungsstichtag angesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige diesen nachweist (§ 165 Absatz 3 BewG). [2]Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts kann nicht durch ein Einzelertragswertverfahren für den Wirtschaftsteil erbracht werden, da die Grundsätze zur Ermittlung eines Liquidationswerts zu beachten sind.

(4) [1]Den Steuerpflichtigen trifft die Nachweislast für einen niedrigeren gemeinen Wert und nicht eine bloße Darlegungslast. [2]Als Nachweis ist regelmäßig ein Gutachten eines Sachverständigen für Bewertungsfragen in der Landwirtschaft erforderlich. [3]Das Gutachten ist nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. [4]Enthält das Gutachten Mängel (z. B. methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), ist es zurückzuweisen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich. [5]Von dem ermittelten Verkehrswert sind die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten abzuziehen, so dass gegebenenfalls ein negativer Wert des Wirtschaftsteils in den Grundbesitzwert einfließt.

Zu § 166 BewG

R B 166 Liquidationswert

(1) [1]Der Wert des Grund und Bodens bestimmt sich nach den zuletzt vor dem Bewertungsstichtag ermittelten Bodenrichtwerten (ohne Aufwuchs) für die jeweilige Nutzung. [2]Der gemeine Wert der übrigen Wirtschaftsgüter bestimmt sich nach dem jeweiligen Einzelveräußerungspreis des Wirtschaftsguts am Bewertungsstichtag. [3]Für die Ermittlung des Liquidationswerts der Wirtschaftsgebäude gelten grundsätzlich die auf Grund § 199 Absatz 1 des Baugesetzbuches (BauGB) erlassenen Vorschriften.

(2) [1]Bei der Veräußerung eines ganzen Betriebs (> R B 162 Absatz 3) ist der Wert des Grund und Bodens sowie des Besatzkapitals zu ermitteln und zur Berücksichtigung der Liquidationskosten ohne weiteren Nachweis um 10 Prozent zu mindern. [2]Die Summe der hiernach ermittelten Werte ist um die damit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten zu mindern. [3]Der Wert des Wirtschaftsteils wird in diesem Fall vollständig durch den Liquidationswert ersetzt.

(3) [1]Bei der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter oder wenn Wirtschaftsgüter einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt sind (> R B 162 Absatz 4), ist der gemeine Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zu ermitteln und zur Berücksichtigung der Liquidationskosten ohne weiteren Nachweis um 10 Prozent zu mindern. [2]Der hiernach jeweils ermittelte Wert ist um die damit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten zu mindern. [3]Der Wert des Wirtschaftsteils ist in diesem Fall nach Absatz 4 und den Verhältnissen beim Mindestwert zu korrigieren.

(4) [1]Der bisherige Wert des Wirtschaftsteils ist um den anteiligen Wert des ausscheidenden Wirtschaftsguts zu mindern. [2]Hierzu ist

1. beim Grund und Boden die ausscheidende Fläche und der bei der Wertermittlung zu Grunde gelegte Pachtpreis sowie der Kapitalisierungsfaktor von 18,6 heranzuziehen;
2. bei den übrigen Wirtschaftsgütern die selbst bewirtschaftete Fläche, der bei der Wertermittlung zu Grunde gelegte Wert für das Besatzkapital, der Kapitalisierungsfaktor von 18,6 und der prozentuale Anteil des Wirtschaftsguts am Besatzkapital heranzuziehen. [2]Zur Ermittlung des prozentualen Anteils des Wirtschaftsguts am Besatzkapital sind die Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter ohne Grund und Boden am Bewertungsstichtag zu ermitteln. [3]Aus dem Verhältnis der Buchwerte ergibt sich der prozentuale Anteil für die Minderung des Besatzkapitals.

(5) Der nach Absatz 4 korrigierte Wert des Wirtschaftsteils ist um den Liquidationswert des jeweils ausscheidenden Wirtschaftsguts zu erhöhen.

Zu § 167 BewG

R B 167.1 Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils

(1) [1]Die beim Grundvermögen für die Bewertung von Wohngrundstücken geltenden §§ 182 bis 196 BewG sowie die R B 176 bis R B 196 sind bei der Ermittlung des Werts der Betriebswohnungen und des Wohnteils anzuwenden. [2]Wegen der Zugehörigkeit von Gebäuden und Gebäudeteilen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zu den Betriebswohnungen und zum Wohnteil > R B 160.21 und R B 160.22.

(2) [1]Für Betriebswohnungen und den Wohnteil ist der zugehörige Grund und Boden (> R B 160.21 Absatz 2 und R B 160.22 Absatz 6) jeweils gesondert zu ermitteln. [2]Für die Betriebswohnungen und den Wohnteil richtet sich die Abgrenzung vom Wirtschaftsteil nach der Verkehrsauffassung. [3]Es bestehen keine Bedenken, die ertragsteuerrechtlich getroffene Entscheidung zu Grunde zu legen. [4]Der Grund und Boden wird auf das Fünffache der bebauten Fläche der jeweils zu bewertenden Wohngebäude begrenzt.

(3) [1]Bei der Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils ist jedes Gebäude bzw. jeder Gebäudeteil gesondert zu betrachten. [2]Dabei ist die Abgrenzung nach Absatz 2 Satz 2 zu beachten. [3]Handelt es sich um ein freistehendes Bauwerk, erfolgt die Wertermittlung für das Wohnhaus bzw. die Wohnung des Altenteilers nach den Grundsätzen für Ein- und Zweifamilienhäuser. [4]Befindet sich die jeweils zu bewertende Wohnung innerhalb eines räumlichen Verbunds mit anderen Gebäuden oder Gebäudeteilen, sind die Grundsätze für die Bewertung von Wohnungseigentum (§ 182 Absatz 2 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 4 Nummer 1 BewG) maßgebend.

R B 167.2 Ermäßigungen für Besonderheiten

(1) [1]Bei bebauten Grundstücksflächen, die Arbeitnehmern des Betriebs oder dem Betriebsleiter und seinen Familienangehörigen sowie Altenteilern für Wohnzwecke zur Verfügung stehen, ist für den Einzelfall zu prüfen, ob eine **räumliche Verbindung mit der Hofstelle** besteht. [2]Nur wenn im Einzelfall die räumliche Verbindung vorliegt, ist der jeweilige nach den Vorschriften des Grundvermögens ermittelte Wert nach § 167 Absatz 3 BewG um 15 Prozent zu ermäßigen.

(2) [1]**Hofstelle** ist diejenige Stelle, von der aus land- und forstwirtschaftliche Flächen ordnungsgemäß nachhaltig bewirtschaftet werden. [2]Umfang und Ausstattung der Hofstelle richten sich grundsätzlich nach den Erfordernissen und der Größe der von dieser Stelle aus bewirtschafteten Flächen. [3]Eine Hofstelle umfasst die Wirtschaftsgebäude und die dazugehörigen Nebenflächen (> R B 160.1 Absatz 3). [4]Hecken, Gräben, Grenzraine und dergleichen gehören nur dann zur Hofstelle, wenn sie in räumlicher Verbindung mit den Wirtschaftsgebäuden stehen.

(3) [1]Befinden sich Betriebswohnungen und Wohnteil **unmittelbar neben den Wirtschaftsgebäuden** oder den dazugehörigen Nebenflächen, ist eine räumliche Verbindung im Sinne des § 167 Absatz 3 BewG stets anzunehmen. [2]Diese Voraussetzung ist z.B. auch erfüllt, wenn Betriebswohnungen und Wohnteil durch eine öffentliche Straße mit geringer Verkehrsbelastung von der Hofstelle getrennt sind.

(4) [1]Eine **räumliche Verbindung** mit der Hofstelle **besteht nicht**, wenn zwischen der Hofstelle und den Betriebswohnungen oder dem Wohnteil Industriegelände oder bebaute Grundstücke liegen. [2]Ebenso geht die räumliche Verbindung verloren, wenn die Betriebswohnungen oder die zum Wohnteil gehörenden Wohngrundstücke durch Autobahnen oder Flüsse von der Hofstelle getrennt sind. [3]Das Gleiche gilt auch, wenn die Betriebswohnungen oder die zum Wohnteil gehörenden Wohngrundstücke zwar nur durch eine Straße oder einen Weg von der Hofstelle getrennt sind, aber in einem geschlossenen Wohnbaugebiet liegen.

(5) [1]Die **Ermäßigung von 15 Prozent** im Sinne des § 167 Absatz 3 BewG ist stets von dem ermittelten Vergleichs-, Ertrags- oder Sachwert vorzunehmen.

R B 167.3 Öffnungsklausel für die Betriebswohnungen und den Wohnteil

(1) [1]Für die Betriebswohnungen oder den Wohnteil des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft kann abweichend von der Wertermittlung nach den §§ 179 und 182 bis 196 BewG der niedrigere gemeine Wert **(Verkehrswert)** am Bewertungsstichtag angesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige diesen nachweist (§ 167 Absatz 4 BewG). [2]Beim Ansatz des niedrigeren gemeinen Werts scheidet die Ermäßigung nach § 167 Absatz 3 BewG aus.

(2) [1]Als Nachweis ist regelmäßig ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erforderlich. [2]Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundbesitzwerts nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. [3]Enthält das Gutachten Mängel (z. B. methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), ist es zurückzuweisen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich. [4]Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gelten grundsätzlich die auf Grund des § 199 Absatz 1 BauGB erlassenen Vorschriften. [5]Nach Maßgabe dieser Vorschriften besteht insoweit die Möglichkeit, **sämtliche wertbeeinflussenden Umstände** zur Ermittlung des gemeinen Werts (Verkehrswerts) von Grundstücken zu berücksichtigen. [6]Hierzu gehören auch die den Wert beeinflussenden Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie z. B. Grunddienstbarkeiten und persönliche Nutzungsrechte. [7]Ein Einzelnachweis zu Bewertungsgrundlagen nach §§ 179 und 182 bis 196 BewG, z. B. hinsichtlich der Bewirtschaftungskosten, kommt nicht in Betracht. [8]Auszüge aus der Kaufpreissammlung können ein Gutachten nicht ersetzen.

(3) [1]Ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommener Kaufpreis über den entsprechenden Teil der wirtschaftlichen Einheit kann als Nachweis dienen. [2]Ist ein Kaufpreis außerhalb dieses Zeitraums im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen und sind die maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen zum Bewertungsstichtag unverändert geblieben, so kann auch dieser als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts dienen. [3]Es bestehen keine Bedenken, diesen Wert regelmäßig ohne Wertkorrekturen zu übernehmen.

Zu § 168 BewG

R B 168 Grundbesitzwert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

(1) [1]Der Grundbesitzwert eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft setzt sich grundsätzlich aus dem Wert des Wirtschaftsteils, dem Wert der Betriebswohnungen und dem Wert des Wohnteils zusammen. [2]Die Werte werden jeweils getrennt ermittelt und dann zu einer Summe zusammengefasst. [3]Der Wert der Betriebswohnungen und der Wert des Wohnteils sind unter Berücksichtigung der damit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten zu ermitteln. [4]Abweichend von Satz 1 besteht der Grundbesitzwert für Stückländereien nur aus dem Wert des Wirtschaftsteils. [5]Die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts erfolgt unter Berücksichtigung der R B 151.2 Absatz 3.

(2) Auch wenn ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft anteilig übertragen wird, ist eine Wertermittlung für die gesamte wirtschaftliche Einheit erforderlich (§ 12 Absatz 3 ErbStG in Verbindung mit § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 157

BewG).

(3) [1]Soweit der Anteil an einer Personengesellschaft oder -gemeinschaft der Besteuerung unterliegt, ist der Grundbesitzwert für den ganzen Betrieb einheitlich zu ermitteln. [2]Dabei sind alle Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen, die dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmt sind, auch wenn sie nur einem oder mehreren Beteiligten gemeinsam gehören. [3]Die Vorschrift des § 158 Absatz 4 BewG ist bei der Einbeziehung der Wirtschaftsgüter zu beachten. [4]Der hiernach ermittelte Grundbesitzwert ist grundsätzlich nach den Eigentumsverhältnissen aufzuteilen.

(4) [1]Der Wert des Wirtschaftsteils ist nach den bei der Ermittlung des Mindestwerts zu Grunde gelegten Verhältnissen aufzuteilen. [2]Dabei richtet sich die Zuordnung des Grund und Bodens, der Wirtschaftsgebäude und der Verbindlichkeiten nach den Eigentumsverhältnissen der Gesellschaft und der Gesellschafter. [3]Die Zuordnung der übrigen Wirtschaftsgüter erfolgt nach den Eigentumsverhältnissen der Gesellschaft und entsprechend dem vom Eigentümer zur Verfügung gestellten Umfang. [4]Hierfür sind die gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen maßgeblich, wobei es unerheblich ist, ob die Wirtschaftsgüter auf Grund gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Vereinbarungen überlassen werden.

(5) Aus Vereinfachungsgründen ist es abweichend von Absatz 4 nicht zu beanstanden, wenn der Wert des Besatzkapitals nach dem Verhältnis der Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeteilt wird, die dem Betrieb am Bewertungsstichtag zu dienen bestimmt sind.

(6) Sind für eine Aufteilung der Wirtschaftsgüter keine geeigneten Unterlagen vorhanden (z. B. in Fällen der Gewinnermittlung nach § 13a EStG), folgt die Verteilung des Grundbesitzwerts nach Köpfen.

(7) [1]Der für die Betriebswohnungen und den Wohnteil jeweils gesondert ermittelte Wert ist nach den Eigentumsverhältnissen zu berücksichtigen. [2]Befinden sich die Betriebswohnungen oder der Wohnteil im Eigentum der Gesellschaft, so ist der Wert den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungshöhe anteilig zuzurechnen.

(8) Absatz 7 gilt auch für Verbindlichkeiten.

(9) Der Umfang des festzustellenden Grundbesitzwertes für den Anteil am land- und forstwirtschaftlichen Vermögen bestimmt sich nach R B 151.2 Absatz 2.

E. Grundvermögen

Zu § 176 BewG

R B 176.1 Begriff des Grundvermögens

(1) [1]§ 176 BewG bestimmt den **Begriff** des Grundvermögens. [2]Dazu gehören der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (> Abschnitt 1 BewRGr). [3]Zum Grundvermögen gehören ebenso das Erbbaurecht (> R B 192.1) sowie das Wohnungs- und Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz (> R B 181.2).

(2) [1]Das Grundvermögen ist vom **land- und forstwirtschaftlichen Vermögen** abzugrenzen. [2]Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört, was einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt ist. [3]Nur wenn die in §§ 158 und 159 BewG genannten Voraussetzungen für die Zurechnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nicht vorliegen, können die Wirtschaftsgüter, insbesondere Grund und Boden sowie Gebäude, zum Grundvermögen gehören.

(3) [1]Die Abgrenzung zwischen Grundvermögen und dem zum **Betriebsvermögen** gehörenden Grundbesitz (Betriebsgrundstücke) ergibt sich aus § 176 Absatz 1 in Verbindung mit §§ 95 und 99 BewG. [2]Nach § 95 Absatz 1 BewG umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Absatz 1 und 2 EStG, die bei der

steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. [3]Grundbesitz der in § 97 Absatz 1 BewG bezeichneten inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehört grundsätzlich kraft Rechtsform zum Betriebsvermögen. [4]Ein zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne von § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG gehörendes Grundstück kann nach § 99 BewG nicht Betriebsvermögen sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient.

(4) Nicht in das Grundvermögen einzubeziehen sind nach § 176 Absatz 2 BewG **Bodenschätze** sowie Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art einer Betriebsanlage **(Betriebsvorrichtungen)**, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Gebäudes oder, ohne Bestandteil eines Gebäudes zu sein, Bestandteile des Grundstücks sind.

R B 176.2 Grundstück

(1) [1]Die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens ist das **Grundstück**. [2]Der Begriff "Grundstück" ist dabei nicht gleichbedeutend mit dem Begriff des Grundstücks im Sinne des Bürgerlichen Rechts. [3]Maßgebend ist nach § 2 BewG allein, was als wirtschaftliche Einheit nach den Anschauungen des Verkehrs anzusehen ist. [4]Nach § 2 Absatz 2 BewG kann zu einer wirtschaftlichen Einheit nur Grundbesitz zusammengefasst werden, der demselben Eigentümer gehört. [5]Flächen, die im Eigentum eines Eigentümers stehen, und Flächen, die ihm und anderen Personen gemeinsam – gesamthänderisch oder nach Bruchteilen – gehören, können daher keine wirtschaftliche Einheit bilden.

(2) [1]Grenzt eine unbebaute Fläche an eine Grundstücksfläche, die zum Beispiel mit einem Einfamilienhaus bebaut ist, können beide Flächen auch bei so genannter offener Bauweise selbstständige wirtschaftliche Einheiten bilden. [2]Wird von einem größeren Grundstück eine Teilfläche verpachtet und errichtet der Pächter auf dieser Fläche ein Gebäude, ist die Teilfläche als besondere wirtschaftliche Einheit zu bewerten.

(3) Der Anteil des Eigentümers an **gemeinschaftlichen Hofflächen oder Garagen** ist nach § 157 Absatz 3 Satz 2 BewG in das Grundstück einzubeziehen, wenn der Anteil zusammen mit diesem genutzt wird.

Zu § 177 BewG

R B 177 Bewertungsmaßstab

[1]Bei der Bewertung des Grundvermögens ist der gemeine Wert nach § 9 BewG zu Grunde zu legen. [2]Dieser entspricht inhaltlich dem Verkehrswert (Marktwert) nach § 194 BauGB.

Zu § 178 BewG

R B 178 Begriff des unbebauten Grundstücks

(1) Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich **keine benutzbaren Gebäude** befinden.

(2) [1]Die **Benutzbarkeit** beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit des Gebäudes. [2]Es muss den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern nach objektiven Merkmalen zugemutet werden können, die Wohnungen oder Räume des gesamten Gebäudes zu benutzen. [3]Am Bewertungsstichtag müssen alle wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sein. [4]Geringfügige Restarbeiten, die üblicherweise vor dem tatsächlichen Bezug durchgeführt werden (z. B. Malerarbeiten, Verlegen des Bodenbelags), schließen die Bezugsfertigkeit nicht aus. [5]Auf die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde kommt es nicht an. [6]Ist das Gebäude am Bewertungsstichtag bezogen, begründet dies die widerlegbare Vermutung der Bezugsfertigkeit.

(3) [1]Bei der Entscheidung, ob ein **Gebäude bezugsfertig** ist, ist auf das ganze Gebäude und nicht auf einzelne Wohnungen oder Räume abzustellen. [2]Sind z. B. Wohnungen im Erdgeschoss vor dem Bewertungsstichtag, die übrigen Wohnungen jedoch erst danach bezugsfertig geworden, ist das Gebäude als nicht bezugsfertig anzusehen. [3]Die Bewertung eines Grundstücks im Zustand der Bebauung erfolgt nach § 196 BewG. [4]Dies ist z. B. der Fall, wenn bei

einem Bürogebäude mehrere Geschosse bereits bezugsfertig sind und bei anderen noch der vollständige Innenausbau fehlt. [5]Wird ein Gebäude dagegen nur zum Teil fertig gestellt und der Innenausbau nach den Wünschen der künftigen Nutzer zurückgestellt, ist das Gebäude insgesamt als bezugsfertig anzusehen. [6]Bei abschnittsweise errichtetem Gebäude ist die Entscheidung, ob ein bezugsfertiges Gebäude anzunehmen ist, nach der Verkehrsanschauung zu treffen. [7]Eine Errichtung in **Bauabschnitten** ist gegeben, wenn ein Gebäude nicht in einem Zuge in planmäßig vorgesehenem Umfang bzw. im Rahmen der behördlichen Genehmigung bezugsfertig erstellt wird (z. B. wird anstelle des geplanten Mietwohngrundstücks zunächst nur eine Wohnung im Erdgeschoss fertig gestellt). [8]Die Verzögerung / Unterbrechung darf jedoch nicht auf bautechnischen Gründen beruhen (z. B. Überwindung einer Frostperiode) und muss von gewisser Dauer – mindestens zwei Jahre – sein.

(4) [1]Ein Gebäude ist **nicht mehr benutzbar**, wenn infolge des Verfalls des Gebäudes oder der Zerstörung keine **auf Dauer** benutzbaren Räume vorhanden sind (§ 178 Absatz 2 Satz 2 BewG). [2]Ein Gebäude ist dem Verfall preisgegeben, wenn der Verfall so weit fortgeschritten ist, dass das Gebäude nach objektiven Verhältnissen auf Dauer nicht mehr benutzt werden kann. [3]Die Verfallsmerkmale müssen an der Bausubstanz erkennbar sein und das gesamte Gebäude betreffen. [4]Von einem Verfall ist auszugehen, wenn erhebliche Schäden an konstruktiven Teilen des Gebäudes eingetreten sind und ein Zustand gegeben ist, der aus bauordnungsrechtlicher Sicht die sofortige Räumung nach sich ziehen würde. [5]Das ist stets der Fall, wenn eine Anordnung der Bauaufsichtsbehörde zur sofortigen Räumung des Grundstücks vorliegt; dabei ist gesondert zu prüfen, ob der Zustand von Dauer ist. [6]Hingegen wirken sich behebbare Baumängel und Bauschäden sowie aufgestauter Reparaturbedarf infolge von unterlassenen Instandsetzungs- und Reparaturarbeiten regelmäßig nur vorübergehend auf Art und Umfang der Gebäudenutzung aus und betreffen nicht unmittelbar die Konstruktion des Gebäudes. [7]Sie führen deshalb nicht dazu, ein Gebäude als dem Verfall preisgegeben anzusehen. [8]Befinden sich auf dem Grundstück Gebäude, die auf Grund von Umbauarbeiten vorübergehend nicht benutzbar sind, gilt das Grundstück als bebautes Grundstück. [9]Sofern bereits vorhandene Gebäude am Bewertungsstichtag wegen baulicher Mängel oder fehlender Ausstattungsmerkmale (z. B. Heizung, Wohnungstüren) vorübergehend nicht benutzbar sind, liegt kein unbebautes Grundstück vor. [10]Nicht zu erfassen sind jedoch Gebäude, die infolge Entkernung keine bestimmungsgemäß benutzbaren Räume mehr enthalten, auch wenn dies nur vorübergehend der Fall ist. [11]Ein Gebäude ist zerstört, wenn keine auf Dauer benutzbaren Räume vorhanden sind.

