

# Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts

(Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 – ErbStR 2003)

Vom 17. März 2003

## Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 (ErbStR 2003)

<b>I. Einführung</b> .....	<b>6</b>
<b>II. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz</b> .....	<b>7</b>
<b>Zu § 1 ErbStG</b> .....	<b>7</b>
R 1. Anwendung der Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen auf Schenkungen.....	7
R 2. Familienstiftungen und Familienvereine.....	7
<b>Zu § 2 ErbStG</b> .....	<b>8</b>
R 3. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht .....	8
R 4. Inlandsvermögen.....	8
<b>Zu § 3 ErbStG</b> .....	<b>9</b>
R 5. Erwerb durch Erbanfall und Teilungsanordnungen oder Ausgleichungen .....	9
R 5a. Erwerb durch Vermächtnis.....	10
R 6. Schenkung auf den Todesfall .....	10
R 7. Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters .....	10
R 8. Vertragliche Hinterbliebenenbezüge aus einem Arbeitsverhältnis des Erblassers .....	11
R 9. Erwerbe aus Versicherungen auf verbundene Leben.....	12
R 10. Verträge zugunsten Dritter im Zusammenhang mit Bankguthaben und -depots sowie Lebensversicherungen .....	13
<b>Zu § 5 ErbStG</b> .....	<b>13</b>
R 11. Erbrechtlicher Zugewinnausgleich .....	13
R 12. Güterrechtlicher Zugewinnausgleich.....	14
<b>Zu § 6 ErbStG</b> .....	<b>15</b>
R 13. Vermächtnisse, die beim Tod des Beschwerten fällig werden.....	15
<b>Zu § 7 ErbStG</b> .....	<b>15</b>
R 14. Freigebiges Zuwendungen .....	15
R 15. Behandlung von unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten.....	15
R 16. Gegenstand der Schenkung bei Geldhingabe zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes.....	16
R 17. Gemischte Schenkungen sowie Schenkungen unter einer Auflage .....	16
R 18. Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften .....	18
R 19. Vereinbarung der Gütergemeinschaft.....	20
R 20. Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft .....	20
R 21. Überhöhte Gewinnbeteiligung.....	20
R 22. Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten.....	20
<b>Zu § 9 ErbStG</b> .....	<b>21</b>
R 23. Zeitpunkt der Ausführung einer Grundstücksschenkung.....	21
R 24. Bewertungsstichtag bei Errichtung einer Stiftung .....	21
<b>Zu § 10 ErbStG</b> .....	<b>21</b>
R 24a. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der Erbschaftsteuer .....	21
R 25. Behandlung von Ansprüchen nach dem Vermögensgesetz .....	22
R 26. Übertragung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft .....	23
R 27. Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker.....	24
R 28. Abzug von außergewöhnlichen Unterhaltskosten (sog. Überlast) nach dem Denkmalschutzgesetz.....	24
R 29. Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 ErbStG.....	24
R 30. Pauschbetrag für Nachlassverbindlichkeiten .....	24

R 31.	Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten.....	25
R 32.	Eigene Erbschaftsteuer des Erwerbers .....	25
R 33.	Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugute kommen .....	25
<b>Zu § 11 ErbStG .....</b>	<b>26</b>	
R 34.	Rückwirkende Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und umgekehrt.....	26
<b>Zu § 12 ErbStG .....</b>	<b>26</b>	
R 35.	Bewertungsgrundsätze .....	26
R 36.	Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht bei im Erbfall noch nicht vollständig erfüllten Grundstückskaufverträgen.....	26
R 37.	Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften .....	26
R 38.	Berücksichtigung von Gewinnansprüchen aus GmbH-Geschäftsanteilen .....	27
R 39.	Ableitung des Steuerwerts des Betriebsvermögens .....	27
R 40.	Ableitung des Steuerwerts eines Anteils an einer Personengesellschaft .....	28
<b>Zu § 13 ErbStG .....</b>	<b>28</b>	
R 41.	Steuerbefreiungen; Allgemeines .....	28
R 42.	Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt .....	28
R 43.	Zuwendung eines Familienwohnheims .....	29
R 44.	Pflege- und Unterhaltsleistungen .....	30
R 45.	Rückfall des geschenkten Vermögens .....	31
R 46.	Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen.....	31
R 47.	Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften .....	31
R 48.	Gegenseitigkeitserklärungen .....	32
R 49.	Zuwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken .....	32
R 50.	Verzicht auf Steuerbefreiung.....	32
<b>Zu § 13a ErbStG .....</b>	<b>32</b>	
R 51.	Begünstigtes Betriebsvermögen .....	32
R 52.	Begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen .....	33
R 53.	Begünstigte Anteile an Kapitalgesellschaften .....	34
R 54.	Erwerb unterschiedlicher Arten begünstigten Vermögens.....	34
R 55.	Begünstigte Erwerbe von Todes wegen .....	34
R 56.	Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden .....	35
R 57.	Freibetrag im Erbfall.....	36
R 58.	Freibetrag beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden .....	36
R 59.	Sperrfrist für den Freibetrag.....	37
R 60.	Bewertungsabschlag.....	37
R 61.	Folgen einer Weitergabeverpflichtung .....	37
R 62.	Behaltensregelungen; Allgemeines.....	38
R 63.	Behaltensregelungen für Betriebsvermögen.....	38
R 64.	Behaltensregelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen.....	39
R 65.	Entnahmebegrenzung.....	39
R 66.	Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften .....	40
R 67.	Durchführung der Nachversteuerung.....	40
R 68.	Verzicht auf die Steuerbefreiungen.....	41
R 69.	Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen.....	41
<b>Zu § 14 ErbStG .....</b>	<b>41</b>	
R 70.	Berücksichtigung früherer Erwerbe; Grundsatz .....	41
R 71.	Berücksichtigung früherer Erwerbe; Zusammentreffen mit Entlastungen nach §§ 13a, 19a ErbStG .....	42
<b>Zu § 15 ErbStG .....</b>	<b>42</b>	
R 72.	Steuerklassen .....	42
R 73.	Maßgebliche Steuerklasse bei der Errichtung von Familienstiftungen .....	42
<b>Zu § 17 ErbStG .....</b>	<b>43</b>	
R 74.	Besonderer Versorgungsfreibetrag.....	43
<b>Zu § 19 ErbStG .....</b>	<b>43</b>	
R 75.	Steuersätze .....	43
<b>Zu § 19a ErbStG .....</b>	<b>43</b>	
R 76.	Begünstigte Erwerbe und Erwerber .....	43
R 77.	Begünstigtes Vermögen.....	44

R 78. Folgen einer Weitergabeverpflichtung .....	44
R 79. Berechnung des Entlastungsbetrags .....	44
R 80. Behaltensregelungen; Allgemeines.....	44
R 81. Durchführung der Nachversteuerung.....	44
<b>Zu § 21 ErbStG .....</b>	<b>45</b>
R 82. Anrechnung ausländischer Nachlasssteuer.....	45
<b>Zu § 22 ErbStG .....</b>	<b>45</b>
R 83. Kleinbetragsgrenze .....	45
<b>Zu § 23 ErbStG .....</b>	<b>45</b>
R 84. Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen .....	45
<b>Zu § 25 ErbStG .....</b>	<b>45</b>
R 85. Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast .....	45
<b>Zu § 27 ErbStG .....</b>	<b>47</b>
R 85a. Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens.....	47
<b>Zu § 28 ErbStG .....</b>	<b>47</b>
R 86. Stundung.....	47
<b>Zu § 31 ErbStG .....</b>	<b>47</b>
R 87. Steuererklärung.....	47
<b>Zu § 32 ErbStG .....</b>	<b>47</b>
R 88. Bekanntgabe des Steuerbescheids an Vertreter .....	47
<b>Zu §§ 33 und 34 ErbStG.....</b>	<b>48</b>
R 89. Anzeigepflichten.....	48
<b>Zu § 37 ErbStG .....</b>	<b>48</b>
R 89a. Anwendung des Gesetzes .....	48
<b>Zu § 37a ErbStG .....</b>	<b>48</b>
R 90. Sondervorschriften aus Anlass der Herstellung der Einheit Deutschlands.....	48
<b>III. Bewertungsgesetz .....</b>	<b>48</b>
<b>A. Allgemeine Bewertungsvorschriften.....</b>	<b>48</b>
<b>Zu §§ 4 bis 8 BewG .....</b>	<b>48</b>
R 91. Bedingung und Befristung.....	48
<b>Zu § 9 BewG .....</b>	<b>49</b>
R 92. Sachleistungsansprüche .....	49
R 93. Erfindungen und Urheberrechte.....	49
R 94. Übrige körperliche Vermögensgegenstände.....	49
<b>Zu § 11 BewG .....</b>	<b>50</b>
R 95. Wertpapiere, Aktien und Anteile sowie Investmentzertifikate .....	50
R 96. Ermittlung des gemeinen Werts von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer.....	51
R 97. Regelbewertung .....	51
R 98. Ermittlung des Vermögenswerts .....	51
R 99. Ermittlung des Ertragshundertsatzes.....	52
R 100. Ermittlung des gemeinen Werts bei der Regelbewertung .....	53
R 101. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen ohne Einfluss auf die Geschäftsführung.....	55
R 102. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Neugründungen ..	56
R 103. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen bei Beteiligungsbesitz .....	56
R 104. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Organgesellschaften.....	57
R 105. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an einer Komplementär-GmbH oder einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft.....	57
R 106. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit ungleichen Rechten	58
R 107. Bewertung bei eigenen Anteilen.....	58
R 108. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften .....	60
<b>Zu § 12 BewG .....</b>	<b>60</b>
R 109. Kapitalforderungen und Schulden.....	60
R 110. Bundesschatzbriefe, Finanzierungsschätze und Sparbriefe .....	61
R 111. Zero-Bonds .....	62