Zu § 179 BewG

R B 179.1 Bewertung von unbebauten Grundstücken

(1) [1]Der Wert unbebauter Grundstücke umfasst den Wert des Grund und Bodens, mit dem die Außenanlagen abgegolten sind. [2]Bei der Bestimmung des Werts eines unbebauten Grundstücks ist vom **Bodenrichtwert** auszugehen (§ 179 Satz 1 BewG). [3]Bei den Bodenrichtwerten handelt es sich um durchschnittliche Lagewerte, die von den Gutachterausschüssen nach § 196 BauGB auf Grund der Kaufpreissammlung flächendeckend unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustandes ermittelt und den Finanzämtern mitgeteilt werden.

(2) Als Entwicklungszustände kommen in Betracht (> § 5 Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmoWertV):

1. Flächen der Land- oder Forstwirtschaft,
2. Bauerwartungsland,
3. Rohbauland und
4. baureifes Land.

(3) [1]**Bauerwartungsland** sind Flächen, die nach ihren weiteren Grundstücksmerkmalen (> § 6 ImmoWertV), insbesondere dem Stand der Bauleitplanung und der sonstigen städtebaulichen Entwicklung des Gebiets, eine bauliche Nutzung auf Grund konkreter Tatsachen mit hinreichender Sicherheit erwarten lassen. [2]Ist damit zu rechnen, dass die Flächen in absehbarer Zeit (> Abschnitt 2 Absatz 7 BewRGr) anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen

werden und daher gemäß § 159 BewG als Grundvermögen anzusehen sind, werden diese Flächen regelmäßig als Bauerwartungsland angesetzt. [3]**Rohbauland** sind Flächen, die nach den §§ 30, 33 und 34 BauGB für eine bauliche Nutzung bestimmt sind, deren Erschließung aber noch nicht gesichert ist oder die nach Lage, Form oder Größe für eine bauliche Nutzung unzureichend gestaltet sind. [4]Im Regelfall handelt es sich hierbei um größere, unerschlossene Grundstücksflächen, die die Eigenschaft als land- und forstwirtschaftliches Vermögen verloren haben, selbst wenn sie noch land- und forstwirtschaftlich genutzt werden (§ 159 BewG). [5]**Bruttorohbauland** schließt im Gegensatz zum **Nettorohbauland** die für öffentliche Zwecke benötigten Flächen des Planungsgebiets ein. [6]**Baureifes Land** sind Flächen, die nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften und den tatsächlichen Gegebenheiten baulich nutzbar sind (> § 5 Absatz 4 ImmoWertV).

R B 179.2 Ansatz der Bodenrichtwerte

(1) [1]Bei der Wertermittlung ist der Bodenrichtwert anzusetzen, dessen turnusmäßige Ermittlung dem Bewertungsstichtag vorausging. [2]Es kommt somit nicht darauf an, wann der Gutachterausschuss den Bodenrichtwert tatsächlich ermittelt und dem Finanzamt mitgeteilt hat. [3]Vom Gutachterausschuss veröffentlichte Bodenpreisindexreihen, die aus Kauffällen des Grundstücksmarktes abgeleitet wurden, sind als Bestandteil der Bodenrichtwerte zu berücksichtigen. [4]Nach § 196 BauGB sind Bodenrichtwerte vom Gutachterausschuss flächendeckend zu ermitteln. [5]Dabei bildet der Gutachterausschuss Richtwertzonen, die jeweils Gebiete umfassen, die nach Art und Maß der Nutzung weitgehend übereinstimmen. [6]Die wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmale des Bodenrichtwertgrundstücks sind vom Gutachterausschuss darzustellen. [7]Wertbeeinflussende Grundstücksmerkmale sind insbesondere die Art und das Maß der baulichen Nutzung, das sich in der Geschossflächenzahl und in der Anzahl der möglichen Geschosse ausdrücken kann, die Grundstückstiefe und die Grundstücksgröße sowie die Unterteilung in erschließungsbeitragspflichtiges oder erschließungsbeitragsfreies Bauland. [8]Für Grundstücke, die mit den **wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks** in der jeweiligen Bodenrichtwertzone **übereinstimmen**, ist der Bodenrichtwert anzusetzen. [9]Der Wert von Grundstücken, die von den wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks abweichen, ist grundsätzlich nach den Vorgaben des Gutachterausschusses (> Absätze 2 bis 6) aus dem Bodenrichtwert der jeweiligen Richtwertzone abzuleiten.

(2) [1]Wird zu dem Bodenrichtwert eine **Geschossflächenzahl** bzw. wertrelevante Geschossflächenzahl (WGFZ; > Tz. 6 Absatz 6 Bodenrichtwertrichtlinie – BRW-RL) angegeben, ist bei Grundstücken, deren Geschossflächenzahl von der des Bodenrichtwertgrundstücks abweicht, der Bodenwert nach folgender Formel abzuleiten:

$$\frac{\text{Umrechnungskoeffizient für die Geschossflächenzahl des zu bewertenden Grundstücks}}{\text{Umrechnungskoeffizient für die Geschossflächenzahl des Bodenrichtwertgrundstücks}} \times \text{Bodenrichtwert} = \text{Bodenwert/m}^2$$

[2]Die Umrechnungskoeffizienten sind den Bewertungsstellen der Finanzämter vom zuständigen Gutachterausschuss zusammen mit den Bodenrichtwerten mitzuteilen.

(3) Sofern die Gutachterausschüsse Umrechnungskoeffizienten in Abhängigkeit von der **Grundstücksgröße** vorgegeben haben, sind diese anzusetzen.

(4) [1]Sind die Bodenrichtwerte in Abhängigkeit von der **Grundstückstiefe** ermittelt worden, ist die Grundstücksfläche aufzuteilen. [2]Dabei ist die Grundstücksfläche nach ihrer Tiefe in Zonen zu gliedern, deren Abgrenzung sich nach den Vorgaben des Gutachterausschusses richtet.

(5) [1]Für **Frei- und Verkehrsflächen**, die als solche ausgewiesen sind, ist vom Bodenrichtwert ein angemessener Abschlag zu machen, soweit er nicht bereits in die Ermittlung des Bodenrichtwerts eingeflossen ist. [2]Die Höhe des Abschlags ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls zu bemessen.

(6) [1]Zu den wesentlichen wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks gehört bei **baureifem Land** stets der **erschließungsbeitragsrechtliche Zustand** (> § 10 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 ImmoWertV). [2]Bodenrichtwerte für baureifes Land werden in der Regel von den Gutachterausschüssen für erschließungsbeitragsfreie und kostenerstattungsbeitragsfreie Grundstücke ermittelt. [3]Hat der Gutachterausschuss einen Bodenrichtwert für

erschließungsbeitragspflichtiges Bauland festgelegt, ist dieser Richtwert maßgebend, solange die Erschließungsbeitragspflicht besteht. [4]Die Beitragspflicht kann auch dann noch bestehen, wenn die Erschließungsmaßnahmen bereits abgeschlossen wurden. [5]Auf den tatsächlichen Erschließungszustand kommt es somit nicht an. [6]Bei unterschiedlichen erschließungsbeitragsrechtlichen Zuständen zwischen Bodenrichtwertgrundstück und zu bewertendem Grundstück kommt eine Anpassung (Zu- oder Abschlag) nach Maßgabe vom Gutachterausschuss dokumentierter Erschließungsbeiträge in Betracht.

(7) [1]**Wertkorrekturen** des Bodenrichtwerts nach den Absätzen 2 bis 6 können nebeneinander in Betracht kommen. [2]Sind die vom Gutachterausschuss mitgeteilten Umrechnungskoeffizienten für die Geschossflächenzahl, Grundstücksgröße oder Grundstückstiefe (> Absatz 2 bis 4) aus erschließungsbeitragsfreien Grundstücken abgeleitet worden, sind die erschließungsbeitragspflichtigen Grundstücke vor Anwendung der Umrechnungskoeffizienten zunächst auf einen erschließungsbeitragsfreien Zustand umzurechnen. [3]Die Höhe der Erschließungsbeiträge, insbesondere für Kanalanlagen und Straßenausbau, sind nach den Vorgaben des Gutachterausschusses zu berücksichtigen. [4]Der Bodenwert ist zunächst aus den Absätzen 2 bis 4 abzuleiten. [5]Von dem abgeleitetem Bodenwert sind die Anpassungen nach den Absätzen 5 und 6 vorzunehmen. [6]Zwischenwerte sind auf volle Cent abzurunden.

(8) **Weitere wertbeeinflussende Grundstücksmerkmale**, wie z. B. Ecklage, Zuschnitt, Oberflächenbeschaffenheit und Beschaffenheit des Baugrundes, Lärm-, Staub- oder Geruchsbelästigungen, Altlasten sowie Außenanlagen bleiben außer Ansatz.

R B 179.3 Ansatz des Bodenwerts

(1) [1]Der aus dem Bodenrichtwert nach R B 179.2 ermittelte Bodenwert pro m² ist auf volle Cent abzurunden und ergibt multipliziert mit der Grundstücksfläche den Wert des Grund und Bodens **(Bodenwert)**. [2]Der Bodenwert ist auf volle Euro abzurunden.

(2) [1]Hat der Gutachterausschuss keinen Bodenrichtwert nach § 196 BauGB ermittelt, ist der Bodenwert pro m² aus den Bodenrichtwerten vergleichbarer Flächen abzuleiten. [2]R B 179.2 ist hierbei entsprechend zu berücksichtigen; bei Bedarf ist der Gutachterausschuss um Auskunft zu ersuchen (> § 193 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bzw. Satz 2 BauGB). [3]Durch Multiplikation von Grundstücksfläche und abgeleiteten Bodenwert pro m² sowie Abrundung des Produkts auf volle Euro ergibt sich der Bodenwert.

Zu § 180 BewG

R B 180 Begriff des bebauten Grundstücks

(1) [1]**Bebaute Grundstücke** sind Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden. [2]Wegen der Tatbestandsmerkmale Benutzbarkeit und Bezugsfertigkeit > R B 178.

(2) Wird ein **Gebäude in Bauabschnitten** errichtet, ist der fertig gestellte Teil als benutzbares Gebäude anzusehen (> R B 178 Absatz 3).

(3) [1]Zur wirtschaftlichen Einheit eines bebauten Grundstücks gehören der **Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör** (> R B 176.1 Absatz 1). [2]Nicht einzubeziehen sind Maschinen und Betriebsvorrichtungen (> R B 176.1 Absatz 4).

(4) [1]Zum **Grund und Boden** gehören die bebaute Fläche und die mit dem Gebäude im Zusammenhang stehende unbebaute Fläche, insbesondere der Hofraum sowie Haus- und Vorgarten. [2]Bei einer hieran anschließenden größeren unbebauten Fläche ist für die Beurteilung, was als wirtschaftliche Einheit gilt, die Verkehrsanschauung maßgebend (> R B 176.2 Absatz 1).

(5) [1]Wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind auch die **Gebäude** und die mit Gebäuden verbundenen Anbauten (z. B. Wintergärten). [2]Im Grundbesitzwert zu erfassen sind die **Nebengebäude**, wenn sie auf dem mit dem Hauptgebäude bebauten Grundstück stehen (z. B. Garagen).

Zu § 181 BewG

R B 181.1 Grundstücksarten

(1) [1]Bei bebauten Grundstücken wird nach § 181 BewG zwischen folgenden Grundstücksarten unterschieden.

Grundstücksart	Voraussetzungen
1. Ein- und Zweifamilienhäuser	– Wohngrundstücke mit bis zu zwei Wohnungen; – Mitbenutzung für betriebliche oder öffentliche Zwecke zu weniger als 50 Prozent – berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche – ist unschädlich, soweit dadurch nicht die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus wesentlich beeinträchtigt wird; – kein Wohnungseigentum nach Nummer 3.
2. Mietwohngrundstücke	– Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent – berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche – Wohnzwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser im Sinne der Nummer 1 oder Wohnungseigentum nach Nummer 3 sind.
3. Wohnungs- und Teileigentum	– Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Absatz 2 WEG). – Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Absatz 3 WEG).
4. Geschäftsgrundstücke	– Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent – berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche – eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum nach Nummer 3 sind.
5. gemischt genutzte Grundstücke	– Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und keine Grundstücke im Sinne der Nummer 1 bis 4 sind.
6. sonstige bebaute Grundstücke	– Grundstücke, die nicht unter die Nummer 1 bis 5 fallen.

[2]Die Grundstücksart ist für die Zuordnung des Bewertungsverfahrens von entscheidender Bedeutung (§ 182 BewG, > R B 182). [3]Die Abgrenzung der Grundstücksarten ist nach dem **Verhältnis der Wohn- und Nutzfläche** vorzunehmen. [4]Dabei sind Nutzflächen, die in einem Nutzungszusammenhang mit Wohnflächen stehen (z. B. Garagen, Kellerräume), nicht einzubeziehen. [5]Maßgeblich ist die Wohnfläche nach der Wohnflächenverordnung (WoFlV). [6]Ist die Wohnfläche bis zum 31. Dezember 2003 nach der II. Berechnungsverordnung (II. BV) berechnet worden, bleibt es bei dieser Berechnung (> § 5 WoFlV), soweit nach dem 31. Dezember 2003 keine baulichen Änderungen an dem Wohnraum vorgenommen worden sind, die eine Neuberechnung erforderlich machen. [7]Abzustellen ist auf die tatsächliche Nutzung

am Bewertungsstichtag.

(2) [1]Bei der Festlegung der Grundstücksart ist stets die **gesamte wirtschaftliche Einheit** zu betrachten. [2]Dies gilt auch, wenn sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude oder Gebäudeteile unterschiedlicher Bauart oder Nutzung befinden.

(3) [1]§ 181 Absatz 9 BewG definiert die **Wohnung** im bewertungsrechtlichen Sinne. [2]Eine Wohnung ist hiernach die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbstständigen Haushalts möglich ist. [3]Die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden, einen selbstständigen Zugang haben und mindestens eine Wohnfläche von 23 Quadratmeter aufweisen. [4]Außerdem ist erforderlich, dass die für die Führung eines selbstständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind.

R B 181.2 Wohnungs- und Teileigentum

(1) [1]Jedes **Wohnungseigentum** und jedes **Teileigentum** gilt als ein Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes (§ 176 Absatz 1 Nummer 3 BewG). [2]Wohnungseigentum und Teileigentum werden nach § 2 WEG entweder durch vertragliche Einräumung von Sondereigentum (§ 3 WEG) oder durch Teilung (§ 8 WEG) begründet. [3]Nach § 3 WEG kann Sondereigentum auch an Räumen in einem erst zu errichtenden Gebäude eingeräumt werden. [4]Ebenso ist die Teilung durch den Eigentümer auch bei einem erst noch zu errichtenden Gebäude möglich (§ 8 Absatz 1 WEG). [5]Die rechtliche Zusammenführung von Sondereigentum und Miteigentumsanteil bildet von Beginn an Wohnungseigentum oder Teileigentum im Sinne des § 1 Absatz 2 und 3 WEG.

(2) [1]Das **Wohnungs-/Teileigentum** entsteht zivilrechtlich mit der Anlegung des Wohnungs- oder Teileigentumsgrundbuchs. [2]Schenkungsteuerrechtlich gilt das Wohnungs-/Teileigentum bereits dann als entstanden, wenn die Teilungserklärung beurkundet ist und die Anlegung des Grundbuchs beantragt werden kann (> R E 9.1 Absatz 1). [3]Dies gilt sowohl für am Bewertungsstichtag noch nicht bezugsfertige Gebäude als auch für bereits bestehende Gebäude.

(3) [1]Die wirtschaftliche Einheit des Wohnungs-/Teileigentums setzt sich aus dem **Sondereigentum und dem Miteigentumsanteil** an dem gemeinschaftlichen Eigentum zusammen, zu dem es gehört. [2]Sind bei einem Wohnungseigentum mehrere Wohnungen mit nur einem Miteigentumsanteil verbunden, sind sie grundsätzlich zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen. [3]Eine Ausnahme besteht jedoch dann, wenn die tatsächlichen Gegebenheiten der Verkehrsanschauung entgegenstehen. [4]Liegen die **Wohnungen** in demselben Haus unmittelbar übereinander oder nebeneinander und sind sie so **miteinander verbunden**, dass sie sich als ein Raumkörper darstellen, bilden sie eine wirtschaftliche Einheit. [5]Besteht keine derartige Verbindung, weil sich die Wohnungen getrennt von anderen im Sondereigentum stehenden Wohnungen im Gebäude befinden, sind nach der Verkehrsanschauung mehrere wirtschaftliche Einheiten anzunehmen.

(4) [1]Handelt es sich dagegen um **mehrere Wohnungen**, die jeweils mit einem Miteigentumsanteil am Grundstück verbunden sind und liegen mithin zivilrechtlich mehrere selbstständige Wohnungseigentumsrechte vor, ist trotz des tatsächlichen Aneinandergrenzens und der Eintragung auf ein gemeinsames Wohnungsgrundbuchblatt eine Zusammenfassung zu einer einheitlichen wirtschaftlichen Einheit nicht möglich. [2]Werden mehrere Wohnungen durch größere bauliche Maßnahmen zu einer einzigen Wohnung umgestaltet und sind sie danach nicht mehr ohne größere bauliche Veränderungen getrennt veräußerbar, bilden sie nur eine wirtschaftliche Einheit. [3]Dies gilt entsprechend für die bauliche Zusammenfassung von Wohnung und Gewerberaum.

(5) [1]**Zubehörräume**, insbesondere Kellerräume und sonstige Abstellräume, die der Grundstückseigentümer gemeinsam mit seinem Miteigentumsanteil nutzt, sind ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Gestaltung in die wirtschaftliche Einheit einzubeziehen. [2]Gehören zu der Wohnung auch Garagen, sind sie in die wirtschaftliche Einheit des Wohnungseigentums einzubeziehen (§ 157 Absatz 3 Satz 2 in Verbindung mit § 70 Absatz 1 und 2 BewG). [3]Es kommt nicht darauf an, ob sich die Garagen auf dem Grundstück der Eigentumswohnungsanlage oder auf einem Grundstück in der näheren Umgebung befinden. [4]An Abstellplätzen außerhalb von Sammelgaragen kann kein Sondereigentum begründet werden. [5]Derartige

Abstellplätze sind Gemeinschaftseigentum, die jedoch mittels einer Nutzungsvereinbarung einem bestimmten Wohnungseigentums- oder Teileigentumsrecht zugeordnet werden können.

Zu § 182 BewG

R B 182 Zuordnung zu den Bewertungsverfahren

(1) [1]Der Wert eines Grundstücks ist entweder nach dem Vergleichswertverfahren, dem Ertragswertverfahren oder dem Sachwertverfahren zu bemessen. [2]Welches Verfahren für die zu bewertende wirtschaftliche Einheit anzuwenden ist, richtet sich nach der **Grundstücksart der wirtschaftlichen Einheit** (§ 181 BewG, > R B 181.1).

(2) [1]Das **Vergleichswertverfahren** (§ 183 BewG) ist für das Wohnungseigentum, das Teileigentum und für die Ein- und Zweifamilienhäuser anzuwenden, sofern der Gutachterausschuss entsprechende Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren ermittelt hat. [2]Nachrangig kann auf die in der Finanzverwaltung vorliegenden Unterlagen zu Vergleichspreisen zurückgegriffen werden

(3) [1]Das **Ertragswertverfahren** (§§ 184 bis 188 BewG) ist für Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke anzuwenden, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt. [2]Die übliche Miete kann auch durch ein Mietgutachten nachgewiesen werden (> R B 186.5 Absatz 5). [3]Das Verfahren ist nicht anzuwenden, wenn zwar eine tatsächliche Miete vereinbart ist, jedoch keine übliche Miete ermittelt werden kann, da in einem solchen Fall ein Vergleich nicht möglich ist. [4]Mietwohngrundstücke sind nach § 182 Absatz 3 Nummer 1 BewG stets im Ertragswertverfahren zu bewerten. [5]Ist in diesen Fällen weder eine tatsächliche Miete vorhanden noch eine ortsübliche Miete ermittelbar, ist die Miete marktbezogen, beispielsweise durch Abgleich mit den Mietverhältnissen in vergleichbaren überregionalen Lagen, zu schätzen.

(4) [1]Das **Sachwertverfahren** (§§ 189 bis 191 BewG) ist für die Bewertung der sonstigen bebauten Grundstücke heranzuziehen. [2]Darüber hinaus ist das Sachwertverfahren das Auffangverfahren für

- das Wohnungseigentum, das Teileigentum und für Ein- und Zweifamilienhäuser, wenn das Vergleichswertverfahren mangels Vergleichspreisen oder Vergleichsfaktoren nicht anwendbar ist;
- Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt.

(5) Befinden sich auf einem Grundstück mehrere selbstständige Gebäude oder Gebäudeteile und lässt sich für mindestens eines dieser Gebäude oder Gebäudeteile keine übliche Miete ermitteln, erfolgt die Wertermittlung für die gesamte wirtschaftliche Einheit einheitlich nach dem Sachwertverfahren.

Zu § 183 BewG

R B 183 Vergleichswertverfahren

(1) [1]Bei der Anwendung des Vergleichswertverfahrens wird der Grundbesitzwert des zu bewertenden bebauten Grundstücks entweder aus **Vergleichspreisen** (Absatz 2) für vergleichbare Grundstücke oder aus **Vergleichsfaktoren** (Absatz 3) abgeleitet. [2]Der Vergleichswert bebauter Grundstücke umfasst den Boden- und Gebäudewert.

(2) [1]Im **Vergleichspreisverfahren** wird der Vergleichswert aus einer ausreichenden Zahl von geeigneten Vergleichspreisen ermittelt. [2]Für die Ableitung der Vergleichspreise sind die Kaufpreise solcher Grundstücke heranzuziehen, die mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmende Grundstücksmerkmale aufweisen (Vergleichsgrundstücke, § 183 Absatz 1 BewG). [3]Eine hinreichende Übereinstimmung der Grundstücksmerkmale der Vergleichsgrundstücke liegt vor, wenn sie insbesondere hinsichtlich ihrer Lage, Art und Maß der baulichen Nutzung, Größe, Erschließungszustand, Gebäudeart und Alter des Gebäudes mit dem zu bewertenden Grundstück weitgehend übereinstimmen bzw. die Abweichungen in sachgerechter Weise (> Absatz 4) berücksichtigt werden können. [4]Vorrangig ist auf die von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte mitgeteilten

Vergleichspreise zurückzugreifen. [5]Liegen mehrere Vergleichspreise vor, soll der Durchschnittswert angesetzt werden. [6]Sofern der Gutachterausschuss nur Durchschnittskaufpreise (Kaufpreismittel) aus einer Vielzahl von Kauffällen einer Grundstücksart ohne Berücksichtigung unterschiedlicher wertbeeinflussender Grundstücksmerkmale abgeleitet hat, sind diese als Vergleichspreise nicht geeignet. [7]Soweit von den Gutachterausschüssen keine Vergleichspreise vorliegen, kann das zuständige Finanzamt geeignete Vergleichspreise aus anderen Kaufpreissammlungen als nach § 195 BauGB berücksichtigen.

(3) [1]Anstelle von Vergleichspreisen können zur Ermittlung des Vergleichswerts auch **Vergleichsfaktoren** herangezogen werden, die vom Gutachterausschuss für Grundstückswerte für geeignete Bezugseinheiten, z. B. die Wohnfläche (Gebäudefaktor) oder den erzielbaren jährlichen Ertrag (Ertragsfaktor), ermittelt und mitgeteilt werden (§ 183 Absatz 2 BewG). [2]Der Vergleichswert ergibt sich dann durch Vervielfachung der Bezugseinheit mit dem Vergleichsfaktor. [3]Vergleichsfaktoren sind geeignet, wenn die Grundstücksmerkmale der ihnen zugrunde liegenden Grundstücke hinreichend mit denen des zu bewertenden Grundstücks übereinstimmen bzw. die Abweichungen in sachgerechter Weise (Absatz 4) berücksichtigt werden können. [4]Beziehen sich die Vergleichsfaktoren nur auf den Gebäudewert, ist der Bodenwert zusätzlich nach Maßgabe des § 179 BewG zu ermitteln.

(4) [1]Weichen die Grundstücksmerkmale der Vergleichsgrundstücke bzw. der den Vergleichsfaktoren zugrunde liegenden Grundstücke von den Grundstücksmerkmalen des zu bewertenden Grundstücks ab, so sind diese **Abweichungen** durch Zu- oder Abschläge nach Vorgabe des Gutachterausschusses für Grundstückswerte zu berücksichtigen. [2]Besonderheiten, insbesondere die den Wert beeinflussenden Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, werden in dem typisierenden Vergleichswertverfahren nach § 183 Absatz 1 und 2 BewG nicht berücksichtigt (§ 183 Absatz 3 BewG).

Zu § 184 BewG

R B 184 Allgemeine Grundsätze des Ertragswertverfahrens

[1]Im Ertragswertverfahren nach den §§ 184 bis 188 BewG wird der Grundbesitzwert (Ertragswert) aus der **Summe von Bodenwert** (Bodenertragswert) und **Gebäudewert** (Gebäudeertragswert) gebildet. [2]Der Bodenwert ist wie bei einem unbebauten Grundstück nach Maßgabe des § 179 BewG zu ermitteln. [3]Der Gebäudewert ist getrennt vom Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags zu bestimmen. [4]Sonstige bauliche Anlagen, insbesondere Außenanlagen, sind regelmäßig mit dem Ertragswert abgegolten. [5]Als Ertragswert (Grundbesitzwert) ist mindestens der Bodenwert anzusetzen.

Zu § 185 BewG

R B 185.1 Bodenwertverzinsung

(1) [1]Der Reinertrag für ein bebautes Grundstück stellt sowohl die Verzinsung für den Grund und Boden als auch für die auf dem Grundstück vorhandenen Gebäude dar. [2]Da der Grund und Boden als unvergänglich gilt, die Gebäude jedoch nur eine begrenzte Nutzungsdauer haben, ist der Reinertrag in Verzinsungsanteile des Bodens und der Gebäude aufzuspalten. [3]Der Reinertragsanteil (Verzinsungsbetrag) des **Grund und Bodens** ergibt als Barwert einer **ewigen Rente** den Bodenertragswert, der im Ertragswertverfahren durch den Ansatz des Bodenwerts nach Maßgabe des § 179 BewG bereits erfasst wird. [4]Der Reinertragsanteil der **Gebäude** ist zur Ermittlung des Gebäudewerts (Gebäudeertragswerts) als **Zeitrente** über die Restnutzungsdauer der Gebäude zu kapitalisieren (> R B 185.2).

(2) [1]Zur Ermittlung des Gebäudereinertrags ist vom Reinertrag des Grundstücks die **Bodenwertverzinsung** abzuziehen. [2]Hierzu ist der Bodenwert (> R B 179.3) mit dem angemessenen und nutzungstypischen Liegenschaftszinssatz (> R B 188.1) zu multiplizieren.

(3) [1]Ist das Grundstück wesentlich größer, als es einer den Gebäuden angemessenen Nutzung entspricht, und ist eine zusätzliche Nutzung oder Verwertung einer Teilfläche **(selbstständig verwertbare Teilfläche)** zulässig und möglich, ohne dass mehrere wirtschaftliche Einheiten vorliegen, ist diese Teilfläche bei der Berechnung des

Bodenwertverzinsungsbetrages nicht zu berücksichtigen (§ 185 Absatz 2 Satz 3 BewG). [2]Mithin ist bei der Ermittlung des Betrags der Bodenwertverzinsung nur die der jeweiligen Bebauung zurechenbare Grundstücksfläche anzusetzen. [3]Diese zurechenbare Grundstücksfläche entspricht regelmäßig der bebauten Fläche einschließlich der sog. Umgriffsfläche. [4]Dabei ist nicht entscheidend, ob die selbstständig nutzbaren Teilflächen baulich nutzbar sind. [5]Vielmehr wird unter einer selbstständig nutzbaren Teilfläche jede sinnvolle Nutzung verstanden (Lagerfläche, Abstellfläche, Gartenfläche, Schrebergarten usw.). [6]Die selbstständig nutzbare Teilfläche muss hinreichend groß und so gestaltet sein, dass eine entsprechende Nutzung oder Verwertung möglich ist.

(4) [1]Verbleibt nach Abzug der Bodenwertverzinsung kein oder ein negativer Betrag ist nach § 184 Absatz 3 Satz 2 BewG der Bodenwert anzusetzen **(Mindestwert)**.

R B 185.2 Vervielfältiger

[1]Der Vervielfältiger, mit dem der Gebäudereinertrag kapitalisiert wird, bestimmt sich nach dem Liegenschaftszinssatz (§ 188 BewG, > R B 188.1) und der Restnutzungsdauer (> R B 185.3). [2]Mathematisch handelt es sich um einen Zeitrentenbarwertfaktor einer jährlich nachschüssig zahlbaren Rente, wobei als Rente die jährlich anfallenden Reinerträge der Gebäude mit Hilfe des Vervielfältigers kapitalisiert werden. [3]Die Vervielfältiger sind in der Anlage 21 zum BewG dargestellt. [4]Für Fälle, in denen von den Gutachterausschüssen Liegenschaftszinssätze ermittelt werden, die nicht direkt in der Anlage 21 zum BewG ausgewiesen sind, enthält diese eine Formel zur Berechnung des Vervielfältigers.

R B 185.3 Restnutzungsdauer

(1) [1]Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem **Unterschied zwischen der typisierten wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes** am Bewertungsstichtag ermittelt. [2]Es bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, das Alter des Gebäudes durch Abzug des Jahres der Bezugsfertigkeit des Gebäudes (Baujahr) vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen.

(2) [1]Die **typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer** eines Gebäudes ist der Anlage 22 zum BewG zu entnehmen. [2]Sie richtet sich nach der Grundstücksart im Sinne des § 181 BewG und den in der Anlage 22 zum BewG ausgewiesenen Gebäudearten. [3]Die Gesamtnutzungsdauer für nicht aufgeführte Gebäudearten ist aus der Gesamtnutzungsdauer vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten. [4]Wird ein **Gebäude mit nichtselbstständigen Gebäudeteilen** unterschiedlich genutzt, ist die Wahl der maßgeblichen wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer entsprechend der Grundstücksart des § 181 BewG wie folgt vorzunehmen:

1. [1]Handelt es sich bei der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit um ein Mietwohngrundstück, ist die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer für Mietwohngrundstücke in Höhe von 70 Jahren anzunehmen. [2]Dies gilt unabhängig davon, ob im Gebäude enthaltene Räume (z.B. Verkaufsräume oder Büros) für Zwecke genutzt werden, für die eine abweichende wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer anzunehmen wäre.

2. [1]Handelt es sich bei der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit um ein Geschäftsgrundstück, das aus einem Gebäude mit nicht selbstständigen Gebäudeteilen verschiedener Bauart oder Nutzung (z.B. geschossweise unterschiedliche Bauart, Tiefgarage unter Bankgebäude) besteht, ist zur Ermittlung einer einheitlichen Restnutzungsdauer die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer für Geschäftsgrundstücke laut Anlage 22 zum BewG anzunehmen, die dem durch die Hauptnutzung des Gebäudes bestimmten Gesamtgepräge des Gebäudes entspricht. [2]Dies gilt unabhängig davon, ob im Gebäude enthaltene Räume (z.B. Wohnungen) für Zwecke genutzt werden, für die eine abweichende wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer anzunehmen wäre. [3]Ist keine der Nutzungen des Gebäudes prägend, ist für dieses Gebäude bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer von der durchschnittlichen Gesamtnutzungsdauer der jeweiligen Gebäudearten der Anlage 22 zum BewG auszugehen.

3. Handelt es sich bei der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit um ein gemischt genutztes Grundstück, ist die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer für gemischt genutzte Grundstücke in Höhe von 70 Jahren anzunehmen.

[5]Zur Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer bei einer wirtschaftlichen Einheit mit mehreren selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen > R B 185.4 Abs. 2.

(3) Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, kann von einer Verlängerung (> Abs. 4) oder Verkürzung (> Abs. 5) der Restnutzungsdauer auszugehen sein.

(4) [1]Eine **Verlängerung der Restnutzungsdauer** ist nur anzunehmen, wenn in den letzten zehn Jahren durchgreifende Modernisierungen vorgenommen wurden, die nach dem Punktesystem der nachfolgenden Tabelle 1 eine überwiegende oder umfassende Modernisierung ergeben. [2]Hinsichtlich der durchgeführten Modernisierungsarbeiten ist auf die überwiegende Erneuerung bzw. Verbesserung der jeweiligen einzelnen Bauteile (Modernisierungselemente) abzustellen, die Punkte der Tabelle 1 sind für das jeweilige Bauteil folglich nur insgesamt oder gar nicht anzusetzen. [3]Die verlängerte Restnutzungsdauer ergibt sich aus den nachfolgenden Tabellen 2 bis 6. [4]Eine Interpolation ist nicht vorzunehmen. [5]Die nachfolgenden Tabellen sind für Wohngebäude und analog für Nichtwohngebäude anzuwenden.

Tabelle 1

Modernisierungselemente	Punkte
Dacherneuerung inklusive Verbesserung der Wärmedämmung	4
Modernisierung der Fenster und Außentüren	2
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	2
Modernisierung der Heizungsanlage	2
Wärmedämmung der Außenwände	4
Modernisierung von Bädern	2
Modernisierung des Innenausbaus, z. B. Decken, Fußböden, Treppen	2
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	2

14 bis 16 Punkte: überwiegend modernisiert
≥ 18 Punkte: umfassend modernisiert

Tabelle 2

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
Gebäudealter (Jahre)	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 10	60	62
≥ 15	57	60
≥ 20	54	58
≥ 25	51	57
≥ 30	49	55
≥ 35	47	54
≥ 40	45	53
≥ 45	43	52
≥ 50	42	51
≥ 55	41	50
≥ 60	40	50
≥ 65	39	49

≥ 70	38	49

Tabelle 3

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
Gebäudealter (Jahre)	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 10	50	52
≥ 15	47	51
≥ 20	45	49
≥ 25	42	48
≥ 30	40	46
≥ 35	38	45
≥ 40	37	44
≥ 45	35	43
≥ 50	34	43
≥ 55	33	42
≥ 60	33	42

Tabelle 4

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
Gebäudealter (Jahre)	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 10	41	43
≥ 15	38	41
≥ 20	36	40
≥ 25	33	39
≥ 30	32	38
≥ 35	30	37
≥ 40	29	36
≥ 45	28	35
≥ 50	27	35

Tabelle 5

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte

Gebäudealter (Jahre)	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 5	35	36
≥ 10	32	34
≥ 15	29	32
≥ 20	27	31
≥ 25	25	30
≥ 30	23	29
≥ 35	22	28
≥ 40	22	28

Tabelle 6

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
Gebäudealter (Jahre)	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 5	25	26
≥ 10	22	25
≥ 15	20	23
≥ 20	18	22
≥ 25	17	21
≥ 30	16	21

(5) [1]Eine **Verkürzung der Restnutzungsdauer** kommt nur bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude in Betracht. [2]Baumängel und Bauschäden oder wirtschaftliche Gegebenheiten können im typisierenden Bewertungsverfahren zu keiner Verkürzung der Restnutzungsdauer führen.

(6) [1]Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt nach § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG regelmäßig noch **mindestens 30 Prozent der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer**. [2]Die Regelung unterstellt einen durchschnittlichen Erhaltungszustand und macht insbesondere bei älteren Gebäuden in vielen Fällen die Prüfung entbehrlich, ob die restliche Lebensdauer infolge baulicher Maßnahmen verlängert wurde. [3]Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude kann die Mindest-Restnutzungsdauer jedoch unterschritten werden.

R B 185.4 Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen

(1) Besteht eine **wirtschaftliche Einheit aus mehreren Gebäuden oder Gebäudeteilen mit einer gewissen baulichen Selbstständigkeit**, die eine verschiedene Bauart aufweisen, unterschiedlich genutzt werden oder die in verschiedenen Jahren bezugsfertig geworden sind, können sich **unterschiedliche Restnutzungsdauern** ergeben.

(2) Die **typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer** bestimmt sich bei einer wirtschaftlichen Einheit aus mehreren selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen unter Berücksichtigung der Grundstücksarten nach § 181 BewG wie folgt:

1. [1]Bei Mietwohngrundstücken gilt für alle Gebäude bzw. Gebäudeteile – unabhängig von ihrer Nutzung – eine Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren. [2]Dies gilt auch für Garagen und Nebengebäude. [3]Liegen keine

anderweitigen Erkenntnisse vor, bestehen keine Bedenken, bei Garagen und Nebengebäuden die Bezugsfertigkeit im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit des Hauptgebäudes zu unterstellen.

2. Bei Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken mit mehreren selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen können sich – je nach Nutzung – unterschiedliche Gesamtnutzungsdauern ergeben.

(3) Ergeben sich bei einer wirtschaftlichen Einheit aus mehreren selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen unterschiedliche Restnutzungsdauern ist eine **gewogene Restnutzungsdauer** unter Berücksichtigung der jeweiligen Roherträge zu ermitteln.

(4) Können die Roherträge nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand den einzelnen selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen zugeordnet werden (z.B. bei Vermietung sämtlicher Gebäude zu einem Gesamtentgelt), bestehen keine Bedenken, von einer nach Wohn- bzw. Nutzflächen **gewichteten Restnutzungsdauer** auszugehen.

(5) [1]**Anbauten** teilen im Allgemeinen auf Grund ihrer Bauart oder Nutzung das Schicksal des Hauptgebäudes. [2]Ist dagegen anzunehmen, dass ein Erweiterungsbau nach Größe, Bauart oder Nutzung eine andere Restnutzungsdauer als das Hauptgebäude haben wird, gelten die Absätze 1 bis 4 entsprechend. [3]Für **Aufstockungen** ist im Allgemeinen das Baujahr der unteren Geschosse zu Grunde zu legen. [4]Es ist jedoch zu prüfen, ob durch die baulichen Maßnahmen die Restnutzungsdauer des Gebäudes verlängert worden ist.

(6) [1]Bei einer **wirtschaftlichen Einheit mit mehreren nichtselbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen** ist von einer **einheitlichen Restnutzungsdauer** auszugehen. [2]Zur Bestimmung der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer gelten R B 185.3 Abs. 2 Sätze 1 bis 4 entsprechend.

(7) Auf R B 182 Abs. 5 wird verwiesen.

Zu § 186 BewG

R B 186.1 Rohertrag

(1) [1]Rohertrag ist das **Entgelt, das der Mieter oder Pächter für die Benutzung des bebauten Grundstücks** nach den am Bewertungsstichtag geltenden vertraglichen Vereinbarungen, **umgerechnet auf zwölf Monate, zu zahlen hat**. [2]Das gilt auch für öffentlich geförderte Wohnungen. [3]Neben der vertraglich vereinbarten Miete rechnen zum Entgelt auch

- Mieteinnahmen für Stellplätze,
- Mieteinnahmen für Nebengebäude, z. B. für Garagen,
- Vergütungen für außergewöhnliche Nebenleistungen des Vermieters, die nicht die Raumnutzung betreffen, aber neben der Raumnutzung auf Grund des Mietvertrags gewährt werden (z. B. Reklamenutzung sowie für das Aufstellen von Automaten),
- Vergütungen für Nebenleistungen, die zwar die Raumnutzung betreffen, jedoch nur einzelnen Mietern zugute kommen (z. B. zusätzliche Mieteinnahmen für die Verkabelung des Gebäudes zwecks Datenfernübertragung, für den Einbau einer Klimaanlage oder für die Nutzung eines Schwimmbads),
- Untermietzuschläge,
- Baukostenzuschüsse und Mietvorauszahlungen, soweit sie auf die Miete anzurechnen sind,
- Zahlungen des Mieters an Dritte für den Eigentümer, soweit es sich nicht um Betriebskosten im Sinne des § 27 der II. BV oder § 2 der Betriebskostenverordnung (BetrKV) handelt (z. B. Erschließungskosten),
- Leistungen des Mieters, die nicht in Geld bestehen, soweit sie nicht gleichzeitig als Betriebskosten zu berücksichtigen wären (z. B. die Übernahme der Grundstücksverwaltung),
- um Neben- und Betriebskosten bereinigte Leasing-Raten, soweit sie auf die Überlassung des Grundstücks entfallen.

[4]**Nicht** in das Entgelt **einzubeziehen** sind insbesondere

- Umlagen, die zur Deckung der Betriebskosten gezahlt werden (> R B 186.2 und R B 187.1),
- Einnahmen für die Überlassung von Maschinen und Betriebsvorrichtungen,
- Einnahmen für die Überlassung von Einrichtungsgegenständen (z. B. bei möblierten Wohnungen,

Ferienwohnungen, Studentenwohnheimen),
- Dienstleistungen, die nicht die Grundstücksnutzung betreffen (Reinigungsdienste),
- Zuzahlungen Dritter außerhalb des Mietverhältnisses (z. B. bei Bauherrengemeinschaften Zahlungen des Mietgarantiegebers),
- Aufwendungszuschüsse im öffentlich geförderten Wohnungsbau,
- die Umsatzsteuer.

[5]Bei dem Entgelt handelt es sich um eine Sollmiete. [6]Auf die tatsächlich gezahlte Miete kommt es nicht an. [7]Bei Mietausfall ist somit trotz des geringeren Ertrags eine Bewertung auf der Grundlage der vereinbarten Miete vorzunehmen. [8]Bei mehrstöckigen Mietverhältnissen berechnet sich die Jahresmiete nach den Beträgen, die der oder die Mieter (Hauptmieter) an den Vermieter (Eigentümer) vereinbarungsgemäß zu zahlen haben. [9]Hierzu zählen auch Untermietzuschläge.

(2) [1]In den Fällen der **Betriebsaufspaltung** ist vorbehaltlich des § 186 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 BewG von der zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen vertraglich vereinbarten Miete auszugehen. [2]Ist das Grundstück oder ein Teil davon am Bewertungsstichtag nicht vermietet (z. B. Leerstand bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung), ist die **übliche Miete** anzusetzen.