R 112. Einlage des typischen stillen Gesellschafters .....	62
<b>Zu §§ 13 bis 16 BewG .....</b>	<b>62</b>
R 113. Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte.....	62
<b>B. Bewertung des Betriebsvermögens.....</b>	<b>62</b>
<b>Zu §§ 95 und 96 BewG.....</b>	<b>62</b>
R 114. Begriff und Umfang des Betriebsvermögens .....	62
<b>Zu § 97 BewG .....</b>	<b>63</b>
R 115. Betriebsvermögen von Personengesellschaften.....	63
R 116. Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften.....	64
<b>Zu § 99 BewG .....</b>	<b>64</b>
R 117. Betriebsgrundstücke .....	64
<b>Zu § 103 BewG .....</b>	<b>64</b>
R 118. Schulden und sonstige Abzüge bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen .....	64
R 119. Schulden und sonstige Abzüge bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen .....	65
R 120. Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken.....	66
<b>Zu § 104 BewG .....</b>	<b>66</b>
R 121. Verpflichtungen aus Pensionszusagen bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen.....	66
<b>Zu § 109 BewG .....</b>	<b>66</b>
R 122. Bewertungsgrundsätze bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen .....	66
R 123. Bewertungsgrundsätze bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen	66
<b>C. Bewertung von Grundbesitz .....</b>	<b>67</b>
<b>Zu § 138 BewG .....</b>	<b>67</b>
R 124. Feststellung von Grundbesitzwerten.....	67
<b>C.1. Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.....</b>	<b>69</b>
<b>Zu §§ 140 und 141 BewG.....</b>	<b>69</b>
R 125. Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.....	69
R 126. Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Grundvermögen.....	69
R 127. Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Betriebsvermögen.....	70
R 128. Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom übrigen Vermögen .....	70
R 129. Betrieb der Land- und Forstwirtschaft.....	70
R 130. Betriebsteil .....	71
R 131. Betriebswohnungen .....	72
R 132. Wohnteil.....	72
<b>Zu § 142 BewG .....</b>	<b>73</b>
R 133. Allgemeines zur Ermittlung des Betriebswerts.....	73
R 134. Einzelertragswertverfahren .....	74
R 135. Landwirtschaftliche Nutzung .....	75
R 136. Nutzungsteil Hopfen.....	75
R 137. Nutzungsteil Spargel .....	76
R 138. Forstwirtschaftliche Nutzung .....	76
R 139. Weinbauliche Nutzung .....	77
R 140. Grundlagen der gärtnerischen Nutzung.....	78
R 141. Nutzungsteil Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenbau .....	78
R 142. Nutzungsteil Obstbau.....	79
R 143. Nutzungsteil Baumschulen.....	79
R 144. Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung .....	80
R 145. Nutzungsteil Wanderschäferei.....	80
R 146. Nutzungsteil Weihnachtsbaumkultur.....	81
R 147. Nutzungsteil Binnenfischerei.....	81
R 148. Nutzungsteil Teichwirtschaft .....	81
R 149. Nutzungsteil Imkerei.....	81
R 150. Nutzungsteil Pilzanbau.....	82
R 151. Nutzungsteil Saatzucht.....	82

R 152. Nutzungsteil Besamungsstationen.....	82
R 153. Geringstland.....	82
R 154. Einzelertragswert auf Antrag.....	83
R 154a. Aufteilung des Betriebswerts.....	83
<b>Zu § 143 BewG .....</b>	<b>83</b>
R 155. Allgemeines zu Betriebswohnungen und Wohnteil.....	83
R 156. Berechnung und Begrenzung des Mindestwerts .....	84
R 157. Ermäßigungen für Besonderheiten .....	84
<b>C.2. Bewertung des Grundvermögens .....</b>	<b>85</b>
<b>Zu § 145 BewG .....</b>	<b>85</b>
R 158. Grundstück.....	85
R 159. Begriff des unbebauten Grundstücks.....	85
R 160. Wertermittlung bei unbebauten Grundstücken; Allgemeines.....	86
R 161. Ansatz der Bodenrichtwerte .....	87
R 162. Ermäßigung des Bodenrichtwerts .....	88
R 163. Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts.....	88
<b>Zu § 146 BewG .....</b>	<b>88</b>
R 164. Begriff des bebauten Grundstücks.....	88
R 165. Wohnungs-/Teileigentum .....	89
R 166. Ertragswertverfahren; Allgemeines .....	89
R 167. Jahresmiete.....	90
R 168. Betriebskosten .....	90
R 169. Vermietung zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken.....	91
R 170. Durchschnittliche Jahresmiete .....	91
R 171. Ansatz der üblichen Miete .....	91
R 172. Ermittlung der üblichen Miete.....	92
R 173. Wohn-/Nutzfläche .....	93
R 174. Alterswertminderung .....	93
R 175. Zuschlag bei Grundstücken mit nicht mehr als zwei Wohnungen .....	94
R 176. Mindestwert.....	94
R 177. Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts.....	95
<b>Zu § 147 BewG .....</b>	<b>95</b>
R 178. Sonderfälle bebauter Grundstücke .....	95
R 179. Ermittlung des Werts von bebauten Grundstückennach § 147 BewG.....	96
R 180. (Entfallen).....	97
<b>Zu § 148 BewG .....</b>	<b>97</b>
R 181. Begriff des Erbbaurechts .....	97
R 182. Wert des belasteten Grundstücks.....	98
R 183. Wert des Erbbaurechts .....	98
R 184. Erbbauzinsansprüche bzw. -verpflichtungen .....	99
R 185. Grundstücke mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden .....	99
R 186. Wertermittlung bei Grundstücken mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden.....	99
<b>Zu § 149 BewG .....</b>	<b>99</b>
R 187. Grundstücke im Zustand der Bebauung .....	99
R 188. Grundsätze der Wertermittlung.....	100
R 189. Wertermittlung im Ertragswertverfahren .....	101
R 190. Wertermittlung in Sonderfällen.....	102
R 191. Abrundung und Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts .....	102
<b>Zu § 150 BewG .....</b>	<b>102</b>
R 192. Grundstücke mit Gebäuden und Gebäudeteilen, die dem Zivilschutz dienen .....	102

## I. Einführung

(1) <sup>1</sup>Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 sind Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts und der dazu notwendigen Regelungen des Bewertungsrechts. <sup>2</sup>Sie dienen der Verwaltungsvereinfachung und der Vermeidung unbilliger Härten. <sup>3</sup>Die Weisungen zu §§ 138 bis 150 Bewertungsgesetz sind auch zu beachten, wenn Grundbesitz für Zwecke der Grunderwerbsteuer bewertet wird.

(2) <sup>1</sup>Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 sind auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist oder entsteht. <sup>2</sup>Sie gelten auch für Erwerbsfälle, für die die Steuer vor dem 1. Januar 2003 entstanden ist, soweit sie geänderte Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes betreffen, die vor dem 1. Januar 2003 anzuwenden sind. <sup>3</sup>Bisher ergangene Anweisungen, die mit den nachstehenden 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 S. 378), zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. August 2002 (BGBl. I S. 3322) und das Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Gesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794), zugrunde.

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

---

\* Zitiert werden die EStR 2001 und die KStR 1995.

## II. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

### Zu § 1 ErbStG

#### R 1. Anwendung der Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen auf Schenkungen

<sup>1</sup>Die Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, auch für Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 2 ErbStG). <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Nicht auf Schenkungen anzuwenden sind insbesondere die Vorschriften

1. zum Abzug der Nachlassverbindlichkeiten (> § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG),
2. zum Pauschbetrag für Erbfallkosten (> § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG),
3. zum Rückfall von Vermögensgegenständen an die Eltern (> § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG),
4. zur Steuerklasse der Eltern bei Erwerben von Todes wegen (> § 15 Abs. 1 ErbStG Steuerklasse I Nr. 4) oder zu Erwerben aufgrund gemeinschaftlicher Testamente von Ehegatten (> § 15 Abs. 3 ErbStG),
5. zum besonderen Versorgungsfreibetrag für den überlebenden Ehegatten oder Kinder des Erblassers (> § 17 ErbStG). <sup>2</sup>Der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG kann ausnahmsweise bei einem nach § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG steuerbaren Erwerb gewährt werden, wenn ein Ehegatte als Abfindung für seinen Erbverzicht und aufschiebend bedingt bis zum Tod des anderen Ehegatten ein Leibrentenstammrecht erwirbt,
6. zur Haftung von Kreditinstituten (> § 20 Abs. 6 Satz 2 ErbStG) oder
7. zur Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (> § 27 ErbStG).

#### R 2. Familienstiftungen und Familienvereine

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

(2) <sup>1</sup>Eine **Familienstiftung** im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist stets gegeben, wenn nach ihrer Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtig (Destinatäre) sind (§ 15 Abs. 2 Außensteuergesetz). <sup>2</sup>Eine Familienstiftung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist auch dann gegeben, wenn die genannten Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder anfallsberechtig sind und zusätzliche Merkmale ein „wesentliches Familieninteresse“ belegen. <sup>3</sup>Dies kann insbesondere dann gegeben sein, wenn die Familie wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Stiftung hat. <sup>4</sup>Für die Frage, ob die Destinatäre zu mehr als der Hälfte oder in den Fällen des Satzes 3 zu mehr als einem Viertel bezugsberechtigt sind, kommt es allein auf die Ausschüttungen der Stiftung an. <sup>5</sup>In welchem Umfang die Stiftung ihre Erträge thesauriert, ist für die Bezugsberechtigung der Destinatäre ohne Bedeutung. <sup>6</sup>Entscheidend ist, dass die Destinatäre hinsichtlich der tatsächlich ausgeschütteten Beträge nach der Satzung im genannten Umfang bezugsberechtigt sind.

(3) <sup>1</sup>Unter den **wesentlichen Familieninteressen** sind Vermögensinteressen im weitesten Sinne zu verstehen. <sup>2</sup>Dazu gehören nicht nur Bezugs- und Anfallsrechte, sondern alle Vermögensvorteile, die die begünstigten Familien und ihre Mitglieder aus dem Stiftungsvermögen ziehen. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Darunter fallen insbesondere auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Stiftungsvermögens, wie

1. die Nutzung der stiftungseigenen Immobilien zu Wohnzwecken,
2. der Einsatz des Personals der Stiftung für Arbeiten im Rahmen des eigenen Hausstandes oder
3. bei einer Stiftung mit Kunstbesitz der Vorteil, von diesem Kunstbesitz umgeben zu sein.

<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> Inwieweit davon tatsächlich Gebrauch gemacht wird, ist nicht entscheidend.