R B 186.2 Betriebskosten

(1) [1]Nicht zum Entgelt gehören die als Umlage gezahlten **Betriebskosten** im Sinne des § 27 II. BV oder § 2 BetrKV, die neben der Miete mit dem Mieter abgerechnet werden können (umlagefähige Betriebskosten). [2]Sind die Betriebskosten ganz oder teilweise in der vereinbarten Miete enthalten, sind sie herauszurechnen. [3]Werden Betriebskosten pauschal erhoben und nicht mit dem Mieter abgerechnet, sind sie im Entgelt zu erfassen; die tatsächlich angefallenen Betriebskosten sind davon abzuziehen. [4]Instandsetzungs- und Verwaltungskosten sowie das Mietausfallwagnis (nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten) werden erst im Rahmen des § 187 BewG berücksichtigt.

(2) [1]Werden **Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten** jedoch vom Mieter getragen (Triple-Net-Vereinbarungen), sind diese Kosten – ggf. mit einem pauschalen Zuschlag – in die Jahresmiete einzurechnen. [2]Dies gilt nicht für die üblichen Schönheitsreparaturen bei Wohnraum.

R B 186.3 Vermietung zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken

Die Grundsätze der R B 186.1 und R B 186.2 gelten entsprechend für **gewerblich, freiberuflich oder öffentlich genutzte Grundstücke oder Grundstücksteile**.

R B 186.4 Ansatz der üblichen Miete

(1) [1]Die **übliche Miete** ist nach § 186 Absatz 2 BewG in den Fällen anzusetzen, in denen Grundstücke oder Grundstücksteile

- eigengenutzt,
- ungenutzt,
- zu vorübergehendem Gebrauch überlassen,
- unentgeltlich überlassen sind oder
- zu einer um mehr als 20 Prozent von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen werden.

(2) [1]Der **Ansatz der üblichen Miete** bei der Nutzung durch den Eigentümer gilt nicht nur für Wohnräume, sondern auch für gewerblich oder freiberuflich genutzte Räume. [2]Deshalb ist z. B. das vom Grundstückseigentümer selbst genutzte Bürohaus und der selbst genutzte Laden unter Ansatz der üblichen Miete zu bewerten. [3]Die übliche Miete ist auch dann anzusetzen, wenn ein Grundstück oder ein Grundstücksteil an andere unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird, unabhängig davon, ob es sich bei den anderen um Angehörige des Grundstückseigentümers oder um fremde Dritte handelt. [4]Auf die Art der Nutzung des Grundstücks oder des Grundstücksteils kommt es nicht an. [5]Ungenutzt ist ein Grundstück, wenn kein Mietvertragsverhältnis vorliegt und es leer steht. [6]Vorübergehender Gebrauch liegt vor, wenn die

Vermietungen typischerweise unter zwölf Monaten erfolgen, wie z. B. bei Vermietungen von Ferienwohnungen. [7]Die Gründe, die zu der Abweichung der tatsächlichen Miete von der üblichen Miete um mehr als 20 Prozent nach unten oder oben geführt haben, sind unbeachtlich.

(3) [1]Die **übliche Miete** ist in Anlehnung an die Miete zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird (§ 186 Absatz 2 Satz 2 BewG). [2]Der Begriff "Ausstattung" beinhaltet nicht den baulichen Zustand des Gebäudes bezogen auf Baumängel bzw. Bauschäden. [3]Bei der für die übliche Miete maßgebenden Ausstattung handelt es sich um die baualterstypischen, mietwertbestimmenden Merkmale eines Grundstücks wie z. B. Elektro-, Sanitär- und Heizungsinstallationen. [4]Betriebskosten sind hierbei nicht einzubeziehen (§ 186 Absatz 2 Satz 3 BewG). [5]Bei der Schätzung der üblichen Miete für frei finanzierte Wohnungen bleiben Mieten außer Betracht, die auf ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnissen beruhen, oder für Wohnungen gelten, die mit öffentlichen Mitteln gefördert worden sind. [6]Die übliche Miete für Wohnungen im öffentlich geförderten Wohnungsbau ist aus der Miete vergleichbarer preisgebundener Wohnungen abzuleiten.

R B 186.5 Ermittlung der üblichen Miete

(1) [1]Die **übliche Miete** kann aus Vergleichsmieten oder Mietspiegeln abgeleitet, mit Hilfe einer Mietdatenbank (§ 558e BGB) geschätzt oder durch ein Mietgutachten ermittelt werden. [2]Bei Garagen ist als übliche Miete regelmäßig ein Festwert pro Stellplatz anzusetzen.

(2) [1]Die Ableitung der üblichen Miete aus **Vergleichsmieten** kommt unter Berücksichtigung des § 186 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 BewG insbesondere in Betracht, wenn

1. sich unter § 186 Absatz 2 Satz 1 fallende und vermietete Räumlichkeiten in einem Objekt befinden. [2]Die übliche Miete kann bei vergleichbarer Ausstattung aus der vereinbarten Jahresmiete abgeleitet werden. [3]Dies ist z. B. in einem Mietwohngrundstück möglich, in dem eine Wohnung selbstgenutzt und zumindest eine vermietete Wohnung in ihrer Ausstattung vergleichbar ist und die Miete für die vermietete Wohnung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen ist;
2. der Steuerpflichtige Eigentümer mehrerer Objekte ist, die in unmittelbarer Nachbarschaft zu dem eigengenutzten Objekt belegen sind. [2]Auch hier kann die übliche Miete aus den Vergleichsmieten der vermieteten Objekte abgeleitet werden. [3]Dazu muss der Steuerpflichtige die Vergleichsobjekte dem Finanzamt benennen;
3. dem Finanzamt Vergleichsmieten vorliegen, z. B. aus ertragsteuerlichen Unterlagen.

[2]§ 30 AO ist zu beachten.

(3) [1]Liegt ein nach dem Gesetz zur Regelung der Miethöhe bzw. nach den §§ 558c, 558d BGB erstellter **Mietspiegel** vor, kann bei der Ableitung der üblichen Miete auf diesen zurückgegriffen werden, wenn dieser Mietspiegel für den Bewertungsstichtag gilt. [2]Bei anderen Mietspiegeln ist darauf zu achten, dass sie einen repräsentativen Querschnitt der ortsüblichen Entgelte vergleichbarer Wohnungen oder Räumlichkeiten enthalten. [3]Sofern der Mietspiegel Mietentgelte einschließlich der Betriebskosten ausweist, müssen die Betriebskosten mit den dort angegebenen Beträgen herausgerechnet werden.

(4) Nach § 558e BGB handelt es sich bei einer **Mietdatenbank** um eine zur Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete fortlaufend geführte Sammlung von Mieten, die von der Gemeinde oder von Interessenvertretern der Vermieter und Mieter gemeinsam geführt oder anerkannt wird und aus der Auskünfte gegeben werden, die für einzelne Wohnungen einen Schluss auf die ortsübliche Vergleichsmiete zulassen.

(5) [1]Der Steuerpflichtige kann die übliche Miete durch ein **Mietgutachten** nachweisen. [2]Das Mietgutachten ist von einem Sachverständigen oder dem zuständigen Gutachterausschuss zu erstellen.

(6) [1]Befinden sich in einem Mietwohngrundstück **Ferienwohnungen**, ist die übliche Miete insoweit nach der saisonabhängigen Miete unter Berücksichtigung der üblichen Auslastung zu ermitteln. [2]Zeiten der Selbstnutzung sind in

die durchschnittliche Auslastung des Objekts einzubeziehen. [3]Leerstandszeiten sind im zeitlichen Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung aufzuteilen. [4]Entgelte für die Überlassung von Einrichtungsgegenständen oder sonstige Dienst- und Sachleistungen (z. B. Gestellung von Frühstück und Bettwäsche/Handtüchern, Endreinigung und Umlage von Nebenkosten sowie Gepäcktransfer) sind bei der Ermittlung der üblichen Miete nicht zu berücksichtigen (> R B 186.1 Absatz 1 Satz 4).

(7) Ist ein Grundstück oder ein Teil davon am Bewertungsstichtag wegen Modernisierungsarbeiten nicht vermietet, ist die übliche Miete ausgehend vom Zustand des Grundstücks oder Grundstücksteils vor der Modernisierung zu ermitteln.

Zu § 187 BewG

R B 187 Bewirtschaftungskosten

(1) [1]Die im Rahmen des Ertragswertverfahrens anzusetzenden Bewirtschaftungskosten sind die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden **Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis**; durch Umlagen oder sonstige Kostenübernahmen gedeckte Kosten bleiben unberücksichtigt. [2]Zinsen für Hypothekendarlehen und Grundschulden oder sonstige Zahlungen für auf dem Grundstück lastende privatrechtliche Verpflichtungen bleiben ebenfalls außer Ansatz.

(2) [1]Die Bewirtschaftungskosten sind pauschal mit **Erfahrungssätzen** anzusetzen; die tatsächlich entstandenen Kosten sind nicht zu berücksichtigen. [2]Sofern vom Gutachterausschuss geeignete Erfahrungssätze vorliegen, sind diese zu Grunde zu legen. [3]Stehen diese nicht zur Verfügung, ist von den pauschalierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG auszugehen. [4]Maßgebend für die Anwendung der Anlage 23 zum BewG sind die Grundstücksart und die Restnutzungsdauer des Gebäudes. [5]Die Mindest-Restnutzungsdauer nach § 185 Absatz 3 Satz 5 BewG ist hierbei zu berücksichtigen.

Zu § 188 BewG

R B 188 Liegenschaftszinssatz

(1) [1]Die Liegenschaftszinssätze sind die Zinssätze, mit denen Verkehrswerte von Grundstücken je nach Grundstücksart im Durchschnitt marktüblich verzinst werden (> § 14 Absatz 3 Satz 1 ImmoWertV). [2]Mit den Liegenschaftszinssätzen werden die allgemein vom Grundstücksmarkt erwarteten künftigen Entwicklungen, insbesondere der Ertrags- und Wertverhältnisse sowie der üblichen steuerlichen Rahmenbedingungen, berücksichtigt.

(2) [1]Der angemessene und nutzungstypische Liegenschaftszinssatz ist nach der Grundstücksart (§ 181 BewG, > R B 181.1) und der Lage auf dem Grundstücksmarkt zu bestimmen. [2]Dabei ist vorrangig auf den für diese Grundstücksart vom Gutachterausschuss für Grundstückswerte ermittelten und veröffentlichten Liegenschaftszinssatz zurückzugreifen. [3]Werden durch den Gutachterausschuss keine geeigneten Liegenschaftszinssätze ermittelt, so sind die typisierten Liegenschaftszinssätze des § 188 Absatz 2 Satz 2 BewG anzuwenden.

Zu § 189 BewG

R B 189 Allgemeine Grundsätze des Sachwertverfahrens

[1]Bei Anwendung des Sachwertverfahrens (§§ 189 bis 191 BewG) ist der Gebäudesachwert getrennt vom Bodenwert auf der Grundlage von gewöhnlichen Herstellungskosten zu bemessen. [2]Der Bodenwert ist wie bei einem unbebauten Grundstück nach Maßgabe des § 179 BewG zu ermitteln. [3]Die Summe aus **Gebäudesachwert** und **Bodenwert** ergibt den **vorläufigen Sachwert**, der zur Anpassung an den gemeinen Wert mit einer **Wertzahl** nach § 191 BewG zu multiplizieren ist. [4]Der Wert der **sonstigen baulichen Anlagen**, insbesondere der Außenanlagen, und der Wert der **sonstigen Anlagen**, wie z.B. gärtnerische Anpflanzungen, sind regelmäßig mit dem Gebäude- und dem Bodenwert abgegolten. [5]Nur in Ausnahmefällen mit besonders werthaltigen Außenanlagen, wie z.B. ein größerer Swimmingpool,

und sonstigen Anlagen werden hierfür gesonderte Wertansätze nach gewöhnlichen Herstellungskosten berücksichtigt (> R B 190.5).

Zu § 190 BewG

R B 190.1 Regelherstellungskosten

(1) [1]Die **Regelherstellungskosten (RHK)** im Sinne des § 190 Abs. 1 BewG sind nicht die tatsächlichen, sondern die gewöhnlichen Herstellungskosten je Quadratmeter Brutto-Grundfläche einschließlich Umsatzsteuer. [2]Sie werden unterteilt nach Grundstücksarten, Gebäudearten und Gebäudestandards, wie sie in der Anlage 24 zum BewG, Teil II. und III., dargestellt sind. [3]Sie **wurden aus den Normalherstellungskosten 2010 (NHK 2010) abgeleitet.**

(2) [1]Die NHK 2010 und infolgedessen die RHK stellen **Bundesmittelwerte** dar, d. h. es handelt sich um Durchschnittswerte für das gesamte Bundesgebiet. [2]Eine Regionalisierung der Regelherstellungskosten mittels sog. Regionalisierungs- und Ortsgrößenfaktoren erfolgt nicht. [3]Die Berücksichtigung der örtlichen Marktverhältnisse erfolgt ausschließlich über die Anwendung der Wertzahl nach § 191 BewG.

R B 190.2 Gebäudeklasse

(1) [1]Bei der **Ermittlung der nach Anlage 24, Teil II., zum BewG** anzunehmenden Gebäudeart ist auf das gesamte Gebäude oder einen baulich selbstständig abgrenzbaren Teil eines Gebäudes (Gebäudeteil) abzustellen. [2]Entscheidend für die Einstufung ist allein das durch die Hauptnutzung des Gebäudes/Gebäudeteils entstandene Gesamtgepräge. [3]Zur Hauptnutzung gehörende übliche Nebenräume (z. B. Lager- und Verwaltungsräume bei Warenhäusern) sind entsprechend dem Gesamtgepräge der Hauptnutzung zuzurechnen.

(2) [1]Regelherstellungskosten für in der Anlage 24 zum BewG **nicht aufgeführte Gebäudearten** sind aus den Regelherstellungskosten vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten. [2]Zu diesem Zweck ist auf die Gebäudeart abzustellen, die mit der Hauptnutzung des Gebäudes die größten Übereinstimmungen aufweist.

(3) [1]Ist ein Gebäude zu mehr als 50 Prozent der bebauten Fläche unterkellert, ist von einem **Gebäude mit Keller** auszugehen. [2]Entsprechend ist von einem **Gebäude mit ausgebautem Dachgeschoss** auszugehen, wenn dies zu mehr als 50 Prozent ausgebaut ist.

R B 190.3 Baujahrsgruppe

(entfällt)

R B 190.4 Gebäudestandard

[1]Zur Feststellung des Gebäudestandards eines Gebäudes oder eines Gebäudeteils ist die **Beschreibung der Gebäudestandards** in Anlage 24, Teil III., zum BewG zu verwenden. [2]Die Beschreibung der Gebäudestandards ist beispielhaft und dient der Orientierung. [3]Sie kann nicht alle in der Praxis auftretenden Standardmerkmale aufführen. [4]Merkmale, die die Tabelle nicht beschreibt, sind sachgerecht zu berücksichtigen. [5]Es müssen nicht alle aufgeführten Merkmale zutreffen. [6]Der Gebäudestandard wird regelmäßig anhand von fünf **Standardstufen** bestimmt, die sich nach den Standardmerkmalen der Bauteile unterscheiden. [7]Liegen bei einem Bauteil verschiedene Standardmerkmale vor, ist für die Bestimmung der jeweiligen Standardstufe auf die überwiegenden Standardmerkmale abzustellen. [8]Für ein Bauteil ist somit eine Standardstufe zu bestimmen. [9]Bei den Wohngebäuden (Gebäudearten 1.01. bis 5.1. der Anlage 24 zum BewG) sind die Bauteile zusätzlich nach Wägungsanteilen zu gewichten. [10]Ist ein Bauteil nicht vorhanden, bleiben die Regelherstellungskosten dieses Bauteils unberücksichtigt. [11]In diesen Fällen wird bei den Wohngebäuden (Gebäudearten 1.01. bis 5.1. der Anlage 24 zum BewG) nur die Summe aus den gewichteten Regelherstellungskosten der vorhandenen Bauteile gebildet, bei den Nichtwohngebäuden (Gebäudearten 5.2. bis 13.3., 14.2. bis 14.4. und 15.1. bis 18.2. der Anlage 24 zum BewG) wird die Summe der Regelherstellungskosten der vorhandenen Bauteile durch die Anzahl der für die Gebäudeart nach Anlage 24, Teil III., zum BewG, typischerweise vorhandenen Bauteile dividiert (> H

B 190.4). [12]Für Einzel- und Mehrfachgaragen (Gebäudeart 14.1. der Anlage 24 zum BewG) werden die Standardstufen unmittelbar im Teil II. der Anlage 24 zum BewG beschrieben.

Baupreisindex

(1) [1]Die in der Anlage 24 zum BewG enthaltenen Regelherstellungskosten mit Kostenstand 2010 sind auf den Bewertungsstichtag zu beziehen. [2]Für diese Anpassung ist nach § 190 Abs. 2 BewG auf die Preisindizes für die Bauwirtschaft, die das Statistische Bundesamt für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohn- und Nichtwohngebäuden jeweils als Jahresdurchschnitt ermittelt hat, abzustellen. [3]Diese Preisindizes sind für alle Bewertungsstichtage des folgenden Kalenderjahres anzuwenden. [4]Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht die **maßgebenden Baupreisindizes** im Bundessteuerblatt.

(2) [1]Zu den **Wohngebäuden** gehören die Gebäudearten 1.01. bis 5.1. der Anlage 24, Teil II., zum BewG (freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser, Doppel- und Reihenhäuser, Mehrfamilienhäuser, gemischt genutzte Grundstücke bzw. Wohnhäuser mit Mischnutzung). [2]Die übrigen Gebäudearten werden den **Nichtwohngebäuden** zugeordnet.

R B 190.5 Besonders werthaltige Außenanlagen

[1]Übliche Außenanlagen und sonstige Anlagen sind regelmäßig mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten. [2]Nur in Einzelfällen mit **besonders werthaltigen Außenanlagen** und sonstigen Anlagen werden hierfür gesonderte Wertansätze nach durchschnittlichen Herstellungskosten erforderlich. [3]Außenanlagen gelten als besonders werthaltig, wenn die in der nachfolgenden Tabelle dargestellten Größenmerkmale erreicht werden. [4]Von besonders werthaltigen Außenanlagen ist auch auszugehen, wenn ihre Sachwerte (RHK für Außenanlagen nach Alterswertminderung) in der Summe zehn Prozent des Gebäudesachwerts übersteigen; dabei sind die in der nachfolgenden Tabelle dargestellten Werte entsprechend zu berücksichtigen. [5]Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, die in der nachstehenden Tabelle dargestellten Werte analog den Wohngebäuden auf den Bewertungsstichtag zu indizieren (> Abschnitt 8).

Tabelle: Regelherstellungskosten für Außenanlagen (beispielhafte Darstellung/Basisjahr 2010 = 100)

Regelherstellungskosten der Außenanlagen einschließlich Baunebenkosten und Umsatzsteuer			
Typisierte Gesamtnutzungsdauer = 40 Jahre			
Einfriedungen bei mehr als 500 lfd. m	**EUR je lfd. m**		
	bis 1 m hoch	**bis 2 m hoch**	**bis 3 m hoch**
Einfriedungsmauer aus Ziegelstein, 11,5 cm dick	70	110	135
Einfriedungsmauer aus Ziegelstein, 24 cm dick	105	150	160
Einfriedungsmauer aus Ziegelstein, 36,5 cm dick	135	215	295
Einfriedungsmauer aus Beton, Kunststein und dgl.	75	135	170
Einfriedungsmauer aus Naturstein mit Abdeckplatten	200	260	325
Wege- und Platzbefestigungen über 1000 m² Fläche	**Euro je m²**		
Wassergebundene leichte Decke auf leichter Packlage	15		
Betonplattenbelag	45		
Sonstiger Plattenbelag	50		
Asphalt-, Teer-, Beton-, oder ähnliche Decke auf Pack- oder Kieslage	40		
Kopfstein- oder Kleinpflaster	60		
Bruchsteinplatten mit Unterbeton	60		

Freitreppen bei mehr als 100 lfd. m	**Euro je lfd. m Stufen**
	80
Rampen bei mehr als 100 m²	**Euro je m² Grundfläche**
frei stehend ohne Verbindung mit einem Gebäude	105
Stützmauern bei mehr als 200 lfd. m	**Euro je m² vordere Ansichtsfläche**
Beton	105
Bruchstein	135
Werkstein	260
Typisierte Gesamtnutzungsdauer = 30 Jahre	
Schwimmbecken je nach Ausführung bei mehr als 50 m² Fläche	**Euro je m²**
einfache Ausführung	200
normale Ausführung	525
gehobene Ausführung	850

R B 190.6 Brutto-Grundfläche

(1) Die Brutto-Grundfläche ist die **Summe der Grundflächen aller Grundrissebenen** eines Bauwerks mit Nutzungen nach DIN 277-2:2005-02 und deren konstruktive Umschließungen (> Anlage 24, Teil I., zum BewG).

(2) [1]Bei der Ermittlung der **Brutto-Grundfläche** wird zwischen folgenden Bereichen unterschieden:

- Bereich a: überdeckt und allseitig in voller Höhe umschlossen
- Bereich b: überdeckt, jedoch nicht allseitig in voller Höhe umschlossen
- Bereich c: nicht überdeckt

[2]Die Regelherstellungskosten (RHK) berücksichtigen jedoch nur die Brutto-Grundfläche der Bereiche a und b. [3]Der **Bereich c wird nicht erfasst**.

(3) [1]Die Brutto-Grundflächen zur Berechnung der RHK sind getrennt nach Grundrissebenen zu ermitteln. [2]Grundflächen von **waagerechten Flächen** sind aus ihren tatsächlichen Maßen, Grundflächen von **schräg liegenden Flächen**, z. B. Tribünen, Zuschauerräumen, Treppen und Rampen, aus ihrer vertikalen Projektion zu ermitteln.

(4) Die Grundflächen sind **in Quadratmeter anzugeben**.

(5) [1]Für die Ermittlung der Brutto-Grundfläche sind die **äußeren Maße der Bauteile** einschließlich Bekleidung, z. B. Putz, Außenschalen mehrschaliger Wandkonstruktionen, in Höhe der Boden- bzw. Deckenbelagsoberkanten anzusetzen. [2]Brutto-Grundflächen des Bereiches b sind an Stellen, an denen sie nicht umschlossen sind, bis zur vertikalen Projektion ihrer Überdeckung zu ermitteln. [3]Brutto-Grundflächen von Bauteilen (Konstruktions-Grundflächen), die zwischen den Bereichen a und b liegen, sind dem Bereich a zuzuordnen. [4]Nicht zur Brutto-Grundfläche gehören Flächen, die ausschließlich der Wartung, Inspektion und Instandsetzung von Baukonstruktionen und technischen Anlagen dienen, z. B. nicht nutzbare Dachflächen, fest installierte Dachleitern und -stege, Wartungsstege in abgehängten Decken. [5]**Nicht berücksichtigt** bei der Ermittlung der Brutto-Grundfläche werden:

- Kriechkeller,
- Kellerschächte,
- Außentreppen,
- nicht nutzbare Dachflächen - auch Zwischendecken -,

- Balkone (auch wenn sie überdeckt sind) und
- Spitzböden (zusätzliche Ebene im Dachgeschoss, unabhängig vom Ausbauzustand).

[6]Auf die Brutto-Grundfläche anzurechnen sind nutzbare Dachgeschossflächen.

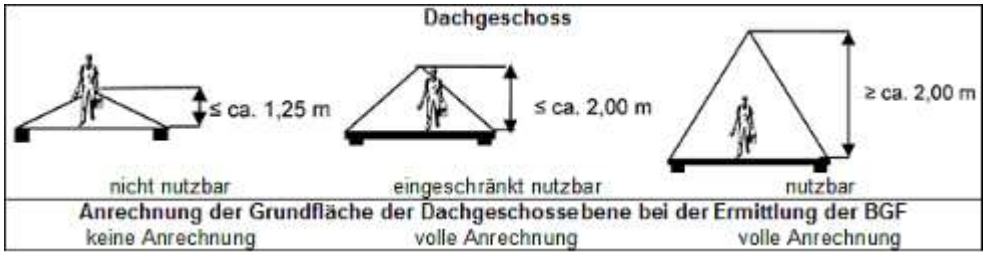
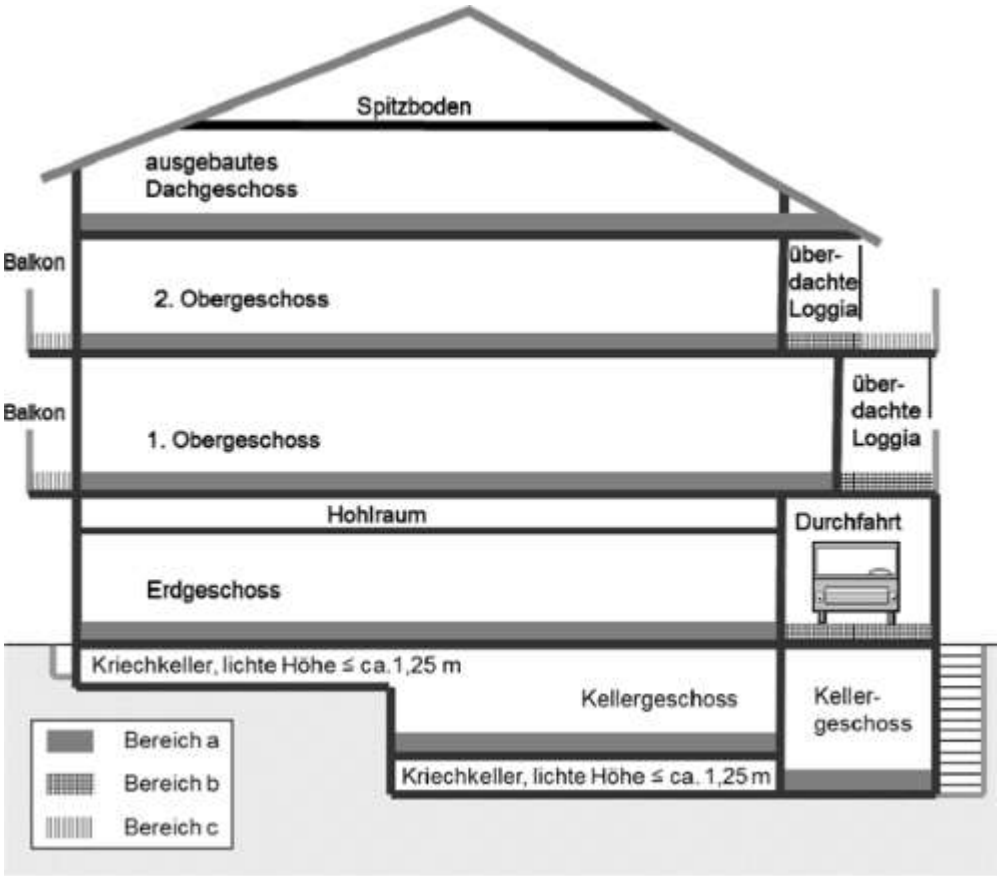


Abbildung zur Zuordnung der Grundflächen zu den Bereichen a, b und c



R B 190.7 Alterswertminderung

(1) [1]Vom Gebäuderegelherstellungswert ist eine Alterswertminderung abzuziehen. [2]Diese wird regelmäßig nach dem Verhältnis des Alters des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur typisierten wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22 zum BewG bestimmt. [3]Es bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, das Alter des Gebäudes durch Abzug des Jahres der Bezugsfertigkeit des Gebäudes vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen. [4]Hinsichtlich der Ermittlung der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer gelten die Grundsätze des Ertragswertverfahrens entsprechend (> R B 185.3 Abs. 2 bzw. R B 185.4 Abs. 2).

(2) Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes **Veränderungen** eingetreten, kann ein fiktiv späteres Baujahr (> Abs. 3) anzunehmen oder die tatsächliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes (> Abs. 4) zu berücksichtigen sein.

(3) [1]Ein fiktiv **späteres Baujahr** ist anzunehmen, wenn in den letzten zehn Jahren durchgreifende Modernisierungen

vorgenommen wurden, die nach dem Punktesystem der nachfolgenden Tabelle 1 eine überwiegende oder umfassende Modernisierung ergeben. [2]Hinsichtlich der durchgeführten Modernisierungsarbeiten ist auf die überwiegende Erneuerung bzw. Verbesserung der jeweiligen einzelnen Bauteile (Modernisierungselemente) abzustellen, die Punkte der Tabelle 1 sind für das jeweilige Bauteil folglich nur insgesamt oder gar nicht anzusetzen. [3]Die Anzahl der Jahre der Verlängerung für die Ermittlung des fiktiven späteren Baujahrs ist den nachfolgenden Tabellen 2 bis 6 zu entnehmen. [4]Eine Interpolation ist nicht vorzunehmen. [5]Übersteigt das Gebäudealter am Bewertungsstichtag die übliche Gesamtnutzungsdauer, ermittelt sich das fiktiv spätere Baujahr aus folgender Formel [Beispiel > H B 190.7 (3)]:

fiktives Baujahr =	Jahr des Bewertungsstichtags + Verschiebung Baujahr ./. übliche Gesamtnutzungsdauer

[6]Die nachfolgenden Tabellen sind für Wohngebäude und analog für Nichtwohngebäude anzuwenden.

Tabelle 1

Modernisierungselemente	Punkte
Dacherneuerung inklusive Verbesserung der Wärmedämmung	4
Modernisierung der Fenster und Außentüren	2
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	2
Modernisierung der Heizungsanlage	2
Wärmedämmung der Außenwände	4
Modernisierung von Bädern	2
Modernisierung des Innenausbaus, z. B. Decken, Fußböden, Treppen	2
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	2

14 bis 16 Punkte: überwiegend modernisiert
≥18 Punkte: umfassend modernisiert

Tabelle 2

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
Gebäudealter (Jahre)	Verschiebung Baujahr (Jahre)	
≥ 10	0	2
≥ 15	2	5
≥ 20	4	8
≥ 25	6	12
≥ 30	9	15
≥ 35	12	19
≥ 40	15	23
≥ 45	18	27
≥ 50	22	31
≥ 55	26	35

≥ 60	30	40
≥ 65	34	44
= 70	38	49
> 70	38 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 38 ./. 70)	49 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 49 ./. 70)

Tabelle 3

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
Gebäudealter (Jahre)	Verschiebung Baujahr (Jahre)	
≥ 10	0	2
≥ 15	2	6
≥ 20	5	9
≥ 25	7	13
≥ 30	10	16
≥ 35	13	20
≥ 40	17	24
≥ 45	20	28
≥ 50	24	33
≥ 55	28	37
= 60	33	42
> 60	33 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 33 ./. 60)	42 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 42 ./. 60)

Tabelle 4

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
Gebäudealter (Jahre)	Verschiebung Baujahr (Jahre)	
≥ 10	1	3
≥ 15	3	6
≥ 20	6	10
≥ 25	8	14
≥ 30	12	18
≥ 35	15	22

≥ 40	19	26
≥ 45	23	30
= 50	27	35
> 50	27 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 27 ./. 50)	35 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 35 ./. 50)

Tabelle 5

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
Gebäudealter (Jahre)	Verschiebung Baujahr (Jahre)	
≥ 5	0	1
≥ 10	2	4
≥ 15	4	7
≥ 20	7	11
≥ 25	10	15
≥ 30	13	19
≥ 35	17	23
= 40	22	28
> 40	22 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 22 ./. 40)	28 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 28 ./. 40)

Tabelle 6

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren		
	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥18 Punkte
Gebäudealter (Jahre)	Verschiebung Baujahr (Jahre)	
≥ 5	0	1
≥ 10	2	5
≥ 15	5	8
≥ 20	8	12
≥ 25	12	16
= 30	16	21
> 30	16 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 16 ./. 30)	21 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 21 ./. 30)

(4) Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude ist bei der Ermittlung der Alterswertminderung von der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen (> § 190 Abs. 4 Satz 4 BewG).

(5) [1]Der nach Abzug der Alterswertminderung verbleibende **Gebäudewert ist regelmäßig mit mindestens 30 Prozent des Gebäuderegelherstellungswerts anzusetzen**. [2]Diese Restwertregelung berücksichtigt, dass auch ein älteres Gebäude, das laufend instand gehalten wird, einen Wert hat. [3]Sie berücksichtigt einen durchschnittlichen Erhaltungszustand und macht in vielen Fällen die Prüfung entbehrlich, ob die restliche Lebensdauer des Gebäudes infolge baulicher Maßnahmen verlängert wurde. [4]Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude kann dieser Mindestansatz jedoch unterschritten werden (> Abschnitt 11 Abs. 4).

R B 190.8 Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen

(1) [1]Besteht eine **wirtschaftliche Einheit aus mehreren Gebäuden oder Gebäudeteilen von einer gewissen Selbstständigkeit**, die eine verschiedene Bauart aufweisen, unterschiedlich genutzt werden oder die in verschiedenen Jahren bezugsfertig geworden sind, **ist jedes Gebäude und jeder Gebäudeteil für sich zu bewerten.**[2]Ist z. B. ein Grundstück mit einem Einfamilienhaus und einer Garage bebaut, ergibt die Summe aus dem Gebäudesachwert des Einfamilienhauses und dem Gebäudesachwert der Garage den Gebäudewert. [3]Regelherstellungskosten, Brutto-Grundfläche und Alterswertminderung sind jeweils gesondert zu ermitteln. [4]Für selbstständige Gebäude bzw. Gebäudeteile für das bzw. für die in den Anlagen zum BewG keine Gebäudeart ausgewiesen ist, sind die Gesamtnutzungsdauer aus der Gesamtnutzungsdauer vergleichbarer Gebäudearten und die Regelherstellungskosten aus den Regelherstellungskosten vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten. [5]Zur Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer gilt R B 185.4 Abs. 2 Nummer 2 entsprechend.

(2) [1]**Anbauten** teilen im Allgemeinen auf Grund ihrer Bauart oder Nutzung das Schicksal des Hauptgebäudes. [2]Ist dagegen anzunehmen, dass ein Erweiterungsbau nach Größe, Bauart oder Nutzung eine andere Alterswertminderung als das Hauptgebäude haben wird, gilt Abs. 1 entsprechend. [3]Für **Aufstockungen** ist im Allgemeinen das Baujahr der unteren Geschosse zu Grunde zu legen. [4]Es ist jedoch zu prüfen, ob durch die baulichen Maßnahmen für das Gebäude ein fiktiv späteres Baujahr anzunehmen ist.

(3) [1]Bei einer **wirtschaftlichen Einheit mit mehreren nichtselbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen** ist von einer einheitlichen Alterswertminderung auszugehen. [2]Zur Bestimmung der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer gelten in diesen Fällen R B 185.3 Abs. 2 Sätze 1 bis 4 entsprechend.

Zu § 191 BewG

R B 191 Wertzahlen (§ 191 BewG)

(1) [1]Als Wertzahlen sind vorrangig die vom Gutachterausschuss ermittelten **Sachwertfaktoren (Marktanpassungsfaktoren)** zur Angleichung an den gemeinen Wert anzuwenden. [2]Stehen keine geeigneten Sachwertfaktoren zur Verfügung, sind die in der Anlage 25 zum BewG dargestellten Wertzahlen zu verwenden.

(2) **Sachwertfaktoren sind als geeignet anzusehen**, wenn die Ableitung der Sachwertfaktoren weitgehend in demselben Modell erfolgt ist wie die Bewertung.

(3) [1]Bei Anwendung der Wertzahlen nach Anlage 25 zum BewG ist auf den Bodenrichtwert ohne Wertkorrekturen (> R B 179.2 Abs. 2 bis 6) abzustellen. [2]In den Fällen des § 179 Satz 4 BewG ist auf den Bodenrichtwert der herangezogenen vergleichbaren Flächen abzustellen.

Zu § 192 BewG

R B 192.1 Begriff des Erbbaurechts

(1) [1]Das **Erbbaurecht** ist das veräußerliche und vererbliche Recht an einem Grundstück, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben. [2]Bei Grundstücken, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, bilden **das Erbbaurecht und das belastete Grundstück je eine selbstständige wirtschaftliche Einheit** (§ 176 Absatz 1 Nummer 2, § 192 BewG). [3]Das **belastete Grundstück** ist das Grundstück, an dem das Erbbaurecht bestellt ist. [4]Übernimmt der Eigentümer des belasteten Grundstücks das Erbbaurecht oder erwirbt der Erbbauberechtigte das belastete Grundstück ("Eigentümererbbaurecht"), bleiben Erbbaurecht und belastetes Grundstück als selbstständige wirtschaftliche Einheiten bestehen.

(2) [1]Das **Erbbaurecht entsteht** zivilrechtlich mit der Eintragung in das Grundbuch (§ 11 ErbbauRG in Verbindung mit § 873 BGB). [2]Schenkungsteuerrechtlich gilt das Erbbaurecht bereits dann als entstanden, wenn an dem Grundstück durch notariellen Vertrag ein Erbbaurecht bestellt worden ist und die Vertragsparteien in der Lage sind, die Eintragung im Grundbuch zu bewirken (> R E 9.1 Absatz 1).

(3) [1]Das Erbbaurecht erstreckt sich im Allgemeinen auf das ganze Grundstück. [2]Erstreckt es sich jedoch nur auf **einen Teil des Grundstücks** im Sinne des Zivilrechts, ist dieser Teil als selbstständige wirtschaftliche Einheit im Sinne der §§ 192 ff. BewG zu bewerten. [3]Für den restlichen Teil des Grundstücks ist die Bewertung nach den allgemeinen Grundsätzen durchzuführen.

(4) [1]Errichtet der Erbbauberechtigte ein **einheitliches Gebäude** auf einem erbbaurechtsbelasteten und einem ihm gehörenden angrenzenden Grundstück, sind der Gebäudeteil auf dem erbbaurechtsbelasteten Grundstück als Erbbaurecht und das eigene Grundstück mit dem dort errichteten Gebäudeteil als bebautes Grundstück getrennt zu bewerten. [2]Entsprechend ist zu verfahren, wenn das angrenzende Grundstück auf Grund eines Pachtvertrags vom Erbbauberechtigten bebaut worden ist und für diesen Gebäudeteil eine Bewertung als Gebäude auf fremdem Grund und Boden nach § 195 BewG durchzuführen ist.

R B 192.2 Bewertung in Erbbaurechtsfällen

Die Werte für die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts (§ 193 BewG) und für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks / Erbbaugrundstücks (§ 194 BewG) sind gesondert zu ermitteln.

Zu § 193 BewG

R B 193 Bewertung des Erbbaurechts

(1) [1]Der Wert des **Erbbaurechts** ist vorrangig im **Vergleichswertverfahren** (> R B 183) zu ermitteln, wenn für das zu bewertende Erbbaurecht Vergleichspreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren für entsprechende Vergleichsgrundstücke vorliegen. [2]Vergleichspreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren liegen vor, wenn sie aus bebauten Erbbaurechten abgeleitet wurden, die mit der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit hinreichend übereinstimmen. [3]Dies ist der Fall, wenn die Grundstücksart übereinstimmt und die Bebauung, der Erbbauzinssatz, der Bodenrichtwert sowie die Restlaufzeit des Erbbaurechts nicht erheblich abweichen.

(2) [1]Kann das Vergleichswertverfahren nicht angewandt werden, setzt sich der Wert des Erbbaurechts aus dem **Bodenwertanteil** nach § 193 Absatz 3 BewG und dem **Gebäudewertanteil** nach § 193 Absatz 5 BewG zusammen **(finanzmathematische Methode)**. [2]Ist das mit dem Erbbaurecht belastete **Grundstück unbebaut**, besteht der Grundbesitzwert des Erbbaurechts allein im Bodenwertanteil nach Absatz 3.

(3) Der **Bodenwertanteil** ergibt sich aus dem kapitalisierten Unterschiedsbetrag zwischen dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins am Bewertungsstichtag.

(4) [1]Der **angemessene Verzinsungsbetrag** ergibt sich aus der Multiplikation des Bodenwerts für das Grundstück nach § 179 BewG und des Liegenschaftszinssatzes. [2]Stehen Liegenschaftszinssätze der Gutachterausschüsse nicht zur Verfügung, sind die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 2 BewG anzuwenden.

(5) [1]**Maßgebender Erbbauzins** ist nach § 193 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 BewG der am Bewertungsstichtag zu zahlende Erbbauzins, umgerechnet auf einen Jahresbetrag. [2]Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen; auf den gezahlten Erbbauzins kommt es nicht an. [3]Sind Erbbauzinsen während der Laufzeit des Erbbaurechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart (z. B. bei Sonderzahlungen oder gestaffeltem Erbbauzins), kann aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Jahresbetrag aus den insgesamt nach dem Bewertungsstichtag zu leistenden Erbbauzinsen in Abhängigkeit von der Restlaufzeit gebildet werden. [4]Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln (z. B. Anknüpfung der Erbbauzinsen an den Lebenshaltungskostenindex) sind nicht zu berücksichtigen. [5]Ist kein Erbbauzins zu zahlen, stellt der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts gleichzeitig den Unterschiedsbetrag dar.

(6) [1]Der **Unterschiedsbetrag ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts** mit dem sich aus Anlage 21 zum BewG ergebenden Vervielfältiger **zu kapitalisieren**. [2]Der Vervielfältiger ergibt sich aus dem maßgebenden Liegenschaftszinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts. [3]Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Vervielfältiger und der Bodenwert mit Null anzusetzen. [4]Gibt der Gutachterausschuss andere Liegenschaftszinssätze als die in der Anlage 21 zum BewG aufgeführten vor, ist der Vervielfältiger nach der dort angegebenen Formel zu berechnen. [5]Ist das mit einem Erbbaurecht belastete Grundstück unbebaut und liegen keine Angaben zur Nachfolgenutzung vor, bestehen keine Bedenken, wie folgt zu verfahren:

1. Mangels tatsächlichen Vorhandenseins eines Gebäudes kann zunächst auf die geplante Nutzung seitens des Erbbauverpflichteten bzw. -berechtigten abgestellt werden (vgl. Erbbaurechtsvertrag).
2. Bestehen noch keine konkreten Nutzungspläne, kann von der vorgesehenen Bebauung und Nutzung laut Bauleitplan (Bebauungsplan/ Flächennutzungsplan) auf die Grundstücksart geschlossen werden.

(7) [1]Der **Gebäudewertanteil des Erbbaurechts** ist der Gebäudeertragswert nach § 185 BewG bei im Ertragswertverfahren (> R B 184 bis 188) bzw. der Gebäudesachwert nach § 190 BewG bei im Sachwertverfahren (> R B 189 bis 191) zu bewertenden Grundstücken. [2]Verbleibt bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts nach Abzug der Bodenwertverzinsung vom Grundstücksreinertrag kein oder ein negativer Betrag, ist im Sinne des § 184 Absatz 3 Satz 2 BewG der Gebäudeertragswert mit 0 Euro anzusetzen. [3]Ist bei Ablauf des Erbbaurechts der verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen, ist der Gebäudewertanteil des Erbbaurechts um den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks gemäß § 194 Absatz 4 BewG zu mindern (> R B 194 Absatz 5 und 6). [4]Befindet sich das im Erbbaurecht entstehende Gebäude im Zustand der Bebauung, stellen die am Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten nach § 196 BewG für die sich im Bau befindlichen Gebäude bzw. Gebäudeteile, ggf. abzüglich des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht entschädigten und auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Anteils der Herstellungskosten, den Gebäudewertanteil des Erbbaurechts dar (> R B 196.1 und R B 196.2).