(4) <sup>1</sup> Die **Änderung des Stiftungscharakters** einer Familienstiftung durch Satzungsänderung, gleichgültig, ob sie zu Lebzeiten oder erst nach dem Tode des Stifters erfolgt, ist erbschaftsteuerrechtlich als Aufhebung der Familienstiftung und Errichtung einer neuen Stiftung anzusehen, deren Erwerb grundsätzlich der Besteuerung nach Steuerklasse III unterliegt (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 15 Abs. 1 ErbStG). <sup>2</sup> Dies gilt entsprechend, wenn durch die Satzungsänderung lediglich bisher nicht bezugs- oder anfallsberechtigte Familienmitglieder 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 (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). <sup>3</sup> Die durch Satzungsänderung entstandene „neue“ Stiftung gilt als Erwerber des Vermögens der „bisherigen“ Stiftung (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG). <sup>4</sup> Sie ist gemäß § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG zu besteuern. <sup>5</sup> Die Aufhebung der bisherigen Stiftung wird dagegen im Aufhebungszeitpunkt nicht gesondert besteuert. <sup>6</sup> Die bei der Errichtung der bisherigen Stiftung festgesetzte Steuer und die bereits errichtete Ersatzerbschaftsteuer erlischt nicht. <sup>7</sup> Die Behandlung der Satzungsänderung als Aufhebung der bisherigen und Errichtung einer neuen Stiftung führt dazu, dass die 30-Jahresfrist für die Entstehung der Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) bei der bisherigen Stiftung endet und bei der neuen Stiftung neu zu laufen beginnt. <sup>8</sup> 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 Abs. 1 Nr. 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 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), entsprechend.

## Zu § 2 ErbStG

### R 3. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

(1) <sup>1</sup> Ein Erwerbsvorgang, an dem eine natürliche Person oder eine der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe d und Nr. 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. <sup>2</sup> Entsprechendes gilt, wenn an einem Erwerbsvorgang ein deutscher Staatsangehöriger beteiligt ist, der die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b und c ErbStG erfüllt. <sup>3</sup> Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliches inländisches und ausländisches Vermögen, das zu einem Erwerbsvorgang gehört.

(2) Die **beschränkte Steuerpflicht** (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) erstreckt sich nur auf Vermögen der in § 121 BewG genannten Art, das auf das Inland entfällt (> R 4).

### R 4. Inlandsvermögen

(1) <sup>1</sup> Zum **Inlandsvermögen** bei beschränkter Steuerpflicht gehören nur solche Wirtschaftsgüter, die auch bei unbeschränkter Steuerpflicht einem Erwerb zuzurechnen sind. <sup>2</sup> 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) <sup>1</sup> **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. <sup>2</sup> Im Besteuerungsverfahren ist selbständig 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) <sup>1</sup>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 nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 Außensteuergesetz als Eigentümer der übertragenen Anteile mindestens zu 10 v.H. am Grund- oder Stammkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. <sup>2</sup>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 v.H. beträgt. <sup>3</sup>Bei der Ermittlung des Umfangs der Beteiligung sind auch lediglich mittelbar gehaltene Anteile zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Anteile, die über eine inländische Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen gehalten werden und daher bereits nach § 121 Nr. 3 BewG zum Inlandsvermögen gehören, sind mit Anteilen zusammenzurechnen, die nicht in der Betriebsstätte gehalten werden. <sup>5</sup>Bei Erreichen der Beteiligungsgrenze zählt grundsätzlich nur die jeweils unmittelbar gehaltene Beteiligung zum Inlandsvermögen, auch wenn sie für sich genommen die Beteiligungsgrenze nicht erreicht. <sup>6</sup>Eine mittelbar über eine ausländische Gesellschaft gehaltene Beteiligung zählt zum Inlandsvermögen, soweit die ausländische Gesellschaft als Treuhänder für Anteile des Erblassers oder Schenkers an der inländischen Kapitalgesellschaft anzusehen ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO) oder soweit es sich bei der Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft um einen Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten handelt (§ 42 AO). <sup>7</sup>Letzteres kommt in Betracht, wenn für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

(4) <sup>1</sup>**Urheberrechte**, die weder zu einem inländischen Betriebsvermögen eines beschränkt Steuerpflichtigen gehören noch in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind, gehören nach § 121 Nr. 6 BewG dann zum Inlandsvermögen, wenn sie einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen sind. <sup>2</sup>§ 121 Nr. 6 BewG setzt nicht voraus, dass die einem Gewerbebetrieb überlassenen Wirtschaftsgüter diesem für die Dauer oder auf lange Zeit zu dienen bestimmt sind. <sup>3</sup>Es genügt vielmehr, dass sie tatsächlich dem inländischen Gewerbebetrieb zur gewerblichen Verwendung am Stichtag überlassen sind. <sup>4</sup>Zur Bewertung > R 93.

(5) <sup>1</sup>Zum steuerpflichtigen Inlandsvermögen gehört auch die **typische stille Beteiligung** einer beschränkt steuerpflichtigen Person an einem inländischen Unternehmen. <sup>2</sup>Gewinnanteile aus der stillen Beteiligung gehören jedoch nicht zum Inlandsvermögen. <sup>3</sup>Zur Bewertung von typischen stillen Beteiligungen > R 112.

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

(7) <sup>1</sup>**Schulden und Lasten** werden nur insoweit berücksichtigt, als sie mit dem Inlandsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (> R 31) und dieses Vermögen belasten. <sup>2</sup>Einkommensteuerschulden eines Erblassers sind bei der Ermittlung des Inlandsvermögens abzuziehen, wenn die Einkommensteuer durch den Besitz des Inlandsvermögens ausgelöst worden ist. <sup>3</sup>Steuerforderungen eines Erblassers gehören zwar grundsätzlich nicht zum Inlandsvermögen, sind aber mit abzugsfähigen Steuerschulden des Erblassers zu saldieren.

(8) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Die Frage, inwieweit der auf ihn entfallende Anteil zum Inlandsvermögen gehört, wird bei der Veranlagung des Erwerbers entschieden.

### **Zu § 3 ErbStG**

#### **R 5. Erwerb durch Erbanfall und Teilungsanordnungen oder Ausgleichungen**

(1) <sup>1</sup>**Teilungsanordnungen** (§ 2048 BGB) sind schuldrechtlich im Verhältnis der Miterben zueinander wirkende letztwillige Regelungen des Erblassers über die Zuweisung bestimmter Nachlassgegenstände im Rahmen der Erbauseinandersetzung. <sup>2</sup>Sie sind dem Werte nach auf den jeweiligen Erbteil anzurechnen und führen somit zu keiner Veränderung oder Verschiebung der Erbanteile. <sup>3</sup>Wie eine freie Erbauseinandersetzung, sind Teilungsanordnungen für die Besteuerung des Erwerbs durch

Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) ohne Bedeutung. <sup>4</sup>Der nach den steuerlichen Bewertungsvorschriften ermittelte Reinwert des Nachlasses ist den Erben folglich auch bei Teilungsanordnungen nach Maßgabe der Erbanteile zuzurechnen.

(2) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Auch in diesem Fall sind die Teilungsanordnungen selbst erbschaftsteuerlich unbeachtlich. <sup>3</sup>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) <sup>1</sup>Sonderfälle dinglich wirkender Teilungsanordnungen sind die **qualifizierte Nachfolgeklausel** im Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft und die Hoferbenbestimmung nach der Höfeordnung. <sup>2</sup>Trotz der hier eintretenden Sondererfolge sind auch diese Teilungsanordnungen erbschaftsteuerlich unbeachtlich, falls insoweit bei Auslegung der Willenserklärungen des Erblassers nicht Vorausvermächtnisse gewollt waren.

(4) Stellt die Anordnung des Erblassers über die Zuweisung bestimmter Nachlassgegenstände 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 erbschaftsteuerlich wert erhöhend oder wertmindernd beim Erwerb dieses Miterben zu berücksichtigen sind.

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

## R 5a. Erwerb durch Vermächtnis

- unbesetzt -

## R 6. Schenkung auf den Todesfall

<sup>1</sup>Die Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG) erfordert trotz der Zuordnung zu den Erwerben von Todes wegen die Tatbestandsmerkmale einer **freigebigen Zuwendung** (> R 14). <sup>2</sup>Die Grundsätze der Bereicherungsermittlung bei gemischten Schenkungen sowie bei Schenkungen unter Leistungsaufgabe (> R 17) sind jedoch nicht anzuwenden. <sup>3</sup>Die vom Erwerber übernommenen Verbindlichkeiten sind nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG vom steuerlichen Wert des Erwerbsgegenstandes abzuziehen.

## R 7. Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters

(1) <sup>1</sup>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 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG). <sup>2</sup>Dies betrifft sowohl Anteile an einer Personengesellschaft als auch Anteile an einer Kapitalgesellschaft. <sup>3</sup>Auf das subjektive Merkmal eines Willens zur Unentgeltlichkeit (> R 14) seitens des verstorbenen Gesellschafters kommt es nicht an.

(2) <sup>1</sup>Bei Personengesellschaften betrifft der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG insbesondere den **Anwachsungserwerb** (§ 738 Abs. 1 BGB, § 105 Abs. 2, § 138, § 161 Abs. 2 HGB), aber auch den Übergang des Gesamthandseigentums in das Alleineigentum des übernehmenden Gesell-

schaffers im Fall einer zweigliedrigen Personengesellschaft. <sup>2</sup>Als Erwerber sind stets die verbleibenden Gesellschafter anzusehen.

(3) <sup>1</sup>Eine Anwachsung auf die verbleibenden Gesellschafter ist bei **Anteilen an Kapitalgesellschaften** nicht möglich. <sup>2</sup>Im Recht der GmbH kann die Vererblichkeit des Geschäftsanteils durch Gesellschaftsvertrag nicht abbedungen werden (§ 15 GmbHG). <sup>3</sup>§ 3 Abs. 1 Nr. 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 Abs. 1 und 2 ErbStG ergebende steuerliche Wert des Anteils. <sup>4</sup>Erwerber im Sinne von § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG sind die Gesellschafter oder - bei Erwerb durch die Gesellschaft selbst - die Gesellschaft. <sup>5</sup>War der Erblasser zu mehr als 25 v.H. unmittelbar am Nennkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, ist der Erwerb der Anteile nach §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt. <sup>6</sup>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. <sup>7</sup>Wird der Geschäftsanteil eines Gesellschafters einer GmbH bei dessen Tod nach § 34 GmbHG eingezogen, geht der auf die Erben übergegangene Anteil unter. <sup>8</sup>Erhalten die Erben eine Abfindung, die geringer ist als der sich nach § 12 Abs. 1 und 2 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. <sup>9</sup>Da die Gesellschafter selbst keine Anteile erwerben, ist dieser Erwerb durch die Gesellschafter nicht nach §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt.

#### **R 8. Vertragliche Hinterbliebenenbezüge aus einem Arbeitsverhältnis des Erblassers**

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

1. Versorgungsbezüge der Hinterbliebenen von Beamten aufgrund der Beamtengesetze des Bundes und der Länder;
2. Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Angestellten und Arbeitern aus der gesetzlichen Rentenversicherung zustehen. <sup>2</sup>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. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Ansprüche aus einer vom Erblasser fortgeführten Pflichtversicherung, die an die Stelle einer Pflichtversicherung aufgrund einer weiter bestehenden Pflichtmitgliedschaft in der jeweils zuständigen Berufskammer tritt, sowie für Ansprüche, die auf einer freiwilligen Weiter- oder Höherversicherung in der Versorgungseinrichtung beruhen. <sup>3</sup>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 aufgrund der Diätengesetze des Bundes und der Länder zustehen.

(2) <sup>1</sup>Hinterbliebenenbezüge, die auf **Tarifvertrag, Betriebsordnung, Betriebsvereinbarung, betrieblicher Übung** oder dem Gleichbehandlungsgrundsatz beruhen, unterliegen ebenfalls nicht der Erbschaftsteuer. <sup>2</sup>Hierzu gehören alle Bezüge, die auf ein Dienstverhältnis (§ 1 Abs. 1 LStDV) des Erblassers zurückzuführen sind. <sup>3</sup>Ob ein Dienstverhältnis gegeben war, ist im Einzelfall danach zu entscheiden, wie die Aktivenbezüge des Erblassers bei der Einkommen- bzw. Lohnsteuer behandelt worden sind. <sup>4</sup>War dort ein Arbeitnehmer-Verhältnis angenommen worden, gilt dies auch für die Erbschaftsteuer. <sup>5</sup>In der Regel werden dann auch die Hinterbliebenenbezüge der Lohnsteuer unterliegen (§ 19 Abs. 2 EStG). <sup>6</sup>Es ist aber auch möglich, dass diese Bezüge, wenn sie von einer Pensionskasse oder von der Sozialversicherung gezahlt werden, einkommensteuerlich nach § 22 Nr. 1 EStG als wiederkehrende Bezüge oder als Leibrente zu behandeln sind. <sup>7</sup>Für die Erbschaftsteuer ist diese unterschiedliche ertragsteuerliche Behandlung unerheblich. <sup>8</sup>Steht fest, dass die Versorgungsbezüge auf ein Dienstverhältnis zurückzuführen sind, ist es erbschaftsteuerlich ohne Bedeutung, ob sie vom Arbeitgeber aufgrund einer Pensionszusage, von einer Pensions- oder Unterstützungskasse oder einem

Pensionsfonds, aufgrund einer Direktversicherung des Arbeitgebers oder aufgrund einer anderen Rechtsgrundlage gezahlt werden.

(3) <sup>1</sup>Auch Hinterbliebenenbezüge, die aufgrund eines zwischen dem Erblasser und seinem Arbeitgeber geschlossenen **Einzelvertrags** beruhen, sind, soweit sie angemessen sind, nicht steuerbar. <sup>2</sup>Als „angemessen“ sind solche Hinterbliebenenbezüge anzusehen, die 45 v.H. des Brutto-Arbeitslohnes des verstorbenen Ehegatten nicht übersteigen. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>War er demgegenüber ein herrschender Geschäftsführer, unterliegen die Hinterbliebenenbezüge der Erbschaftsteuer.

(4) <sup>1</sup>Hinterbliebenenbezüge, die nicht auf ein **Arbeitnehmer-Verhältnis** des Erblassers zurückgehen, wie beispielsweise die Bezüge, die den Hinterbliebenen eines verstorbenen persönlich haftenden Gesellschafters einer Personengesellschaft aufgrund des Gesellschaftsvertrags zustehen, unterliegen grundsätzlich nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbschaftsteuer. <sup>2</sup>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 11 und des **Versorgungsfreibetrags** > R 74.

## R 9. Erwerbe aus Versicherungen auf verbundene Leben

(1) <sup>1</sup>Nach § 3 Abs. 1 Nr. 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. <sup>2</sup>Erfolgt eine solche Auszahlung an einen Bezugsberechtigten noch zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers, ist sie nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtig. <sup>3</sup>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) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Die Versicherungsnehmer sind grundsätzlich Teilhaber einer untereinander bestehenden **Gemeinschaft** (§ 741 BGB). <sup>3</sup>Sie haften regelmäßig gesamtschuldnerisch für die Versicherungsprämie (§ 427 BGB). <sup>4</sup>Dies schlägt sich auch in der Behandlung des Anspruchs auf die Versicherungsleistung nieder. <sup>5</sup>Die aufgrund des Todes des Erstversterbenden oder im Erlebensfall fällige Versicherungsleistung fällt im Ergebnis zugunsten der Gemeinschaft an. <sup>6</sup>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. <sup>7</sup>Im übrigen ist die Versicherungssumme nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 oder § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu erfassen. <sup>8</sup>Der Anteil an der Gemeinschaft bemisst sich dabei nach der im Innenverhältnis vereinbarten Prämienzahlungspflicht. <sup>9</sup>Im Zweifel ist anzunehmen, dass Teilhabern gleiche Anteile zustehen (§ 742 BGB).

(3) <sup>1</sup>Bei **Ehegatten** ist wegen der engen persönlichen Bindungen untereinander und aufgrund gleichberechtigter Interessenlage grundsätzlich von einer im Innenverhältnis vereinbarten hälftigen Zahlungsverpflichtung auszugehen. <sup>2</sup>Dabei kann unterstellt werden, dass persönliche und wirtschaftliche Leistungen eines Ehegatten nicht gegeneinander oder untereinander abgerechnet werden, sondern ersatzlos von demjenigen erbracht werden sollen, der hierzu in der Lage ist.

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

## R 10. Verträge zugunsten Dritter im Zusammenhang mit Bankguthaben und -depots sowie Lebensversicherungen

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>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 aufgrund dieses Vertrags (§§ 328, 331 BGB; § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). <sup>3</sup>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) <sup>1</sup>Leistungen aus einer Lebensversicherung unterliegen beim Erwerb durch einen Bezugsberechtigten der Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, wenn im Valutaverhältnis zwischen dem Versprechensempfänger (Versicherungsnehmer und Erblasser) und dem Begünstigten eine freigebige Zuwendung vorliegt. <sup>2</sup>Die Steuerpflicht entfällt grundsätzlich nicht dadurch, dass der Bezugsberechtigte die Prämien anstelle des Versicherungsnehmers ganz oder teilweise gezahlt hat. <sup>3</sup>In diesem Fall ist anhand der zwischen dem Versprechensempfänger und dem Bezugsberechtigten getroffenen Vereinbarungen zu prüfen, ob die Prämienzahlung und die Zuwendung der Versicherungsleistung jeweils als zwei getrennte Zuwendungsvorgänge zu behandeln sind oder der Bezugsberechtigte im Innenverhältnis die Stellung des Versicherungsnehmers innehatte und somit Prämienzahlung und Versicherungsleistung von vornherein seiner Vermögenssphäre zuzurechnen sind. <sup>4</sup>Letzteres ist regelmäßig nur dann anzunehmen, wenn der Prämienzahler von vornherein sowohl für den Erlebens- als auch für den Todesfall unwiderruflich bezugsberechtigt ist.

### Zu § 5 ErbStG

## R 11. Erbrechtlicher Zugewinnausgleich

(1) <sup>1</sup>Kommt es mit Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft zur **erbrechtlichen Abwicklung**, weil die Eheleute bis zum Tod eines Ehegatten im Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft 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. <sup>2</sup>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) <sup>1</sup>Die **fiktive Ausgleichsforderung** ist für die tatsächliche Dauer der Zugewinnsgemeinschaft nach den Bestimmungen der §§ 1373 bis 1383 und 1390 BGB zu ermitteln; von diesen Vorschriften abweichende ehevertragliche Vereinbarungen bleiben hierbei unberücksichtigt. <sup>2</sup>Für jeden Ehegatten ist das Anfangs- und Endvermögen nach Verkehrswerten gegenüberzustellen. <sup>3</sup>Die Zu- und Abrechnungen nach §§ 1374 ff. BGB sind dabei zu beachten. <sup>4</sup>Bei Überschuldung ist das Vermögen mit 0 EUR anzusetzen.

(3) <sup>1</sup>**Anfangsvermögen** ist das Vermögen, das einem Ehegatten - nach Abzug von Verbindlichkeiten - beim Eintritt des Güterstandes gehörte (§ 1374 Abs. 1 BGB). <sup>2</sup>Im Fall des § 5 Abs. 1 ErbStG gilt als Tag des Eintritts des Güterstands

1. für alle Ehen, die nach dem 1.7.1958 geschlossen wurden oder werden und die nicht durch Ehevertrag einen anderen Güterstand vereinbart haben, der Tag der Eheschließung;
2. für vor dem 1.7.1958 geschlossene Ehen der 1.7.1958 (Art. 8 Abschn. I Nr. 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 Zugewinnsgemeinschaft 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 Zugewinnsgemeinschaft nicht durch Erklärung eines Ehegatten ausgeschlossen wurde, der 3.10.1990.

<sup>3</sup>Die infolge des Kaufkraftschwunds nur nominale Wertsteigerung des Anfangsvermögens eines Ehegatten während der Ehe stellt keinen Zugewinn dar.