(8) [1]Eine Berücksichtigung weiterer wertbeeinflussender Umstände – beispielsweise vom Üblichen abweichende Auswirkungen vertraglicher Vereinbarungen, insbesondere die Berücksichtigung von fehlenden Wertsicherungsklauseln oder der Ausschluss einer Anpassung des Erbbaurechtsvertrags – sowie die Anwendung von Marktanpassungsfaktoren kommt nicht in Betracht.

Zu § 194 BewG

R B 194 Bewertung des Erbbaugrundstücks (belastetes Grundstück)

(1) [1]Der Wert des **Erbbaugrundstücks** ist vorrangig im Vergleichswertverfahren (> R B 183) zu ermitteln, wenn für das Erbbaugrundstück Vergleichspreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren für entsprechende Vergleichsgrundstücke vorliegen. [2]Vergleichspreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren für ein Erbbaugrundstück liegen vor, wenn sie für Grundstücke ermittelt wurden, die nach der Grundstücksart übereinstimmen und hinsichtlich der Bebauung, der Erbbauzinssätze, der Bodenrichtwerte sowie der Restlaufzeit des Erbbaurechts nicht

erheblich abweichen. [3]Der Wert für das Erbbaugrundstück kann auch durch Anwendung eines Vergleichsfaktors auf den Wert des unbelasteten Grundstücks ermittelt werden.

(2) [1]Kann das Vergleichswertverfahren nicht angewandt werden, setzt sich der Wert des Erbbaugrundstücks aus dem **Bodenwertanteil** nach § 194 Absatz 3 BewG und ggf. dem **Gebäudewertanteil** nach § 194 Absatz 4 BewG zusammen **(finanzmathematische Methode)**. [2]Ist das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück unbebaut, besteht der Grundbesitzwert des Erbbaugrundstücks allein im Bodenwertanteil nach § 194 Absatz 3 BewG (vgl. aber R B 193 Absatz 7 Satz 4).

(3) [1]Der **Bodenwertanteil** ergibt sich aus dem abgezinsten Bodenwert und dem kapitalisierten vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins. [2]Die **Abzinsung des Bodenwerts** (§ 194 Absatz 3 Satz 2, § 193 Absatz 4 BewG in Verbindung mit der Anlage 26 zum BewG) und die Kapitalisierung des Erbbauzinses (§ 194 Absatz 3 Satz 3 BewG in Verbindung mit der Anlage 21 zum BewG) **erfolgen nach der Restlaufzeit des Erbbaurechts**. [3]Der Abzinsungsfaktor nach Anlage 26 zum BewG ist abhängig vom maßgebenden Liegenschaftszinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts [4]Dabei ist auf die von den Gutachterausschüssen ermittelten Liegenschaftszinssätze abzustellen. [5]Wurden solche nicht ermittelt, sind die in § 193 Absatz 4 Satz 2 BewG genannten Zinssätze anzuwenden. [6]Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Abzinsungsfaktor 1 anzuwenden. [7]R B 193 Absatz 6 Satz 5 gilt entsprechend.

(4) [1]Dem abgezinsten Bodenwert ist der **kapitalisierte Erbbauzins** hinzuzurechnen. [2]Maßgebender Erbbauzins ist nach § 194 Absatz 3 Satz 3 BewG der am Bewertungsstichtag zu zahlende Erbbauzins, umgerechnet auf einen Jahresbetrag. [3]Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen; auf den gezahlten Erbbauzins kommt es nicht an. [4]Sind Erbbauzinsen während der Laufzeit des Erbbaurechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart (z. B. bei Sonderzahlungen oder gestaffeltem Erbbauzins), kann aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Jahresbetrag aus den insgesamt nach dem Bewertungsstichtag zu leistenden Erbbauzinsen in Abhängigkeit von der Restlaufzeit gebildet werden. [5]Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln (z. B. Anknüpfung der Erbbauzinsen an den Lebenshaltungskostenindex) sind nicht zu berücksichtigen. [6]Ist kein Erbbauzins zu zahlen, stellt der abgezinste Bodenwert den Bodenwertanteil dar. [7]Zur Kapitalisierung des Erbbauzinses ist der **Vervielfältiger** für die auf **volle Jahre** abgerundete Restlaufzeit und des Liegenschaftszinssatzes der Anlage 21 zum BewG zu entnehmen. [8]Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Vervielfältiger mit einem Wert von Null zu berücksichtigen. [9]Gibt der Gutachterausschuss andere Liegenschaftszinssätze als die in der Anlage 21 zum BewG aufgeführten vor, ist der Vervielfältiger nach der dort angegebenen Formel zu berechnen. [10]R B 193 Absatz 6 Satz 5 gilt entsprechend.

(5) [1]Ein **Gebäudewertanteil** des Erbbaugrundstücks ergibt sich nur dann, wenn bei Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf der verbleibende Gebäudewert **nicht oder nur teilweise zu entschädigen** ist. [2]Dieser entspricht dem nach Anlage 26 zum BewG abgezinsten ggf. anteiligen Gebäudeertrags- bzw. Gebäudesachwert, der dem Eigentümer des Erbbaugrundstücks bei Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf **entschädigungslos** zufällt. [3]Es ist dementsprechend eine Berechnung des Gebäudeertrags- bzw. Gebäudesachwerts auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts durchzuführen. [4]Bei dieser Berechnung ist hinsichtlich des Rohertrags gemäß § 186 BewG vom gleichen Betrag wie am Bewertungsstichtag auszugehen. [5]Beim Ansatz der pauschalierten Bewirtschaftungskosten gemäß § 187 BewG (Anlage 23 zum BewG) und dem Vervielfältiger nach Anlage 21 zum BewG im Ertragswertverfahren sowie bei der Ermittlung der Alterswertminderung im Rahmen der Gebäudesachwertermittlung gemäß § 190 Absatz 2 BewG ist auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts abzustellen. [6]Bei der Ermittlung des Gebäudeertrags- bzw. Gebäudesachwerts gemäß § 194 Absatz 4 BewG ist der Mindestansatz gemäß § 185 Absatz 3 Satz 5 BewG bzw. § 190 Absatz 2 Satz 4 BewG zu beachten. [7]Verbleibt bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts nach Abzug der Bodenwertverzinsung vom Grundstücksreinertrag kein oder ein negativer Betrag, ist im Sinne des § 184 Absatz 3 Satz 2 BewG der Gebäudeertragswert mit 0 Euro anzusetzen. [8]Befindet sich das Erbbaurecht im Zustand der Bebauung, stellt der ggf. bei Ablauf des Erbbaurechts nicht entschädigte und auf den Bewertungsstichtag abgezinste Anteil der am Bewertungsstichtag für die sich im Bau befindlichen Gebäude bzw. Gebäudeteile entstandenen Herstellungskosten den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks dar (> R B 193 Absatz 7 Satz 4, R B 196.1 und R B 196.2).

(6) [1]Der gemäß § 194 Absatz 4 BewG anzuwendende **Abzinsungsfaktor** ergibt sich aus Anlage 26 zum BewG; er ist abhängig vom angewandten Liegenschaftszinssatz gemäß § 193 Absatz 4 BewG und der **auf volle Jahre**

abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts. [2]Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Abzinsungsfaktor 1 anzuwenden. [3]Gibt der Gutachterausschuss andere Zinssätze als die in der Anlage 26 zum BewG aufgeführten vor, ist der Abzinsungsfaktor nach der dort angegebenen Formel zu berechnen.

(7) Eine Berücksichtigung weiterer wertbeeinflussender Umstände – beispielsweise vom Üblichen abweichende Auswirkungen vertraglicher Vereinbarungen, insbesondere die Berücksichtigung von fehlenden Wertsicherungsklauseln oder der Ausschluss einer Anpassung des Erbbaurechtsvertrags – sowie die Anwendung von Marktanpassungsfaktoren kommt nicht in Betracht.

Zu § 195 BewG

R B 195.1 Gebäude auf fremdem Grund und Boden

(1) Zu bewerten sind als selbstständige wirtschaftliche Einheiten sowohl ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden als auch das (mit dem Gebäude auf fremdem Grund und Boden) belastete Grundstück.

(2) [1]Ein **Gebäude auf fremdem Grund und Boden** liegt vor, wenn ein anderer als der Eigentümer des Grund und Bodens darauf ein Gebäude errichtet hat und ihm das Gebäude zuzurechnen ist (§ 70 Absatz 3, § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 157 Absatz 3 Satz 2, § 180 Absatz 2 BewG). [2]Das ist insbesondere der Fall, wenn es Scheinbestandteil des Grund und Bodens ist (§ 95 BGB). [3]Sofern dem Nutzungsberechtigten für den Fall der Nutzungsbeendigung gegenüber dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts des Gebäudes zusteht, ist bewertungsrechtlich von einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden auszugehen. [4]Ein solcher Anspruch kann sich aus einer vertraglichen Vereinbarung oder aus dem Gesetz ergeben. [5]Als Gebäude auf fremdem Grund und Boden erfasst werden das Gebäude, die sonstigen Bestandteile, wie die vom Nutzungsberechtigten errichteten Außenanlagen und das Zubehör. [6]Werden auf einem Grundstück nur Betriebsvorrichtungen (§ 176 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 BewG) oder Außenanlagen errichtet, liegt kein Gebäude auf fremdem Grund und Boden vor.

(3) [1]Die wirtschaftliche Einheit **belastetes Grundstück** umfasst die vertraglich überlassene Fläche des Grund und Bodens. [2]Enthält der Vertrag hierzu keine Angaben, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen. [3]Dabei ist neben der Grundfläche des Gebäudes regelmäßig auch die Fläche im Umgriff des Gebäudes zu erfassen. [4]Ist eine eindeutige Abgrenzung nicht möglich, bestehen keine Bedenken, vom Fünffachen der bebauten Fläche auszugehen. [5]Ist ein einheitliches Gebäude auf mehreren unmittelbar nebeneinander liegenden Grundstücken errichtet worden, die unterschiedlichen Grundstückseigentümern gehören, gilt R B 192.1 Absatz 4 entsprechend.

R B 195.2 Wertermittlung bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und belasteten Grundstücken

(1) [1]Die Bewertung von **Gebäuden auf fremdem Grund und Boden** richtet sich nach § 195 Absatz 2 BewG. [2]Der Grundbesitzwert ergibt sich bei der Bewertung im **Ertragswertverfahren** aus dem Gebäudeertragswert (> R B 184 bis 188). [3]Ist der Nutzer verpflichtet, das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts zu beseitigen, ist der Vervielfältiger nach Anlage 21 zum BewG anzuwenden, der sich für die am Bewertungsstichtag verbleibende Nutzungsdauer ergibt. [4]Die Regelung zur Mindestrestnutzungsdauer nach § 185 Absatz 3 Satz 5 BewG ist in diesen Fällen nicht anzuwenden (> R B 184 bis 188; insbesondere R B 185.3 Absatz 6). [5]Bei der Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden im **Sachwertverfahren** ergibt sich der Grundbesitzwert aus dem Gebäudesachwert (> R B 189 bis 191). [6]Ist der Nutzer verpflichtet, das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts zu beseitigen, bemisst sich die Alterswertminderung (§ 190 Absatz 2 Sätze 1 bis 3 BewG) nach dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag und der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer. [7]Die Regelung zum Mindestrestwert nach § 190 Absatz 2 Satz 4 BewG ist in diesen Fällen nicht anzuwenden (> R B 189 bis 191, insbesondere R B 190.7 Absatz 5). [8]Ein Bodenwertanteil ist bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden nicht zu berücksichtigen.

(2) [1]Die Bewertung von mit fremden Gebäuden **belasteten Grundstücken** richtet sich nach § 195 Absatz 3 BewG. [2]Die Abzinsung des Bodenwerts (§ 195 Absatz 3 Satz 2, § 193 Absatz 4 in Verbindung mit der Anlage 26 zum BewG) und die

Kapitalisierung des Nutzungsentgelts (§ 195 Absatz 3 Satz 3 BewG in Verbindung mit der Anlage 21 zum BewG) erfolgt in Anhängigkeit von der Restlaufzeit des Nutzungsrechts. [3]Die Restlaufzeit ist auf volle Jahre abzurunden. [4]Ein Gebäudewertanteil ist nicht zu berücksichtigen.

Zu § 196 BewG

R B 196.1 Grundstücke im Zustand der Bebauung

(1) [1]Ein **Grundstück im Zustand der Bebauung** liegt vor, wenn mit den Abgrabungsarbeiten oder mit der Einbringung von Baustoffen zur planmäßigen Errichtung eines Gebäudes oder Gebäudeteils begonnen worden ist (§ 196 Absatz 1 BewG). [2]Der vorherige Abbruch eines Gebäudes oder Gebäudeteils ist noch nicht als Beginn der Baumaßnahme zur Errichtung des neu geschaffenen Gebäudes oder Gebäudeteils anzusehen. [3]Der Zustand der Bebauung endet mit der Bezugsfertigkeit des ganzen Gebäudes, sofern es nicht in Bauabschnitten errichtet wird (> R B 178 Absatz 3). [4]Gebäude im Zustand der Bebauung liegen auch dann vor, wenn durch An-, Aus- oder Umbauten an einem bereits vorhandenen Gebäude neuer Wohn- oder Gewerberaum geschaffen wird. [5]Modernisierungsmaßnahmen erfüllen diese Voraussetzung regelmäßig nicht.

(2) [1]Zu der wirtschaftlichen Einheit gehören der **Grund und Boden**, die **Gebäude** bzw. **Gebäudeteile**, auch wenn sie am Bewertungsstichtag noch nicht bezugsfertig sind, die **sonstigen Bestandteile** und das **Zubehör**. [2]Nicht einzubeziehen sind Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. [3]Damit ist dem Umstand, ob die Betriebsvorrichtungen am Bewertungsstichtag fertig gestellt sind oder sich noch im Bau befinden, keine Bedeutung beizumessen.

(3) [1]Als **Beginn der Abgrabungsarbeiten** auf dem Grundstück ist der Zeitpunkt anzusehen, in dem mit den Erdarbeiten, insbesondere mit dem Ausschachten der Baugrube oder mit dem Planieren als Vorarbeiten für eine Bodenplatte, begonnen wird. [2]Bis zum Beginn der Erdarbeiten sind die für die Planung des Gebäudes aufgewandten Kosten als immaterielles Wirtschaftsgut zu erfassen. [3]Ab Beginn der Erdarbeiten sind die Planungskosten durch den Wert für das Grundstück im Zustand der Bebauung abgegolten. [4]Sind für die Durchführung der Baumaßnahme keine Abgrabungsarbeiten erforderlich oder ist mit der **Einbringung von Baustoffen** zur planmäßigen Errichtung eines Gebäudes oder Gebäudeteils vor Durchführung der Erdarbeiten begonnen worden, ist für den Beginn der Baumaßnahme auf den Zeitpunkt der erstmaligen Verarbeitung von Baustoffen abzustellen.

(4) [1]Ein Grundstück im Zustand der Bebauung liegt bis zur **Bezugsfertigkeit** des Gebäudes oder Gebäudeteils vor. [2]Bezugsfertig ist ein Gebäude, wenn es den künftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, es zu benutzen; auf die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde kommt es nicht an (§ 178 Absatz 1 BewG). [3]Am Bewertungsstichtag müssen alle wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sein. [4]Dies ist nicht der Fall, wenn noch Klempnerarbeiten ausstehen, an der zur Wohnung führenden Treppe das Geländer fehlt, Türen und Fenster noch einzubauen sind, Anschlüsse für Strom- und Wasserversorgung verlegt werden müssen, die Heizung zu installieren ist, sanitäre Einrichtungen noch einzubauen sind oder der Untergrund für den Fußbodenbelag noch aufgebracht werden muss. [5]Geringfügige Restarbeiten, die üblicherweise vor dem tatsächlichen Bezug durchgeführt werden (z. B. Malerarbeiten, Anbringen einer Antenne oder Satellitenanlage sowie Verlegen des Fußbodenbelags), schließen die Bezugsfertigkeit nicht aus. [6]Ist das Gebäude am Bewertungsstichtag bezogen, begründet dies die widerlegbare Vermutung der Bezugsfertigkeit. [7]Wird ein Gebäude in **Bauabschnitten** errichtet, ist die Entscheidung, ob sich ein Gebäude im Zustand der Bebauung befindet, unter Berücksichtigung der bis zum Bewertungsstichtag eingetretenen Verhältnisse nach der Verkehrsanschauung zu treffen. [8]Es kommt also darauf an, wie der Schenker oder Erblasser das Bauvorhaben durchführen wollte. [9]Nach dem Bewertungsstichtag durchgeführte Baumaßnahmen bleiben bei der Entscheidung, ob eine abschnittsweise Errichtung eines Gebäudes vorliegt, außer Betracht. [10]Kommt es durch den Eigentümerwechsel, z. B. im Erbfall, zu einer unvorhergesehenen Unterbrechung der Baumaßnahme, liegt keine Errichtung eines Gebäudes in Bauabschnitten vor. [11]Wird ein Gebäude in Bauabschnitten errichtet, liegt hinsichtlich des bezugsfertigen Teils ein bebautes Grundstück vor. [12]Ein Grundstück im Zustand der Bebauung kann in diesen Fällen nur angenommen werden, wenn mit dem nächsten Bauabschnitt bereits begonnen worden ist und hierfür Baumaterialien eingebracht worden sind (z. B. Ausbau eines zunächst als Abstellraum genutzten Gebäudeteils im Dach- oder Kellergeschoss, Aufstockung und Anbau).

R B 196.2 Wertermittlung bei Grundstücken im Zustand der Bebauung

(1) [1]Der Grundbesitzwert für ein Grundstück mit einem Gebäude im Zustand der Bebauung umfasst neben dem Wert des unbebauten Grundstücks bzw. dem Wert der bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile auch die noch nicht bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile. [2]Dabei ist dem bisherigen Wert des unbebauten bzw. des bebauten Grundstücks der Wert der bis zum Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten des im Bau befindlichen Gebäudes oder Gebäudeteils hinzuzurechnen.

(2) [1]Grundstücke, die sich am Bewertungsstichtag im Zustand der Bebauung befinden, können sowohl unbebaute als auch bereits bebaute Grundstücke sein. [2]Die Entscheidung, ob vor Beginn der am Bewertungsstichtag noch nicht abgeschlossenen Baumaßnahme **ein unbebautes oder ein bebautes Grundstück** vorgelegen hat, ist nach § 178 Absatz 1 BewG zu treffen (> R B 178 Absatz 3). [3]Befinden sich auf einem Grundstück außer dem im Bau befindlichen Gebäude zu Beginn der Baumaßnahme keine bezugsfertigen Gebäude, liegt ein unbebautes Grundstück vor. [4]Hierfür ist der Wert nach § 179 BewG zu ermitteln. [5]Sind auf einem Grundstück vor Beginn der noch nicht abgeschlossenen Baumaßnahme bereits bezugsfertige Gebäude oder Gebäudeteile nach § 180 BewG vorhanden, erfolgt dessen Bewertung nach §§ 182 bis 195 BewG.

(3) [1]Dem nach Absatz 2 ermittelten Wert sind die **bis zum Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten** des im Bau befindlichen Gebäudes oder Gebäudeteils hinzuzurechnen. [2]Maßgeblich sind die entstandenen Herstellungskosten; auf den tatsächlichen Zahlungsabfluss kommt es nicht an. [3]**Abbruchkosten** für auf dem Grundstück vor Beginn der Baumaßnahme vorhandene Gebäude oder Gebäudeteile rechnen unabhängig von ihrer ertragsteuerlichen Beurteilung nicht zu den Herstellungskosten im Sinne des Satzes 1 (> R B 196.1 Absatz 1 Satz 2). [4]Können die bis zum Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten nicht eindeutig ermittelt werden, müssen sie anhand des Baufortschritts geschätzt werden, als Anhaltspunkt für diese Schätzung kann z. B. § 3 Absatz 2 Nummer 2 Makler- und Bauträgerverordnung (MaBV) dienen.

(4) [1]Befindet sich ein zuvor unbebautes **Erbbaugrundstück** (> R B 193 Absatz 2) im Zustand der Bebauung, ermittelt sich der Grundbesitzwert aus dem Bodenwertanteil des Erbbaurechts und den bis zum Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten, ggf. abzüglich des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht entschädigten und auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Anteils der Herstellungskosten (> R B 193 Absatz 7 Satz 4). [2]Sind auf einem Erbbaurecht oder bei einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden vor Beginn der am Bewertungsstichtag noch nicht abgeschlossenen Baumaßnahme bereits bezugsfertige Gebäude oder Gebäudeteile nach § 180 BewG vorhanden, erfolgt deren Bewertung entsprechend Absatz 2 Satz 5.

Zu § 197 BewG

R B 197 Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz

(1) [1]Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen, die dem **Zivilschutz** dienen, bleiben bei der Ermittlung des Grundbesitzwerts außer Ansatz (§ 197 BewG). [2]Eine nur gelegentliche oder geringfügige Mitbenutzung der Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen für andere als dem Zivilschutz dienende Zwecke ist für die Gewährung der sachlichen Befreiung unschädlich. [3]Diese liegt z. B. vor, wenn in einem für die begünstigten Zwecke geschaffenen Raum von Zeit zu Zeit Veranstaltungen abgehalten werden, zu deren Durchführung der Raum nicht besonders hergerichtet werden muss. [4]Werden in dem Gebäudeteil lediglich Gartengeräte, Fahrräder oder dergleichen abgestellt, handelt es sich ebenfalls um eine geringfügige Mitbenutzung. [5]Dagegen ist die Steuerbefreiung zu versagen, wenn die Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen ständig anderen Zwecken dienen, z. B. als Lager-, Lehr-, oder Ausbildungsräume.