(4) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG sind Erwerbe des überlebenden Ehegatten im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG dem **Endvermögen** des verstorbenen Ehegatten zuzurechnen. <sup>2</sup>Dies gilt auch für erbschaftsteuerpflichtige Hinterbliebenenbezüge, die dem überlebenden Ehegatten aufgrund 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.

(5) <sup>1</sup>Zur **Umrechnung der fiktiven Ausgleichsforderung** in den steuerfreien Betrag ist der Wert des Endvermögens des verstorbenen Ehegatten auch nach steuerlichen Bewertungsgrundsätzen zu ermitteln. <sup>2</sup>Dabei sind alle bei der Ermittlung des Endvermögens berücksichtigten Vermögensgegenstände zu bewerten, auch wenn sie nicht zum steuerpflichtigen Erwerb gehören. <sup>3</sup>Nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen ist in die Berechnung des Ausgleichsbetrags mit seinem Steuerwert vor Abzug des Freibetrags und des Bewertungsabschlags (Bruttowert) einzubeziehen. <sup>4</sup>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) <sup>1</sup>Nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ist die Festsetzung der Steuer für **frühere Schenkungen** an den überlebenden Ehegatten zu ändern, soweit diese Schenkungen bei der güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinnsgemeinschaft auf die Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 2 ErbStG angerechnet worden sind. <sup>2</sup>Entsprechend ist auch zu verfahren, wenn Schenkungen dieser Art bei der Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG berücksichtigt werden.

## R 12. Güterrechtlicher Zugewinnausgleich

(1) <sup>1</sup>Kommt es mit Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft zur **güterrechtlichen Abwicklung**, gehört eine dabei entstehende Ausgleichsforderung (§ 1378 Abs. 3 BGB) nicht zum steuerpflichtigen Erwerb (§ 5 Abs. 2 ErbStG). <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Erfolgt der Verzicht gegen eine Abfindung, tritt diese an die Stelle der Ausgleichsforderung und ist damit ebenfalls steuerfrei. <sup>4</sup>Dasselbe gilt auch für die Übertragung von Gegenständen unter Anrechnung auf die Ausgleichsforderung (§ 1383 Abs. 1 BGB).

(2) <sup>1</sup>Die Nichtsteuerbarkeit gilt auch hinsichtlich einer durch Ehevertrag (§ 1408 BGB) oder Vertrag im Zusammenhang mit einer Ehescheidung (§ 1378 Abs. 3 Satz 2 BGB) modifizierten Ausgleichsforderung. <sup>2</sup>Soweit durch solche Vereinbarungen einem Ehegatten für den Fall der Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft eine **erhöhte güterrechtliche Ausgleichsforderung** verschafft wird, liegt eine steuerpflichtige Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG) bzw. eine Schenkung unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) vor, wenn mit den Vereinbarungen in erster Linie nicht güterrechtliche, sondern erbrechtliche Wirkungen herbeigeführt werden sollen. <sup>3</sup>Eine überhöhte Ausgleichsforderung ist anzunehmen, 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. <sup>4</sup>Der Ehegatte, der aufgrund der Vereinbarungen bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft die überhöhte Ausgleichsforderung geltend macht, wird entsprechend objektiv bereichert. <sup>5</sup>Der Wille zur Unentgeltlichkeit seitens des zuwendenden Ehegatten ist auf der Grundlage der ihm bekannten Umstände nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen zu bestimmen. <sup>6</sup>Es genügt die Kenntnis, dass der andere Ehegatte keinen Rechtsanspruch auf die Vereinbarung und die dadurch sich erhöhende Ausgleichsforderung hatte und auch kein rechtlicher Zusammenhang mit einer Gegenleistung des anderen Ehegatten bestand.

(3) § 5 Abs. 2 ErbStG ist nicht anwendbar, wenn Ehegatten durch Ehevertrag den während des bisherigen Bestehens des Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft entstandenen Zugewinn ausgleichen, dabei aber diesen Güterstand selbst nicht beenden.

## Zu § 6 ErbStG

### R 13. Vermächtnisse, die beim Tod des Beschwerten fällig werden

<sup>1</sup> Erbschaftsteuerrechtlich sind Nachvermächtnisse (§ 2191 Abs. 1 BGB) und **Vermächtnisse, 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 Abs. 4 ErbStG). <sup>2</sup> 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. <sup>3</sup> Die Vermächtnisse sind als Erwerb vom überlebenden Elternteil zu versteuern. <sup>4</sup> Folglich liegt insoweit weder beim Tod des erstversterbenden noch beim Tod des überlebenden Ehegatten eine die jeweilige Bereicherung durch Erbanfall mindernde Vermächtnislast nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG vor; beim Tod des überlebenden Ehegatten ist jedoch eine Erblässerschuld nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig. <sup>5</sup> 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). <sup>6</sup> Für **Nachvermächtnisse** und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächtnisse findet § 6 Abs. 2 Satz 2 bis 5 ErbStG entsprechende Anwendung.

## Zu § 7 ErbStG

### R 14. Freigebiges Zuwendungen

(1) <sup>1</sup> 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. <sup>2</sup> Eine steuerpflichtige **freigebiges Zuwendung** setzt voraus, dass sie unentgeltlich erfolgt und der Empfänger objektiv auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist. <sup>3</sup> Der Zuwendende muss diese Unentgeltlichkeit subjektiv gewollt haben.

(2) <sup>1</sup> **Bereicherung** kann jede Vermögensvermehrung und jede Minderung von Schulden oder Belastungen beim Bedachten sein. <sup>2</sup> 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. <sup>3</sup> 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. <sup>4</sup> 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) <sup>1</sup> 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. <sup>2</sup> Ein auf die Bereicherung des Bedachten gerichteter Wille im Sinn einer Bereicherungsabsicht ist nicht erforderlich. <sup>3</sup> Der **Wille zur Unentgeltlichkeit** ist auf der Grundlage der dem Zuwendenden bekannten Umstände nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen festzustellen. <sup>4</sup> Es genügt, wenn der Zuwendende die Tatsachen und Umstände kennt, aufgrund derer eine Zuwendung als objektiv unentgeltlich qualifiziert werden kann.

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

### R 15. Behandlung von unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten

<sup>1</sup> **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. <sup>2</sup> Die Schenkungs-

teuerpflicht unbenannter Zuwendungen beurteilt sich - nicht anders als bei sonstigen Zuwendungen - nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Auf die Art des zugewendeten Vermögens und die Angemessenheit der Zuwendung kommt es grundsätzlich nicht an.

#### **R 16. Gegenstand der Schenkung bei Geldhingabe zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes**

(1) <sup>1</sup>Die Hingabe von Geld zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes kann als Schenkung von Grundbesitz anzusehen sein (**mittelbare Grundstücksschenkungen**), wenn dem Bedachten nach dem erkennbaren Willen des Zuwendenden im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung ein bestimmtes Grundstück oder Gebäude verschafft werden soll. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn nicht die gesamten Kosten der Anschaffung oder Errichtung vom Schenker getragen werden. <sup>3</sup>In diesen Fällen kann eine Schenkung des dem hingegebenen Geldbetrag entsprechenden Teils des Grundstücks vorliegen. <sup>4</sup>Der Geldbetrag muss vom Schenker grundsätzlich bereits bis zu dem Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks oder des Beginns der Baumaßnahme zugesagt sein. <sup>5</sup>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. <sup>6</sup>Zwischen der Bereitstellung des Geldes und seiner bestimmungsmäßigen Verwendung muss ein enger zeitlicher Zusammenhang bestehen. <sup>7</sup>Wegen des Zeitpunkts der Ausführung einer mittelbaren Grundstücksschenkungen > R 23 Abs. 2.

(2) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Die Schenkung gilt mit der Geldhingabe als ausgeführt. <sup>4</sup>Da die Auflage dem Beschenkten selbst zugute kommt, ist sie nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 9 ErbStG). <sup>5</sup>Es unterliegt deshalb der volle Geldbetrag der Besteuerung.

(3) <sup>1</sup>Trägt der Schenker nur einen **unbedeutenden Teil** der im übrigen vom Beschenkten aufgebrauchten 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. <sup>2</sup>Grundsätzlich ist ein Anteil bis etwa 10 v.H. des im Übrigen vom Beschenkten aufgebrauchten Kaufpreises als unbedeutend anzusehen.

#### **R 17. Gemischte Schenkungen sowie Schenkungen unter einer Auflage**

(1) <sup>1</sup>Während § 10 Abs. 1 ErbStG für Erwerbe von Todes wegen klarstellt, wie die Bereicherung zu ermitteln ist, besteht für die Ermittlung der Bereicherung aus einer Schenkung unter Lebenden keine besondere Regelung. <sup>2</sup>Die Bereicherung aus einer freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist daher unmittelbar aus dem Besteuerungstatbestand dieser Vorschrift herzuleiten. <sup>3</sup>Für die Ermittlung der Bereicherung aus einer **gemischter Schenkung** und für die Ermittlung ihres Steuerwerts ist als Besteuerungstatbestand der freigebigen Zuwendung die bürgerlich-rechtliche Bereicherung des Bedachten anzusehen. <sup>4</sup>Bei einer derartigen Zuwendung umfasst der Wille zur freigebigen Bereicherung des Bedachten nicht den entgeltlichen Vertragsteil. <sup>5</sup>Bei Schenkungen unter einer Auflage sind diese Grundsätze entsprechend anzuwenden, wenn dem Bedachten Leistungen auferlegt werden, die diesen Aufwendungen im Sinne von Geld- oder Sachleistungen verursachen (Leistungsaufgaben). <sup>6</sup>Als Leistungsaufgabe ist bei der schenkweisen Übertragung von Grundbesitz auch die



Übernahme der außergewöhnlichen Unterhaltslasten nach dem Denkmalschutzgesetz (Überlast; > R 28) zu berücksichtigen, wenn der Grundbesitz oder ein Teil des Grundbesitzes nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerfrei ist oder der Erwerber auf die Steuerfreiheit verzichtet hat (§ 13 Abs. 3 Satz 2 ErbStG).<sup>7</sup> Als bürgerlich-rechtliche Bereicherung gilt somit

1. bei einer gemischten Schenkung der Unterschied zwischen dem Verkehrswert der Leistung des Schenkers und dem Verkehrswert der Gegenleistung des Beschenkten und
2. bei einer Schenkung unter Leistungsaufgabe der Unterschied zwischen dem Verkehrswert des zugewendeten Vermögens und dem Verkehrswert der vom Beschenkten übernommenen Auflagen.

<sup>8</sup> Soweit dem Bedachten die Nutzungen des Schenkungsgegenstandes zeitlich befristet nicht gebühren, weil ein Nutzungsrecht besteht oder im Zuge der Schenkung zu bestellen ist (Nutzungs- oder Duldungsaufgabe), obliegt ihm insoweit lediglich eine zeitlich beschränkte Duldungspflicht, die keinen entgeltlichen Vertragsteil begründet.<sup>9</sup> Als Bereicherung des Bedachten gilt der gesamte Vermögensanfall.

<sup>10</sup> Die Belastung durch die Duldungsaufgabe ist durch Abzug der Last zu berücksichtigen.

(2) <sup>1</sup> Die schenkungsteuerliche **Bemessungsgrundlage** wird bei der **gemischten Schenkung** und der Schenkung unter Leistungsaufgabe ermittelt, indem der Steuerwert der Leistung des Schenkers (z.B. bei der gemischten Grundstücksschenkungen der festgestellte Grundstückswert) in dem Verhältnis aufgeteilt wird, in dem der Verkehrswert der Bereicherung des Beschenkten (z.B. Verkehrswert des Grundstücks nach Abzug der Gegenleistungen des Beschenkten oder des Werts der Leistungsaufgaben) zu dem Verkehrswert des geschenkten Vermögens (z.B. des Grundstücks) steht.<sup>2</sup> Der Steuerwert der freigebigen Zuwendung als schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage ist nach folgender Formel zu ermitteln:

$$\frac{\text{Steuerwert der Leistung des Schenkers}}{\text{Verkehrswert der Leistung des Schenkers}} \times \text{Verkehrswert der Bereicherung des Beschenkten} = \text{Steuerwert der freigebigen Zuwendung}$$

(3) Bei **Schenkungen unter Nutzungs- oder Duldungsaufgaben** ist zur Ermittlung der schenkungsteuerlichen **Bemessungsgrundlage** vom Steuerwert der Zuwendung die zu vollziehende Aufgabe als Last mit ihrem Kapitalwert nach §§ 13 bis 16 BewG abzuziehen, soweit § 25 Abs. 1 ErbStG dem nicht entgegensteht (> Absatz 7).

(4) Bei Schenkungen, die sowohl Elemente der gemischten Schenkung und Schenkung unter Leistungsaufgabe als auch der Schenkung unter Nutzungs- oder Duldungsaufgabe enthalten (**Mischfälle**), ist von dem nach Absatz 2 unter Berücksichtigung der Gegenleistung/Leistungsaufgabe ermittelten Steuerwert der freigebigen Zuwendung der anteilig auf den freigebigen Teil der Zuwendung entfallende Kapitalwert der Nutzungs- oder Duldungsaufgabe (§§ 13 bis 16 BewG) als Last abzuziehen, soweit § 25 Abs. 1 ErbStG dem nicht entgegensteht (> Absatz 7).

(5) <sup>1</sup> Als **Verkehrswerte** der Leistung des Schenkers, der Gegenleistung des Beschenkten, der vom Beschenkten übernommenen Verbindlichkeiten und der vom Schenker angeordneten Auflagen gelten die gemeinen Werte im Sinne des § 9 BewG.<sup>2</sup> Die in der Schenkungsteuererklärung angegebenen Werte können übernommen werden, wenn sie nicht offensichtlich unter den Verkehrswerten liegen (> Absatz 6).<sup>3</sup> Ist bei der Festsetzung der Steuer der Verkehrswert einer Nutzung oder wiederkehrenden Leistung zu ermitteln und weisen die Beteiligten keinen Verkehrswert nach, bestehen im Regelfall keine Bedenken, wenn der Wert herangezogen wird, der sich aufgrund des tatsächlichen Jahreswerts der Nutzung oder Leistung nach §§ 13 bis 15 BewG ergibt; bei der Ermittlung des Verkehrswerts von Nutzungen ist § 16 BewG nicht anzuwenden.<sup>4</sup> Der Verkehrswert einer Nutzung und der Verkehrswert des genutzten Vermögensgegenstandes müssen bei einer zutreffenden Bewertung gemäß den bürgerlich-rechtlichen Bewertungsgrundsätzen stets in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen, da das Eigentum an einem Vermögensgegenstand dessen Nutzung einschließt.<sup>5</sup> Fehlt es an einem angemessenen Wertverhältnis, ist entweder ein zu geringer Wert für den Vermögensgegenstand oder ein zu hoher Wert für die Nutzung angesetzt worden.

(6) <sup>1</sup> Kann beim Erwerb von Einzelunternehmen oder Anteilen an Personengesellschaften der Verkehrswert des **Betriebsvermögens** nicht in anderer Weise ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, wenn der Verkehrswert durch angemessene Zuschläge zu den Steuerwerten des Betriebsvermögens (§ 12 Abs. 5 ErbStG) abgeleitet wird; der Firmenwert ist zu berücksichtigen.<sup>2</sup> Bei **nichtnotierten**

**Anteilen an Kapitalgesellschaften** ist als Verkehrswert der gemeine Wert anzusetzen, der aus Verkäufen abgeleitet oder durch Schätzung nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 ErbStG ermittelt worden ist. <sup>3</sup>Bei **Grundstücken und Betriebsgrundstücken** sind bei der Ermittlung des Verkehrswerts oder bei der Prüfung, ob der vom Beschenkten angegebene Wert offensichtlich unter dem Verkehrswert liegt, u.a. die regionalen Verhältnisse und der Beleihungswert der Kreditinstitute zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Gegen eine Übernahme des in der Schenkungsteuererklärung angegebenen Verkehrswerts bestehen im Regelfall keine Bedenken, wenn dieser Wert für unbebaute Grundstücke das 1,2fache und für bebaute Grundstücke das Zweifache des festgestellten Grundstückswerts nicht unterschreitet. <sup>5</sup>Die vorstehenden Grundsätze sind nur anzuwenden, wenn nicht ein höherer Verkehrswert bekannt ist oder auf andere Weise ermittelt werden kann oder wenn nicht wegen der Bedeutung des Falles ohnehin eine genaue Wertermittlung, ggf. unter Einschaltung der Prüfungsdienste, erforderlich ist.

(7) <sup>1</sup>Die **Anwendung des § 25 ErbStG** setzt den Erwerb eines entsprechend belasteten Vermögens voraus. <sup>2</sup>Diese Voraussetzungen liegen nicht vor, soweit es sich um gemischte Schenkungen oder Schenkungen unter Leistungsaufgabe handelt. <sup>3</sup>Dabei gilt als Erwerb des Bedachten nicht der gesamte Vermögensanfall einschließlich der Belastung; der Besteuerungstatbestand ist vielmehr auf die Bereicherung des Bedachten beschränkt. <sup>4</sup>Demzufolge ist in diesen Fällen für die Anwendung des § 25 ErbStG kein Raum. <sup>5</sup>Die Vorschrift des § 25 ErbStG ist dagegen anzuwenden, soweit es sich um Schenkungen unter Nutzungs- oder Duldungsaufgabe handelt. <sup>6</sup>Hat bei einer freigebigen Zuwendung von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13a Abs. 4 Nr. 2 und 3 ErbStG der Schenker sich den Nießbrauch vorbehalten oder ihn zugunsten des Ehegatten des Schenkers bestellen lassen, ist die Nießbrauchslast für die Berechnung der zu stundenden Steuer nach § 25 ErbStG nur mit dem nach Maßgabe des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG gekürzten Betrag abzugsfähig.

(8) <sup>1</sup>Die Besteuerung der nach § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerpflichtigen Erwerbe, die in **Vollzug einer Auflage oder einer Bedingung** des Schenkers anfallen (z.B. eine Barabfindung, die der Beschenkte anderen Erbberechtigten zu zahlen hat), wird durch die Besteuerung der Schenkung, durch die sie veranlasst sind, nicht berührt. <sup>2</sup>Diese Erwerbe unterliegen mit dem Wert der Besteuerung, der sich für sie nach § 12 ErbStG ergibt.

(9) <sup>1</sup>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 Gesamtschenkungen zusammenzufassen. <sup>2</sup>Soweit ein Teil des zugewendeten Vermögens nach §§ 13a und 19a ErbStG begünstigt ist (> R 51 ff. und R 76 ff.), ist sein Wert aus dem Steuerwert der freigebigen Gesamtzugewendung anteilig nach dem Verhältnis des Verkehrswerts der Gesamtbereicherung des Beschenkten zum Verkehrswert des gesamten geschenkten Vermögens (> Absatz 2) zu ermitteln.

## **R 18. Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften**

(1) Bei der schenkungsteuerlichen Behandlung von **Leistungen an eine Kapitalgesellschaft** ist zu unterscheiden zwischen Leistungen eines Gesellschaftern an die Gesellschaft (> Absatz 2 und 3) und Leistungen eines Dritten an eine Gesellschaft (> Absatz 4).

(2) <sup>1</sup>**Leistungen eines Gesellschaftern** an die Gesellschaft sind keine freigebigen Zuwendungen an die Gesellschaft. <sup>2</sup>Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist die Freigebigkeit der Zuwendung bereits dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendung in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gesellschaftszweck steht. <sup>3</sup>Beabsichtigt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, deren Vermögen durch eine Zuwendung zu erhöhen, dient diese Leistung dem Gesellschaftszweck und hat ihren Rechtsgrund in der allgemeinen mitgliedschaftlichen Zweckförderungspflicht.