(2) Der Wert des Grund und Bodens ist regelmäßig mit dem gesamten Wert des unbebauten Grundstücks nach § 179 BewG anzusetzen.

Zu § 198 BewG

R B 198 Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts

(1) [1]Abweichend von der Wertermittlung nach den § 179 und §§ 182 bis 196 BewG ist der niedrigere gemeine Wert **(Verkehrswert/Marktwert)** am Bewertungsstichtag festzustellen, wenn der Steuerpflichtige diesen nachweist (§ 198 BewG). [2]Den Steuerpflichtigen trifft die Nachweislast für einen niedrigeren gemeinen Wert und nicht eine bloße Darlegungslast. [3]Die Vorlage von Auszügen aus der Kaufpreissammlung erfüllt diese Voraussetzungen nicht.

(2) [1]Der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann für die nach § 179, §§ 182 bis 196 BewG **bewerteten wirtschaftlichen Einheiten** geführt werden, wobei der Nachweis die jeweils **gesamte** wirtschaftliche Einheit umfassen muss. [2]Bei Grundstücken im Zustand der Bebauung ist der Verkehrswertnachweis für die gesamte wirtschaftliche Einheit unter Berücksichtigung der baulichen Gegebenheiten zulässig.

(3) [1]Als Nachweis ist regelmäßig ein **Gutachten** des zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erforderlich. [2]Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundbesitzwerts nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. [3]Enthält das Gutachten Mängel (z. B. methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), ist es zurückzuweisen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich. [4]Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts **gelten grundsätzlich die auf Grund des § 199 Absatz 1 BauGB erlassenen Vorschriften**. [5]Nach Maßgabe dieser Vorschriften sind **sämtliche wertbeeinflussenden Umstände** zur Ermittlung des gemeinen Werts (Verkehrswerts) von Grundstücken zu berücksichtigen. [6]Hierzu gehören auch die den Wert beeinflussenden Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie z. B. Grunddienstbarkeiten und persönliche Nutzungsrechte. [7]Mit Ausnahme des Nachweises der üblichen Miete (> R B 186.5 Absatz 5) kommt ein Einzelnachweis zu Bewertungsgrundlagen nach § 179 und §§ 182 bis 196 BewG, z. B. hinsichtlich der Bewirtschaftungskosten, nicht in Betracht. [8]Auszüge aus der Kaufpreissammlung können ein Gutachten nicht ersetzen.

(4) [1]Ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommener **Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück** kann als Nachweis dienen. [2]Ist ein Kaufpreis außerhalb dieses Zeitraums im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen und sind die maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen zum Bewertungsstichtag unverändert geblieben, so kann auch dieser als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts dienen. [3]Es bestehen keine Bedenken, diesen Wert regelmäßig ohne Wertkorrekturen als Grundbesitzwert festzustellen.

F. Vereinfachtes Ertragswertverfahren

Zu § 199 BewG

R B 199.1 Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

(1) [1]Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, von Betriebsvermögen und von Anteilen am Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (§ 11 Absatz 2 Satz 2, § 109 Absatz 1 und 2 BewG) **kann** nach dem **vereinfachten Ertragswertverfahren** erfolgen. [2]Sind branchentypisch ertragswertorientierte Verfahren ausgeschlossen (weil z.B. Multiplikatorenverfahren oder Substanzwertverfahren zur Anwendung kommen), ist das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht anzuwenden. [3]Sind branchentypisch auch ertragswertorientierte Verfahren anzuwenden, ist eine Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren möglich; die Prüfung eines offensichtlich unzutreffenden Ergebnisses bleibt vorbehalten.

(2) Bei der Bewertung **ausländischer Unternehmen** sind die **Regelungen** des vereinfachten Ertragswertverfahrens entsprechend, insbesondere hinsichtlich der Ermittlung des nachhaltig erzielbaren Jahresertrags, anzuwenden, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

(3) [1]Die im vereinfachten Ertragswertverfahren vorgesehenen Typisierungen können dazu führen, dass der in diesem Verfahren ermittelte Wert höher oder niedriger ist als der gemeine Wert. [2]Das Finanzamt hat den im vereinfachten

Ertragswertverfahren ermittelten Wert zugrunde zu legen, wenn das Ergebnis nicht offensichtlich unzutreffend ist.

(4) [1]Nach § 199 Absatz 1 und 2 BewG hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, das vereinfachte Ertragswertverfahren anzuwenden. [2]**Gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung** hierfür ist, dass dies **nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen** führt. [3]Hat das Finanzamt an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens Zweifel, sind diese vom Finanzamt substantiiert darzulegen und dem Steuerpflichtigen ist Gelegenheit zu geben, die Bedenken des Finanzamts auszuräumen. [4]Das vereinfachte Ertragswertverfahren kann vor allem dann zu unzutreffenden Ergebnissen führen, wenn die Voraussetzungen nach Absatz 6 vorliegen. [5]In einem solchen Fall hat der Steuerpflichtige substantiiert darzulegen, warum das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. [6]Kommt der Steuerpflichtige dieser Mitwirkungspflicht nicht nach, kann davon ausgegangen werden, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts nicht vorliegen. [7]Die Bewertung ist nach allgemeinen Grundsätzen vorzunehmen.

(5) **Erkenntnisse über eine offensichtlich unzutreffende Wertermittlung** zum gemeinen Wert können beispielsweise in den nachstehenden Fällen hergeleitet werden:

1. Vorliegen zeitnaher Verkäufe, wenn diese nach dem Bewertungsstichtag liegen;
2. Vorliegen von Verkäufen, die mehr als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag liegen;
3. Erbauseinandersetzungen, bei denen die Verteilung der Erbmasse Rückschlüsse auf den gemeinen Wert zulässt.

(6) [1]Vom **Vorliegen begründeter Zweifel** an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist insbesondere auszugehen:

1. bei komplexen Strukturen von verbundenen Unternehmen;
2. bei neu gegründeten Unternehmen, bei denen der künftige Jahresertrag noch nicht aus den Vergangenheitserträgen abgeleitet werden kann, insbesondere bei Gründungen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag, weil das vereinfachte Ertragswertverfahren hier regelmäßig, zum Beispiel wegen hoher Gründungs- und Ingangsetzungsaufwendungen, zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt;
3. beim Branchenwechsel eines Unternehmens, bei dem deshalb der künftige Jahresertrag noch nicht aus den Vergangenheitserträgen abgeleitet werden kann;
4. in sonstigen Fällen, in denen auf Grund der besonderen Umstände der künftige Jahresertrag nicht aus den Vergangenheitserträgen abgeleitet werden kann. [2]Hierzu gehören zum Beispiel Wachstumsunternehmen, branchenbezogene oder allgemeine Krisensituationen oder absehbare Änderungen des künftigen wirtschaftlichen Umfeldes;
5. bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, z.B. nach § 1 AStG, § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG oder § 12 Absatz 1 KStG, sofern der jeweils andere Staat nicht die Ergebnisse des vereinfachten Ertragswertverfahrens seiner Besteuerung zugrunde legt.

[2]Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 und 3 den Substanzwert als Mindestwert (§ 11 Absatz 2 Satz 3 BewG) anzusetzen, sofern dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

R B 199.2 Ausländische Kapitalgesellschaften und ausländisches Betriebsvermögen

[1]Auch bei der Bewertung von Anteilen an **ausländischen Kapitalgesellschaften oder ausländischem Betriebsvermögen** kann das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden. [2]Die Ermittlung der Bewertungsgrundlagen hat in der jeweiligen Landeswährung zu erfolgen, der in dieser Währung ermittelte Ertragswert ist mit dem für den Bewertungsstichtag festgestellten Devisenkurs in Euro umzurechnen. [3]Der Gewinnermittlung können die im jeweiligen Land geltenden Gewinnermittlungsvorschriften zugrunde gelegt werden, wenn sie eine dem § 202 Absatz 1

Satz 2 BewG entsprechende Korrektur zulassen. [4]Der nach § 203 BewG maßgebende Kapitalisierungsfaktor ist anzuwenden, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

Zu § 200 BewG

R B 200 Wertermittlung im vereinfachten Ertragswertverfahren

(1) Der Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren setzt sich zusammen aus:

	Ertragswert des betriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 Absatz 1 BewG)
	(Jahresertrag §§ 201 bis 202 BewG x Kapitalisierungsfaktor § 203 BewG)
+	Nettowert des nicht betriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 Absatz 2 BewG)
+	Wert der Beteiligungen an anderen Gesellschaften (§ 200 Absatz 3 BewG)
+	Nettowert des jungen Betriebsvermögens (§ 200 Absatz 4 BewG)
=	Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren

(2) [1]Die Wirtschaftsgüter des **nicht betriebsnotwendigen Vermögens** und die mit diesen **in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden** sind neben dem Ertragswert mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen (§ 200 Absatz 2 BewG). [2]Zum **nicht betriebsnotwendigen Vermögen** gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die sich ohne Beeinträchtigung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit aus dem Unternehmen herauslösen lassen, ohne dass die operative Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird. [3]Dies können – je nach Unternehmenszweck – z.B. Grundstücke, Gebäude, Kunstgegenstände, Beteiligungen, Wertpapiere oder auch Geldbestände sein. [4]Auf Grund der Betriebsbezogenheit besteht keine zwingende Deckungsgleichheit mit dem ertragsteuerlich gewillkürten Betriebsvermögen bzw. mit Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG. [5]Für die Ermittlung des gemeinen Werts gilt R B 11.3 Absatz 5 bis 8 entsprechend.

(3) [1]Sowohl **Anteile an einer Kapitalgesellschaft** als auch **Beteiligungen an einer Personengesellschaft** sind nach § 200 Absatz 3 BewG gesondert neben dem Ertragswert mit einem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert anzusetzen. [2]Auf eine Mindestbeteiligungsquote kommt es nicht an. [3]Ist für Beteiligungen an einer Personengesellschaft und für Anteile an Kapitalgesellschaften ein Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder 3 BewG festzustellen, sind die auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. [4]Die Basiswertregelung in § 151 Absatz 3 BewG ist hierbei zu beachten. [5]Die Wertermittlung bei den einzelnen Feststellungen kann sowohl im vereinfachten Ertragswertverfahren als auch in einem allgemein anerkannten Ertragswertverfahren als auch nach einer anderen anerkannten Methode erfolgen. [6]Die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens für die Bewertung einer Obergesellschaft bedeutet nicht, dass auch die Beteiligungen im vereinfachten Ertragswertverfahren bewertet werden müssen. [7]Ob die Bewertung der Obergesellschaft im vereinfachten Ertragswertverfahren unter Berücksichtigung der Beteilungen an Untergesellschaften zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (§ 199 Absatz 1 BewG), ist im Einzelfall zu entscheiden. [8]Die mit den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft **in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden** werden nicht gesondert berücksichtigt, da die mit diesen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen beim nachhaltigen Jahresertrag mindernd erfasst sind. [9]Es erfolgt keine Hinzurechnung der Aufwendungen nach § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe f BewG. [10]Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft sind die mit dieser in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden bereits über das Sonderbetriebsvermögen im Wert der Beteiligung enthalten (§ 97 Absatz 1a BewG), so dass insoweit keine Korrektur erfolgen muss. [11]Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit diesen Schulden sind zusammen mit anderen Aufwendungen und Erträgen im Zusammenhang mit dieser Beteiligung nach § 202 Absatz 1 Satz 2 BewG zu korrigieren (> R B 202).

(4) [1]Im Einvernehmen mit den Verfahrensbeteiligten kann darauf verzichtet werden, eine gesonderte Ermittlung des gemeinen Werts von zum Vermögen gehörenden Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und Beteiligungen an einer Personengesellschaft vorzunehmen, wenn es sich um einen **Fall von geringer Bedeutung** handelt. [2]Ein Fall von geringer Bedeutung liegt insbesondere vor, wenn der Verwaltungsaufwand der Beteiligten außer Verhältnis zur steuerlichen Auswirkung steht und der festzustellende Wert unbestritten ist. [3]In diesen Fällen kann aus **Vereinfachungsgründen** die durchschnittliche Bruttoausschüttung der Untergesellschaft der letzten drei Jahre als durchschnittlicher Jahresertrag multipliziert mit dem Kapitalisierungsfaktor nach § 203 BewG angesetzt werden;

mindestens ist der Steuerbilanzwert der Beteiligung anzusetzen. [4]Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, ist zu unterstellen, dass das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 Prozent übersteigt (§ 13b Absatz 2 ErbStG), es sei denn, das Übersteigen ist für die Beteiligten offenkundig, soweit keine anderen geeigneten Unterlagen vorhanden sind.

(5) [1]Innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter (sog. **junges Betriebsvermögen**), die nicht bereits nach § 200 Absatz 2 und 3 BewG neben dem Ertragswert mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen sind, und mit diesen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schulden werden neben dem Ertragswert mit ihrem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt, wenn sie am Bewertungsstichtag ihrem Wert nach noch vorhanden sind und nicht wieder entnommen oder ausgeschüttet wurden (§ 200 Absatz 4 BewG). [2]Ist für Grundbesitz ein Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG festzustellen, ist der auf den Bewertungsstichtag festgestellte Wert anzusetzen. [3]Die Basiswertregelung in § 151 Absatz 3 BewG ist hierbei zu beachten. [4]Unmittelbar mit diesen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehende Aufwendungen und Erträge sind bei der Ermittlung der jeweiligen Betriebsergebnisse nach § 202 BewG zu korrigieren (> R B 202). [5]Bei einem bloßen Aktiv- oder Aktiv-Passiv-Tausch handelt es sich nicht um einen Fall im Sinne des § 200 Absatz 4 BewG, weil dem Vorgang keine Einlage zugrunde liegt. [6]Befindet sich ein eingelegtes Wirtschaftsgut im Sinne des § 200 Absatz 4 BewG am Bewertungsstichtag nicht mehr im Betriebsvermögen, sondern ein Wirtschaftsgut, das an dessen Stelle getreten ist (Surrogat), muss das Surrogat mit dem Wert am Bewertungsstichtag angesetzt werden (ggf. mit einem niedrigeren oder höheren Wert als dem Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Einlage). [7]Wurde das eingelegte Wirtschaftsgut nach der Einlage bis zum Besteuerungszeitpunkt wieder entnommen oder hat es sich verbraucht, ist das Wirtschaftsgut nicht anzusetzen.

Zu § 201 BewG

R B 201 Ermittlung des Jahresertrags

(1) [1]Die Grundlage für die Bewertung bildet der **zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag**. [2]Für die Ermittlung dieses Jahresertrags bietet der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte **Durchschnittsertrag** eine Beurteilungsgrundlage.

(2) [1]Der **Durchschnittsertrag** ist regelmäßig aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten. [2]Wenn sich im Dreijahreszeitraum der Charakter des Unternehmens nach dem Gesamtbild der **Verhältnisse nachhaltig geändert** hat oder das **Unternehmen neu entstanden** ist, ist ein verkürzter Ermittlungszeitraum zugrunde zu legen (§ 201 Absatz 3 BewG). [3]Die Summe der Betriebsergebnisse ist in den Fällen eines verkürzten Ermittlungszeitraumes abweichend von § 201 Absatz 2 BewG durch zwei zu dividieren, weil der verkürzte Ermittlungszeitraum stets zwei volle Wirtschaftsjahre umfasst (> Absatz 4 Satz 1). [4]R B 199.1 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 (kein vereinfachtes Ertragswertverfahren bei Neugründungen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag) ist zu beachten. [5]Ist das Unternehmen durch Umwandlung, durch Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben oder durch Umstrukturierungen entstanden, ist bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags von den früheren Betriebsergebnissen des Gewerbebetriebs oder der Gesellschaft auszugehen. [6]Soweit sich die Änderung der Rechtsform auf den Jahresertrag auswirkt, sind die früheren Betriebsergebnisse entsprechend zu korrigieren.

(3) [1]Soweit bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags anstelle des drittletzten abgelaufenen Wirtschaftsjahrs ein **noch nicht abgelaufenes Wirtschaftsjahr** wegen der Bedeutung für die Herleitung des künftig zu erzielenden Jahresertrags einzubeziehen ist, erfolgt die Berücksichtigung dieses Wirtschaftsjahrs mit dem vollen Betriebsergebnis und nicht nur zeitanteilig. [2]Somit wird auch in diesen Fällen die Summe der Betriebsergebnisse durch drei dividiert (§ 201 Absatz 2 BewG).

(4) [1]Umfasst der dreijährige Ermittlungszeitraum bei einer **Neugründung** zu Beginn ein **Rumpfwirtschaftsjahr**, ist regelmäßig nicht das Betriebsergebnis des Rumpfwirtschaftsjahrs, sondern das volle Betriebsergebnis des letzten, noch nicht abgelaufenen Wirtschaftsjahrs einzubeziehen. [2]Ein Verstoß gegen das Stichtagsprinzip liegt insoweit nicht vor, weil das (noch nicht abgelaufene) Wirtschaftsjahr einerseits bereits vor dem Bewertungsstichtag begonnen hat und andererseits für die Prognose des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags von Bedeutung ist.

(5) Sofern zum Bewertungsstichtag fest steht, dass der künftige Jahresertrag durch **bekannte objektive Umstände**, z.B.

wegen des Todes des Unternehmers, sich nachhaltig verändert, muss dies bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags entsprechend berücksichtigt werden.

Zu § 202 BewG

R B 202 Betriebsergebnis

(1) [1]Die einzelnen **Betriebsergebnisse** sind gesondert zu berechnen; **Ausgangswert** ist sowohl bei Personenunternehmen als auch bei Kapitalgesellschaften der Gewinn im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG und nicht das zu versteuernde Einkommen. [2]Dabei bleiben bei einem Anteil am Betriebsvermögen (§ 97 Absatz 1a BewG) Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt. [3]Maßgebend ist die zutreffende, nicht die tatsächliche ertragsteuerrechtliche Behandlung.

(2) [1]Da der Ermittlung des Betriebsergebnisses der **Gewinn im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG** zu Grunde liegt, entfallen weitere Korrekturen bei nicht abziehbaren Betriebsausgaben. [2]Der Ausgangswert hat sich bereits um die betriebsgewöhnlichen Aufwendungen dieser Art zutreffend gemindert. [3]Entsprechendes gilt auch für andere außerhalb der Bilanz vorzunehmende Korrekturen. [4]Bei der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags bzw. durch die entsprechende Auflösung wird der Gewinn im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG nicht beeinflusst, so dass insofern keine Korrektur vorzunehmen ist.

(3) [1]Der **Ausgangswert des einzelnen Betriebsergebnisses** ist zu **korrigieren** hinsichtlich solcher Vermögensminderungen oder Vermögensmehrungen, die einmalig sind oder jedenfalls den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen. [2]Als Korrekturen kommen in Betracht:

Hinzuzurechnen sind

1. [1]Investitionsabzugsbeträge, soweit sie den Gewinn gemindert haben, Sonderabschreibungen oder erhöhte
   a) Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen. [2]Es sind nur die normalen Absetzungen für Abnutzung, zu denen auch die Absetzung für Abnutzung nach § 7 Absatz 5 EStG gehört, zu berücksichtigen. [3]Die normalen Absetzungen für Abnutzung mit Ausnahme derjenigen nach § 7 Absatz 5 EStG sind nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei gleichmäßiger Verteilung über die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu bemessen. [4]Die normalen Absetzungen für Abnutzung sind auch dann anzusetzen, wenn für die Absetzungen in der Steuerbilanz vom Restwert auszugehen ist, der nach Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen verblieben ist;
   b) Absetzungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder auf firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter;
   c) einmalige Veräußerungsverluste sowie außerordentliche Aufwendungen;
   d) im Gewinn nicht enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann;
   e) der Ertragsteueraufwand (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer);
   f) [1]Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht betriebsnotwendigem Vermögen (§ 200 Absatz 2 BewG) sowie im Zusammenhang mit innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegten Wirtschaftsgütern (§ 200 Absatz 4 BewG), weil die entsprechenden Wirtschaftsgüter bereits mit dem gemeinen Wert angesetzt werden; es sind regelmäßig nur Hinzurechnungen erforderlich, die unmittelbar auf die entsprechenden Wirtschaftsgüter entfallen. [2]Hierzu gehören nicht Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 200 Absatz 3 BewG, die den Wert des die Beteiligung haltenden Unternehmens zutreffend mindern; eine Korrektur des Betriebsergebnisses scheidet insoweit aus. [3]Bei Beteiligungen an Personengesellschaften im Sinne des § 200 Absatz 3 BewG werden wegen der Qualifizierung der Schulden als Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen im Ergebnis der Personengesellschaft berücksichtigt und sind deshalb bei der Korrektur des Betriebsergebnisses nicht hinzuzurechnen. [4]Sie werden durch die Hinzurechnung des übernommenen Verlustes aus der Beteiligung nach § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1

Buchstabe f 2. Halbsatz BewG oder die Kürzung der Erträge aus der Beteiligung nach § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe f BewG berücksichtigt.

g) Bei Kapitalgesellschaften sind verdeckte Gewinnausschüttungen hinzuzurechnen.