(3) <sup>1</sup>In der Leistung eines Gesellschaftern an eine Gesellschaft kann eine **freigebige Zuwendung an einen oder mehrere andere Gesellschafter** zu sehen sein, die zur Abkürzung des Leistungsweges direkt an die Gesellschaft erbracht wird, wenn der Leistende mit seiner Zuwendung das Ziel verfolgt, diese durch die Werterhöhung der Gesellschaftsrechte unentgeltlich zu bereichern. <sup>2</sup>Für die Annahme einer derartigen Zuwendung reicht es nicht aus, dass die Werterhöhung der Gesellschaftsrechte lediglich als unvermeidbare Folge der Einlage oder des Gesellschafterbeitrags erscheint. <sup>3</sup>Erforderlich ist vielmehr, dass der Gesellschafter mit seiner Leistung nicht nur die Förderung des Gesellschaftszwecks, sondern zumindest auch eine freigebige Zuwendung an Mitgesellschafter beabsichtigt. <sup>4</sup>Bei der Prüfung dieser Absicht ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

1. <sup>1</sup> Stehen sich die verschiedenen Gesellschafter als fremde Dritte gegenüber, ist davon auszugehen, dass die Leistung an die Gesellschaft allein der Förderung des Gesellschaftszwecks dienen soll, sofern keine besonderen Umstände eine andere Würdigung nahe legen. <sup>2</sup> Eine eventuell eintretende Werterhöhung der Anteile anderer Gesellschafter ergibt sich als bloßer Reflex der zweckfördernden Maßnahme und erfüllt damit nicht den Tatbestand der freigebigen Zuwendung im Verhältnis unter den Gesellschaftern. <sup>3</sup> Ein besonderer Umstand, der eine abweichende Würdigung indiziert, kann anzunehmen sein, wenn die infolge der Leistung an die Gesellschaft eintretende Werterhöhung bei anderen Gesellschaftern auffallend hoch ist, so dass sie mit den üblichen Gepflogenheiten einer den eigenen wirtschaftlichen Interessen dienenden Vermögensverwaltung des Leistenden offensichtlich unvereinbar ist. <sup>4</sup> In derartigen Fällen ist unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im Verhältnis zu Mitgesellschaftern erfüllt ist.
2. <sup>1</sup> Handelt es sich bei den Gesellschaftern um Angehörige im Sinne des § 15 AO, bestehen sonst verwandtschaftliche Beziehungen unter ihnen oder handelt es sich um Lebenspartner oder Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft, ist regelmäßig davon auszugehen, dass neben die gesellschaftsfördernde Zielsetzung das Motiv der Vermögensübertragung tritt und eine Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter beabsichtigt ist. <sup>2</sup> Der leistende Gesellschafter kann Umstände glaubhaft machen, nach denen die Leistung an die Gesellschaft ausschließlich zur Förderung des Gesellschaftszwecks erfolgt und die Werterhöhung der Anteile anderer Gesellschafter nur in Kauf genommen wird, weil eine Gestaltung, die eine Bereicherung der anderen Gesellschafter auf Kosten des Leistenden vermeidet, nicht möglich ist.

(4) <sup>1</sup> Erbringt ein **nicht an der Gesellschaft beteiligter Dritter** an die Gesellschaft eine unentgeltliche Leistung, ist zu unterscheiden, ob

1. eine Zuwendung an einen, mehrere oder alle Gesellschafter vorliegt, die zur Abkürzung des Leistungsweges unmittelbar an die Gesellschaft erbracht wird oder
2. eine Zuwendung an die Gesellschaft selbst vorliegt.

<sup>2</sup> Für die Bestimmung der gewollten Zuwendung ist nicht der Umstand maßgeblich, dass die Kapitalgesellschaft als juristische Person selbst Empfänger einer steuerbaren Zuwendung sein kann. <sup>3</sup> Maßgebend für die Zuordnung der Zuwendung ist vielmehr die Willensrichtung des Zuwendenden, die anhand objektiver Kriterien zu ermitteln ist. <sup>4</sup> In der Regel ist davon auszugehen, dass der Wille des Zuwendenden darauf gerichtet ist, natürliche Personen zu bereichern. <sup>5</sup> Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn zwischen dem Zuwendenden und den Gesellschaftern persönliche Beziehungen bestehen.

(5) <sup>1</sup> Voraussetzung für die Annahme einer freigebigen Zuwendung ist nicht, dass der Zuwendungsgegenstand einlagefähig im Sinne des Handels- oder Steuerbilanzrechts ist. <sup>2</sup> Eine steuerbare Leistung an die übrigen Gesellschafter kann dem Grunde nach deshalb in **jeder Leistung eines Gesellschafters an die Gesellschaft** und insbesondere auch in der Zuwendung eines Nutzungsvorteils zu sehen sein.

(6) <sup>1</sup> Liegt nach Maßgabe der Ausführungen in Absatz 3 und 4 eine freigebige Zuwendung an einen Gesellschafter dem Grunde nach vor, unterliegt dessen Bereicherung der Schenkungsteuer nur, soweit die anzuwendenden Bewertungsvorschriften (> § 12 ErbStG) eine **steuerlich quantifizierbare Bereicherung** ergeben. <sup>2</sup> Ergibt das anzuwendende Bewertungsverfahren (> § 12 Abs. 2 ErbStG) infolge der Zuwendung eine Erhöhung des Steuerwerts der Beteiligungsrechte, ist die Werterhöhung nach allgemeinen Grundsätzen zu besteuern. <sup>3</sup> Erfolgt die Bewertung der Anteile durch eine Schätzung unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten (> § 12 Abs. 2 ErbStG, § 11 Abs. 2 BewG), führen steuerbare Zuwendungen, die nicht einlagefähig im Sinne des § 4 EStG sind, nicht zu einer Erhöhung des Vermögenswerts (> § 12 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 ErbStG, § 11 Abs. 2, § 95 Abs. 1 Satz 1, § 97 Abs. 1 BewG). <sup>4</sup> Die durch Zuwendung verursachte Veränderung der Ertragsaussichten ist jedoch bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes zu berücksichtigen (> R 99). <sup>5</sup> Ist die Zuwendung an die Gesellschaft als Zuwendung eines ausgeschütteten Betrags an die anderen Gesellschafter zu würdigen, ist bei diesen eine Bereicherung in Höhe des Ausschüttungsbetrags (solange noch das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren anwendbar ist ohne anrechenbare Körperschaftsteuer), jedoch zuzüglich Kapitalertragsteuer anzunehmen. <sup>6</sup> Ist eine steuerbare Zuwendung anzunehmen und ist Zuwendungsgegenstand die Werterhöhung von Anteilen, die dem Gesellschafter bereits vor der Zuwendung zuzurechnen waren, kommt die Anwendung des § 13a ErbStG insoweit nicht in Betracht. <sup>7</sup> Diese Vorschrift setzt den Erwerb eines Anteils durch den Beschenkten voraus, der zuvor einer anderen Person (dem Schenker) zuzurechnen war.

(7) <sup>1</sup>**Leistungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter**, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sind entweder als Rückzahlung des gezeichneten Kapitals oder als - unter Umständen verdeckte - Gewinnausschüttung zu qualifizieren. <sup>2</sup>In beiden Fällen liegt eine steuerbare Zuwendung im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht vor.

(8) <sup>1</sup>Leistungen der Gesellschaft an **eine einem Gesellschafter nahestehende Person** (> Abschnitt 31 Abs. 7 KStR) sind im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht steuerbar. <sup>2</sup>In Betracht kommt jedoch eine steuerbare Zuwendung des Gesellschafters oder der Gesellschaft an die dem Gesellschafter nahestehende Person.

### **R 19. Vereinbarung der Gütergemeinschaft**

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

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

(3) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn die Ehegatten in Gütergemeinschaft leben und die Zuwendung in das Gesamtgut fällt. <sup>3</sup>Dass hier der Erblasser oder Schenker die Möglichkeit hat, die Zuordnung zum Vorbehaltsgut (§ 1418 Abs. 2 BGB) zu bestimmen, ändert nichts an dieser Beurteilung. <sup>4</sup>Der andere Ehegatte erwirbt aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift (§ 1416 BGB), so dass insoweit auch zwischen den Ehegatten keine Schenkung vorliegt. <sup>5</sup>Steuerpflichtige Schenkungen der Ehegatten aus dem Gesamtgut sind stets als anteilige freigebige Zuwendungen beider Ehegatten zu behandeln.

### **R 20. Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft**

- unbesetzt -

### **R 21. Überhöhte Gewinnbeteiligung**

(1) <sup>1</sup>Ist bei den Ertragsteuern eine Entscheidung über das Vorliegen und den Umfang eines überhöhten Gewinnanteils getroffen worden, ist diese Entscheidung auch für die Schenkungsteuer zu übernehmen. <sup>2</sup>In anderen Fällen ist der Jahreswert des überhöhten Gewinnanteils selbständig zu ermitteln. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>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 gleichbleibender Höhe zufließen wird; der Kapitalwert ist das 9,3fache des Jahreswerts (> § 13 Abs. 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 Abs. 6 ErbStG fallen.

### **R 22. Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten**

- unbesetzt -

## Zu § 9 ErbStG

### R 23. Zeitpunkt der Ausführung einer Grundstücksschenkung

(1) <sup>1</sup>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 aufgrund dieser Erklärungen in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken. <sup>2</sup>Der Zeitpunkt der Grundstücksschenkung richtet sich danach, wann die Auflassung i.S. des § 925 BGB sowie die Eintragungsbewilligung (§ 19 Grundbuchordnung, GBO) vorliegen. <sup>3</sup>Die Erteilung einer dazu berechtigenden Vollmacht, die Auflassung als dinglichen Vertrag später zu erklären, genügt nicht. <sup>4</sup>Denn damit ist der dingliche Rechtsübergang noch nicht unmittelbar eingeleitet. <sup>5</sup>Ein Eintragungsantrag, der die schützenden Wirkungen des § 17 GBO eintreten lässt, ist nicht erforderlich. <sup>6</sup>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. <sup>7</sup>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. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zeitbestimmung die Auflassung, das zugrunde liegende schuldrechtliche Geschäft oder lediglich dessen Vollzug betrifft.

(2) <sup>1</sup>Die Grundsätze zur Ausführung von Grundstücksschenkungen gelten auch bei **mittelbaren Grundstücksschenkungen**. <sup>2</sup>Bei einer Zuwendung eines Geldbetrags für den Erwerb eines unbebauten oder bebauten Grundstückes ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Bei der Hingabe eines Geldbetrags zur Errichtung eines Gebäudes ist die mittelbare Grundstücksschenkung im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit des Gebäudes (> R 159 Abs. 2 und 3) ausgeführt. <sup>4</sup>Dieser Zeitpunkt ist gleichzeitig auch Stichtag für die Bewertung des Gebäudes. <sup>5</sup>Wenn der Schenker die Kosten für Um-, Aus- oder Anbauten an einem Gebäude trägt, gilt Satz 3 sinngemäß.