Abzuziehen sind

2. gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen sowie Gewinne aus der Anwendung des § 6
   a) Absatz 1 Nummer 1 Satz 4 und Nummer 2 Satz 3 EStG;
   b) einmalige Veräußerungsgewinne sowie außerordentliche Erträge;
   c) im Gewinn enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft nicht mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann;
   d) [1]ein angemessener Unternehmerlohn, soweit in der bisherigen Ergebnisrechnung kein solcher berücksichtigt worden ist. [2]Die Höhe des Unternehmerlohns wird nach der Vergütung bestimmt, die eine nicht beteiligte Geschäftsführung erhalten würde. [3]Neben dem Unternehmerlohn kann auch fiktiver Lohnaufwand für bislang unentgeltlich tätige Familienangehörige des Eigentümers berücksichtigt werden. [4]Bei der Ermittlung eines angemessenen Unternehmerlohns sind die Grundsätze zu beachten, die bei der ertragsteuerlichen Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung angewandt werden. [5]Häufig wird der angemessene Unternehmerlohn aus an leitende Angestellte des Unternehmens gezahlten Bruttogehältern abgeleitet werden können. [6]Soweit branchenspezifische Datensammlungen zu Geschäftsführergehältern in einem Fremdvergleich vorliegen, können diese in geeigneter Weise berücksichtigt werden. [7]Erhalten geschäftsführende Gesellschafter von Personengesellschaften wirtschaftlich begründete Tätigkeitsvergütungen als Vorabanteile aus dem Gewinn, sind sie als Unternehmerlohn abzuziehen, soweit sie nach Art und Umfang angemessen sind.
   e) Erträge aus der Erstattung von Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer);
   f) [1]Erträge, die im Zusammenhang stehen mit Vermögen im Sinne des § 200 Absatz 2 bis 4 BewG. [2]Es sind regelmäßig nur unmittelbar auf die Wirtschaftsgüter entfallende Erträge zu korrigieren.
   g) Bei Kapitalgesellschaften sind verdeckte Einlagen abzuziehen.

3. [1]Hinzuzurechnen oder abzuziehen sind auch sonstige wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderungen oder -erhöhungen mit Einfluss auf den zukünftig nachhaltig zu erzielenden Jahresertrag und mit gesellschaftsrechtlichem Bezug, soweit sie nicht nach den Nummern 1 und 2 berücksichtigt wurden. [2]Hierzu zählen auch solche Vermögensminderungen oder -erhöhungen, die mit Angehörigen des Unternehmers oder Gesellschafters oder sonstigen diesem nahe stehenden Personen im Zusammenhang stehen. [3]Die in § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 BewG genannten Vermögensminderungen oder -erhöhungen müssen nicht notwendig in einem bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgut bestehen.

(4) [1]Ausgangswert ist bei **nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. [2]Auch hierbei sind die in § 202 Absatz 1 BewG genannten Hinzurechnungen und Kürzungen vorzunehmen, z.B. Abschreibungen auf einen entgeltlich erworbenen Praxiswert, einmalige Veräußerungsverluste bzw. Veräußerungsgewinne, der Betriebsausgabenabzug bzw. Betriebseinnahmen nach § 6c EStG oder nach R 6.6 EStR, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen gemäß § 7 Absatz 1 Satz 7 EStG oder Sonderabschreibungen.

(5) [1]Zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands ist ein positives Betriebsergebnis nach § 202 Absatz 1 oder 2 BewG um 30 Prozent zu mindern. [2]Auf Grund der typisierenden Vorgehensweise ist es in der Regel nicht zu beanstanden, wenn die aus dem Bereich der gewerblichen Unternehmen vorliegende Steuerbelastung in Höhe von 30 Prozent auch bei einem im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert für ein der Ausübung eines einem freien Beruf dienenden Vermögens abgezogen werden.

Zu § 203 BewG

R B 203 Kapitalisierungsfaktor

[1]Der nur für das vereinfachte Ertragswertverfahren geltende Kapitalisierungsfaktor ist der Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes (§ 203 Absatz 3 BewG). [2]Dieser setzt sich zusammen aus einem Basiszins und einem Zuschlag von 4,5 Prozent (§ 203 Absatz 1 BewG). [3]Der Kapitalisierungsfaktor ist nur im vereinfachten Ertragswertverfahren anzuwenden. [4]Er gilt nicht, wenn der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten in einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelt wird.

Anlage 1 (zu R B 160.2 und 163

Anbauflächen bzw. Tierarten	Produktionszweig
Weichweizen und Spelz, Hartweizen, Roggen, Gerste, Hafer, Körnermais, sonstiges Getreide zur Körnergewinnung, Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln), Zuckerrüben (ohne Saatgut), Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland, sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird, nicht wirtschaftlich genutzte Schwarzbrache (einschl. Grünbrache) mit Beihilfe Tabak, Hopfen, Raps und Rübsen, Sonnenblumen, Soja, Leinsamen (Öllein), andere Ölfrüchte, Flachs, Hanf, andere Textilpflanzen, andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt sind, Spargel Nur, wenn kein Weidevieh vorhanden ist (*): Futterhackfrüchte (ohne Saatgut), Ackerwiesen und -weiden, Grünmais (Silagemais), sonstige Futterpflanzen	**Ackerbau**
Grünland: – nur, wenn kein Weidevieh vorhanden ist (*) – Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden, ungepflegtes Weideland **Weidevieh:** Einhufer, Mastbullen bis 19,2 Monate, Aufzuchtfärsen bis 28,8 Monate, Rinder unter 1 Jahr, männliche Rinder 1-2 Jahre, weibliche Rinder 1-2 Jahre, männliche Rinder 2 Jahre und älter, Färsen 2 Jahre und älter, Milchkühe, sonstige Kühe, Mutterschafe, sonstige Schafe, Ziegen davon **Rinder für die Milcherzeugung (**)**: Rinder unter 1 Jahr, weibliche Rinder 1-2 Jahren, Färsen 2 Jahre und älter, Milchkühe	**Futterbau** (Grünland und Weidevieh)
Zuchtsauen (50 kg und mehr), sonstige Schweine Masthähnchen und -hühnchen, Legehennen, sonstiges Geflügel Mutterkaninchen	**Veredlung**

(*) Hinweis zu den Futterflächen:

Ist **Weidevieh** vorhanden, sind die Standarddeckungsbeiträge der Futterflächen mit dem Ansatz der Standarddeckungsbeiträge des Weideviehs abgegolten, da von einem ausgeglichenen Futtersaldo ausgegangen wird. Das bedeutet, dass in diesem Fall die Standarddeckungsbeiträge der Futterflächen nicht in den Standarddeckungsbeitrag des jeweiligen Produktionszweigs (Ackerbau bzw. Futterbau) einbezogen werden. Futterflächen sind Futterhackfrüchte (ohne Saatgut), Ackerwiesen und -weiden, Grünmais (Silagemais), sonstige Futterpflanzen, Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden, ungepflegtes Weideland

(**) Hinweis zu den Rindern für die Milcherzeugung:

Der Standarddeckungsbeitrag der Rinder für die Milcherzeugung ist ein Teilbetrag des Standarddeckungsbeitrags des Weideviehs; er ist zusätzlich zu ermitteln, da er für die Einordnung eines spezialisierten Futterbaubetriebs in die

Betriebsform "Milchviehhaltung" bzw. "Sonstiger Futterbau" benötigt wird.

Anlage 2 (zu R B 163)

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Schleswig-Holstein	Niedersachsen			
			Braun-schweig	Hannover	Lüneburg	Weser-Ems
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr [bei Geflügel pro 100 Tiere])					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen –19.2 Monate	538	551	549	549	541
Ja	Aufzuchtfärsen –28.8 Monate	439	436	436	436	419
J/02	Rinder unter 1 Jahr	250	253	253	253	247
J/03	Männliche Rinder 1–2 Jahre	479	496	494	494	491
J/04	Weibliche Rinder 1–2 Jahre	135	131	131	131	123
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	336	344	343	343	338
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	135	131	131	131	123
J/07	Milchkühe	1 317	1 364	1 362	1 290	1 328
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	55	77	76	75	87
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	400	307	307	307	310
J/13	Sonstige Schweine	55	77	76	75	87
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	831	903	903	903	921
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)					
D/01	Weichweizen und Spelz	862	735	752	664	642
D/02	Hartweizen	665	656	600	624	613
D/03	Roggen	567	526	517	494	448
D/04	Gerste	717	629	598	563	544
D/05	Hafer	619	585	550	524	487
D/06	Körnermais	686	631	624	628	669
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	681	600	584	556	573
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	474	399	405	372	394
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	3 291	2 965	2 808	2 634	3 137
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	1 945	1 985	2 089	1 897	1 880
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	479	302	323	284	280
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	285	368	361	383	395
D/18bi	Grünmais (Silagemais)	573	821	756	759	724
D/18biii	Sonstige Futterpflanzen	327	427	423	424	381
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/22	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	240	190	190	190	190
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003
D/26	Raps und Rübsen	779	666	653	587	565
D/27	Sonnenblumen	428	346	346	346	368
D/28	Soja	503	384	382	384	416
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölfrüchte	782	671	658	613	611
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	779	666	653	587	565
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	374	422	436	448	475
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R B 164 Abs. 9 ErbStR	691	653	644	618	632
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)					
D/14a	Spargel	11 111	11 111	11 111	11 111	11 111
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Nordrhein-Westfalen				
		Düsseldorf	Köln	Münster	Detmold	Arnsberg
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr [bei Geflügel pro 100 Tiere])					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen –19,2 Monate	640	639	640	639	640
Ja	Aufzuchtfärsen –28.8 Monate	410	410	422	422	422
J/02	Rinder unter 1 Jahr	272	271	275	274	274
J/03	Männliche Rinder 1–2 Jahre	614	612	609	608	609
J/04	Weibliche Rinder 1–2 Jahre	99	99	105	106	105
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	400	399	400	399	400
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	99	99	105	106	105
J/07	Milchkühe	1 428	1 315	1 374	1 384	1 313
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	71	71	74	74	74
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	339	339	305	305	305
J/13	Sonstige Schweine	71	71	74	74	74
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	903	903	903	903	876
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)					
D/01	Weichweizen und Spelz	725	769	701	713	737
D/02	Hartweizen	666	666	666	666	666
D/03	Roggen	544	594	516	546	580
D/04	Gerste	596	645	575	603	614
D/05	Hafer	550	550	538	559	560
D/06	Körnermais	755	695	761	709	779
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	583	608	545	574	576
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	363	448	429	418	422
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	3 712	4 024	2 602	2 902	3 232
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	2 087	2 132	1 840	2 090	2 239
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	438	396	402	435	414
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	341	312	312	297	303
D/18bi	Grünmais (Silagemais)	874	837	816	770	789
D/18biii	Sonstige Futterpflanzen	330	372	346	365	357
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/22	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	190	190	190	190	190
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003
D/26	Raps und Rübsen	638	662	650	665	651
D/27	Sonnenblumen	510	534	526	528	526
D/28	Soja	368	480	439	422	425
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölfrüchte	647	672	660	668	654
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	638	662	650	665	651
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	426	350	365	376	364
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R B 164 Abs. 9 ErbStR	688	709	638	660	679
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)					
D/14a	Spargel	11 111	11 111	11 111	11 111	11 111
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Hessen			Rheinland-Pfalz	Saarland
		Darmstadt	Gießen	Kassel		
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr [bei Geflügel pro 100 Tiere])					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen –19,2 Monate	560	563	562	567	563
Ja	Aufzuchtfärsen –28.8 Monate	374	379	378	376	373
J/02	Rinder unter 1 Jahr	241	243	243	244	242
J/03	Männliche Rinder 1–2 Jahre	531	532	532	539	535
J/04	Weibliche Rinder 1–2 Jahre	95	97	96	94	94
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	350	352	351	355	352
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	95	97	96	94	94
J/07	Milchkühe	1 228	1 305	1 345	1 326	1 332
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	66	66	66	52	67
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	380	380	380	369	369
J/13	Sonstige Schweine	66	66	66	52	67
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	866	802	802	704	768
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)					
D/01	Weichweizen und Spelz	635	594	626	538	500
D/02	Hartweizen	584	543	568	606	579
D/03	Roggen	419	483	462	404	409
D/04	Gerste	514	504	507	522	466
D/05	Hafer	457	493	490	423	386
D/06	Körnermais	624	606	634	513	411
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	468	487	507	441	419
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	323	355	351	292	263
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	3 304	2 310	2 487	3 074	1 989
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	1 976	2 034	1 941	2 040	2 020
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	494	419	441	450	371
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	209	224	215	211	204
D/18bi	Grünmais (Silagemais)	813	895	883	789	676
D/18biii	Sonstige Futterpflanzen	208	219	219	283	301
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/22	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	190	190	190	163	148
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003
D/26	Raps und Rübsen	635	594	594	587	518
D/27	Sonnenblumen	375	374	374	500	385
D/28	Soja	289	314	300	293	261
D/29	Leinsamen (Ölein)	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölfrüchte	643	600	599	603	537
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	635	594	594	587	518
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	304	316	315	295	304
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R B 164 Abs. 9 ErbStR	623	590	595	606	539
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)					
D/14a	Spargel	11 111	11 111	11 111	11 111	11 111
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Baden-Württemberg			
		Stuttgart	Karlsruhe	Freiburg	Tübingen
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr [bei Geflügel pro 100 Tiere])				
J/01	Einhufer	186	186	186	186
Jm	Mastbullen –19,2 Monate	623	622	624	625
Ja	Aufzuchtfärsen –28.8 Monate	468	468	470	474
J/02	Rinder unter 1 Jahr	281	280	281	282
J/03	Männliche Rinder 1–2 Jahre	571	570	571	571
J/04	Weibliche Rinder 1–2 Jahre	134	134	135	137
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	390	389	390	391
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	134	134	135	137
J/07	Milchkühe	1 236	1 182	1 126	1 274
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	67	67	67	67
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	328	328	328	328
J/13	Sonstige Schweine	67	67	67	67
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133
J/15	Legehennen	690	690	690	691
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)				
D/01	Weichweizen und Spelz	587	547	538	578
D/02	Hartweizen	622	558	551	640
D/03	Roggen	466	407	416	437
D/04	Gerste	531	515	492	501
D/05	Hafer	495	486	487	521
D/06	Körnermais	669	644	662	674
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	513	466	466	505
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	327	330	320	327
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	2 300	2 057	2 358	2 123
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	2 207	2 026	2 029	2 186
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	635	626	685	722
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	211	199	207	246
D/18bi	Grünmais (Silagemais)	747	730	751	781
D/18biii	Sonstige Futterpflanzen	298	308	306	340
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50
D/22	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	190	190	190	190
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003
D/26	Raps und Rübsen	563	572	552	545
D/27	Sonnenblumen	464	525	494	475
D/28	Soja	304	317	291	316
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555
D/30	Andere Ölfrüchte	572	582	571	560
D/31	Flachs	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	563	572	552	545
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	284	283	297	338
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R B 164 Abs. 9 ErbStR	604	583	593	604
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)				
D/14a	Spargel	11 111	11 111	11 111	11 111
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Bayern						
		Ober-bayern	Nieder-bayern	Ober-pfalz	Ober-franken	Mittel-franken	Unter-franken	Schwa-ben
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr [bei Geflügel pro 100 Tiere])							
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen –19.2 Monate	636	637	635	633	634	633	637
Ja	Aufzuchtfärsen –28.8 Monate	479	480	479	478	477	478	480
J/02	Rinder unter 1 Jahr	287	287	286	286	286	286	287
J/03	Männliche Rinder 1–2 Jahre	582	583	581	579	580	579	583
J/04	Weibliche Rinder 1–2 Jahre	137	138	138	138	137	138	138
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	397	398	397	396	396	396	398
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	137	138	138	138	137	138	138
J/07	Milchkühe	1 270	1 217	1 230	1 281	1 307	1 318	1 329
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	67	67	67	67	67	67	67
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	371	371	371	371	371	371	371
J/13	Sonstige Schweine	67	67	67	67	67	67	67
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	754	754	754	754	754	754	754
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)							
D/01	Weichweizen und Spelz	598	620	586	526	553	588	621
D/02	Hartweizen	619	645	605	512	587	623	658
D/03	Roggen	402	424	399	380	376	436	414
D/04	Gerste	516	499	495	494	472	533	520
D/05	Hafer	491	484	449	425	420	454	503
D/06	Körnermais	703	725	653	617	618	649	714
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	464	451	443	433	438	480	483
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	326	321	314	307	311	312	330
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	2 327	2 618	2 352	2 036	1 907	2 074	2 697
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	2 416	2 489	2 414	1 827	2 142	2 109	2 415
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	660	668	613	561	518	548	664
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	296	285	290	285	270	280	300
D/18bi	Grünmais (Silagemais)	886	904	842	784	810	790	917
D/18biii	Sonstige Futterpflanzen	422	420	404	395	384	382	420
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50	50	50
D/22	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	190	190	190	190	190	190	190
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003
D/26	Raps und Rübsen	584	630	573	526	517	572	608
D/27	Sonnenblumen	488	485	475	429	438	484	490
D/28	Soja	320	313	320	307	316	312	324
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölfrüchte	587	633	575	532	518	575	612
D/31	Flachs	628	628	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	584	630	573	526	517	572	608
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	421	393	381	378	384	375	432
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R B 164 Abs. 9 ErbStR	630	648	618	567	574	597	651
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)							
D/14a	Spargel	11 111	11 111	11 111	11 111	11 111	11 111	11 111
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Branden-burg	Mecklenburg-Vorpommern	Sachsen		
				Chemnitz	Dresden	Leipzig
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr [bei Geflügel pro 100 Tiere])					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen –19,2 Monate	494	508	562	555	555
Ja	Aufzuchtfärsen –28.8 Monate	279	298	296	290	291
J/02	Rinder unter 1 Jahr	201	209	224	220	221
J/03	Männliche Rinder 1–2 Jahre	488	498	564	558	558
J/04	Weibliche Rinder 1–2 Jahre	56	63	52	50	50
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	309	318	351	347	347
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	56	63	52	50	50
J/07	Milchkühe	1 469	1 437	1 478	1 505	1 601
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	49	57	63	63	63
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	420	405	408	408	408
J/13	Sonstige Schweine	49	57	63	63	63
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	920	837	987	987	987
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)					
D/01	Weichweizen und Spelz	492	640	621	600	606
D/02	Hartweizen	456	613	593	593	593
D/03	Roggen	316	408	499	378	444
D/04	Gerste	430	556	549	517	552
D/05	Hafer	372	472	536	488	496
D/06	Körnermais	471	499	593	581	566
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	357	496	481	398	446
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	260	313	372	358	342
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	1 731	1 994	2 947	2 541	2 705
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	1 592	1 707	1 935	1 958	1 924
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	317	149	277	258	294
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	94	224	358	288	294
D/18bi	Grünmais (Silagemais)	418	535	689	581	591
D/18biii	Sonstige Futterpflanzen	242	315	442	401	339
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/22	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	189	189	190	190	190
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003
D/26	Raps und Rübsen	551	642	639	609	635
D/27	Sonnenblumen	338	274	492	373	381
D/28	Soja	230	329	380	400	366
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölfrüchte	564	657	641	612	636
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	551	642	639	609	635
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	230	291	326	288	301
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R B 164 Abs. 9 ErbStR	489	549	626	586	597
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)					
D/14a	Spargel	11 111	11 111	11 111	11 111	11 111
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Sachsen-Anhalt			Thüringen	Stadt-staaten
		Dessau	Halle	Magdeburg		
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr [bei Geflügel pro 100 Tiere])					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen –19,2 Monate	499	512	505	562	524
Ja	Aufzuchtfärsen –28.8 Monate	283	293	286	280	378
J/02	Rinder unter 1 Jahr	203	209	206	220	232
J/03	Männliche Rinder 1–2 Jahre	493	505	499	571	486
J/04	Weibliche Rinder 1–2 Jahre	57	60	57	43	104
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	312	320	315	351	328
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	57	60	57	43	104
J/07	Milchkühe	1 502	1 449	1 405	1 485	1 324
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	61	61	61	64	59
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	425	425	425	443	368
J/13	Sonstige Schweine	61	61	61	64	59
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	876	876	876	945	885
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)					
D/01	Weichweizen und Spelz	630	688	665	625	655
D/02	Hartweizen	597	593	577	661	578
D/03	Roggen	389	452	383	514	449
D/04	Gerste	560	617	561	580	553
D/05	Hafer	486	511	475	556	496
D/06	Körnermais	561	573	514	605	587
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	444	501	431	497	511
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	350	371	364	359	295
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	2 336	2 766	2 564	2 925	2 900
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	1 488	1 780	1 682	1 831	1 845
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	173	174	153	257	362
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	120	193	162	302	254
D/18bi	Grünmais (Silagemais)	420	603	482	703	578
D/18biii	Sonstige Futterpflanzen	211	274	234	378	319
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/22	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	190	190	190	214	204
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003
D/26	Raps und Rübsen	613	676	643	629	610
D/27	Sonnenblumen	394	442	405	450	378
D/28	Soja	355	345	372	337	378
D/29	Leinsamen (Ölein)	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölfrüchte	614	678	647	639	652
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	613	676	643	629	610
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	244	255	252	285	352
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R B 164 Abs. 9 ErbStR	543	598	564	619	605
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)					
D/14a	Spargel	11 111	11 111	11 111	11 111	11 111
D/23	Tabak	6 448	6 448	6 448	6 448	6 448
D/24	Hopfen	4 003	4 003	4 003	4 003	4 003

Artikel 2 Anwendung der Erbschaftsteuer-Richtlinien vom 17. März 2003

Die Erbschaftsteuer-Richtlinien vom 17. März 2003 (BStBl I Sondernummer 1/2003 Seite 2) werden aufgehoben. Sie sind mit den Abweichungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis zum 2. November 2011 ergeben, auf Erwerbsfälle weiter anzuwenden, für die die Steuer vor dem 3. November 2011 entstanden ist. Der Bundesrat hat zugestimmt.