(3) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Die Genehmigung wirkt zwar zivilrechtlich auf den Tag des Vertragsabschlusses zurück (§ 184 BGB). <sup>3</sup>Die zivilrechtliche Rückwirkung einer Genehmigung ist jedoch steuerrechtlich unbeachtlich. <sup>4</sup>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. <sup>5</sup>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 24. Bewertungsstichtag bei Errichtung einer Stiftung

- unbesetzt -

## Zu § 10 ErbStG

### R 24a. Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der Erbschaftsteuer

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

1. Steuerwert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
  - Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG
  - + Steuerwert des Betriebsvermögens
  - Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG
  - + Steuerwert der Anteile an Kapitalgesellschaften
- Zwischensumme
  - Freibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG
  - + Steuerwert des Grundvermögens
  - Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG

- + Steuerwert des übrigen Vermögens
- Befreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 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 Abs. 1 ErbStG
- + ggf. hinzuzurechnende Vorerwerbe § 14 ErbStG
- persönlicher Freibetrag § 16 ErbStG
- besonderer Versorgungsfreibetrag § 17 ErbStG

---

- = **steuerpflichtiger Erwerb** (abzurunden auf volle hundert EUR)

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

- 1. Tarifliche Erbschaftsteuer nach § 19 ErbStG
- Abzugsfähige Steuer nach § 14 Abs. 1 ErbStG
- Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG

---

- = Summe 1
- 2. - Ermäßigung nach § 27 ErbStG (dabei Steuer lt. Summe 1 nach § 27 Abs. 2 ErbStG aufzuteilen und zusätzlich Kappungsgrenze nach § 27 Abs. 3 ErbStG zu beachten)
- Anrechenbare Steuer nach § 6 Abs. 3 ErbStG

---

- = Summe 2
- 3. - Anrechenbare Steuer nach § 21 ErbStG (dabei Steuer lt. Summe 2 nach § 21 Abs. 1 Satz 2 aufzuteilen)

---

- = Summe 3
- höchstens nach § 14 Abs. 2 ErbStG begrenzte Steuer (Hälfte des Werts des weiteren Erwerbs)
  
- = **Festzusetzende Erbschaftsteuer**

## R 25. Behandlung von Ansprüchen nach dem Vermögensgesetz

(1) <sup>1</sup>Das **Gesetz zur Regelung offener Vermögensfragen** - VermG - (i.d.F. der Bekanntmachung vom 21. Dezember 1998, BGBl. I S. 4026, mit späteren Änderungen) regelt, unter welchen Voraussetzungen u.a. enteignete oder unter sonstigen in § 1 näher bezeichneten Umständen staatlichen Stellen oder Dritten übertragene Vermögenswerte an den Berechtigten zurückzuübertragen sind (§ 3). <sup>2</sup>Dabei sind in einschlägigen Fällen Wertausgleiche vorzunehmen (§ 6 Abs. 1; §§ 7, 21 Abs. 3 und 4) und sonstige Ansprüche Dritter zu erfüllen (§ 19). <sup>3</sup>Ist eine Rückübertragung ausgeschlossen (§§ 4, 5, 6 Abs. 1), wird eine Entschädigung nach Maßgabe des Entschädigungsgesetzes - EntSchG - vom 27. September 1994 (BGBl. I S. 2624 und BGBl. I 1995 S. 110, mit späteren Änderungen) gewährt (§ 9 Satz 2). <sup>4</sup>Dies gilt auch, wenn der Berechtigte eine Entschädigung nach § 6 Abs. 7 oder § 8 wählt.

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

(3) <sup>1</sup>Der **Anspruchsberechtigte** hat ab Inkrafttreten des VermG einen Anspruch auf Rückübertragung bzw. Entschädigung. <sup>2</sup>Der Anspruch ist dem Grunde nach im Nachlass zu erfassen, wenn der Berechtigte einen Antrag nach § 30 VermG gestellt hat. <sup>3</sup>Wird der Antrag erst später von einem Rechtsnachfolger eines nach dem 28.9.1990 verstorbenen Berechtigten gestellt, ist der Anspruch bereits im Nachlass des ursprünglich Berechtigten zu erfassen. <sup>4</sup>Dies gilt, wenn zwischenzeitlich mehrere Erbfälle eingetreten sind, für alle diese Erbfälle. <sup>5</sup>Bereits durchgeführte Erbschaftsteuerveranlagungen sind ggf. zu ändern. <sup>6</sup>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. <sup>7</sup>Die Erbschaftsteuer ist hinsichtlich des Anspruchs und möglicher Gegenansprüche nach § 165 AO vorläufig zu veranlagern. <sup>8</sup>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. <sup>9</sup>Diese wirkt auf den Stichtag der Steuerentstehung zurück.

(4) <sup>1</sup>Das Vermögen ist dem **Rückübertragungsverpflichteten** bis zur unanfechtbaren Entscheidung über die Rückübertragung zuzurechnen (§ 34 VermG) und im Nachlass zu erfassen. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Dies gilt, wenn zwischenzeitlich mehrere Erbfälle eingetreten sind, für alle diese Erbfälle. <sup>4</sup>Bereits durchgeführte Erbschaftsteuerveranlagungen sind ggf. zu ändern. <sup>5</sup>Die Belastung ist zunächst mit dem Steuerwert des zurückgeforderten Vermögens abzuziehen. <sup>6</sup>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 veranlagern. <sup>7</sup>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 7 bis 9).

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

## **R 26. Übertragung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft**

(1) <sup>1</sup>Bei einem Erwerb eines Gesellschaftsanteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft können die Besitzposten und Gesellschaftsschulden der Gesamthandsgemeinschaft nicht zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst werden. <sup>2</sup>Den Gesellschaftern sind die einzelnen Wirtschaftsgüter und sonstigen Besitzposten des Gesamthandsvermögens und die Gesellschaftsschulden anteilig als **Bruchteileigentum** zuzurechnen (§ 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO).

(2) <sup>1</sup>Der unmittelbare oder mittelbare Erwerb eines solchen Gesellschaftsanteils gilt als **Erwerb der Miteigentumsanteile** an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern und sonstigen Besitzposten. <sup>2</sup>Daneben tritt die mit dem Übergang des Gesellschaftsanteils verbundene Verpflichtung des Erwerbers, für die Gesellschaftsschulden einzustehen. <sup>3</sup>Sie kann nicht unmittelbar durch Abzug vom Wert der Besitzposten, sondern nur im Rahmen der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) berücksichtigt werden. <sup>4</sup>Beim Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG) kann der Erwerber die anteiligen Gesellschaftsschulden als Nachlassverbindlichkeiten abziehen (§ 10 Abs. 5 ErbStG). <sup>5</sup>Bei einer Schenkung unter Lebenden (§ 7 ErbStG) können die anteiligen Gesellschaftsschulden die Bereicherung nur nach den allgemeinen Grundsätzen der Behandlung einer freigebigen Zuwendung mindern (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). <sup>6</sup>Erwerbsgegenstand ist der unentgeltlich erworbene Teil der zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen Besitzposten. <sup>7</sup>Die schenkungsteuerliche Behandlung richtet sich nach den Grundsätzen zur Behandlung von gemischten Schenkungen sowie Schenkungen unter Auflage (> R 17). <sup>8</sup>Der Erwerb der anteiligen Gesellschaftsschulden ist dabei als Gegenleistung zu behandeln.

## R 27. Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker

- unbesetzt -

## R 28. Abzug von außergewöhnlichen Unterhaltskosten (sog. Überlast) nach dem Denkmalschutzgesetz

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs wird in Höhe der hierdurch verursachten zusätzlichen Instandhaltungskosten eine ernstliche wirtschaftliche Belastung (**Überlast**) als Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) anerkannt. <sup>5</sup>Eine derartige Überlast ist zu berücksichtigen, soweit nicht der Grundbesitz oder ein Teil des Grundbesitzes nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerfrei ist oder der Erwerber auf die Steuerfreiheit verzichtet hat (§ 13 Abs. 3 Satz 2 ErbStG). <sup>6</sup>Die Überlast aus der Denkmalpflege bei einem Betriebsgrundstück gehört nach § 95 Abs. 1 BewG nicht zum Betriebsvermögen und ist nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG auch nicht als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig.

(2) <sup>1</sup>Für die abzugsfähige Überlast bei Schlössern, Burgen und Herrenhäusern werden als jährliche Pauschalsätze

1. einheitlich 2,30 EUR/m<sup>3</sup> für Objekte, deren Innenräume rein museal genutzt werden,
  2. einheitlich 1,15 EUR/m<sup>3</sup> für Objekte, deren Innenräume nicht museal genutzt werden,
- festgesetzt. <sup>2</sup>Der Kapitalwert beträgt das 18,6fache des sich nach Nummer 1 und 2 ergebenden Jahreswerts (§ 13 Abs. 2 BewG).

(3) <sup>1</sup>Denkmalgeschützte Patrizierhäuser, Bürgerhäuser, Wohn- und Geschäftsgebäude und dergleichen lassen sich nicht mit den genannten Herrenhäusern vergleichen. <sup>2</sup>Eine pauschale Berechnung der Überlast ist daher nicht möglich. <sup>3</sup>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 aufgrund eines **Einzelnachweises** berücksichtigt werden.

(4) <sup>1</sup>Bei der **schenkweisen Übertragung** solcher Grundstücke ist die Übernahme dieser Überlast wie eine Leistungsaufgabe zu behandeln (> R 17). <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 5 gilt sinngemäß.

## R 29. Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 ErbStG

- unbesetzt -

## R 30. Pauschbetrag für Nachlassverbindlichkeiten

(1) <sup>1</sup>Für die in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG angeführten Nachlassverbindlichkeiten können insgesamt 10 300 EUR als **Pauschbetrag** bei der Ermittlung des Werts des Nachlasses abgezogen werden. <sup>2</sup>Wird der Pauschbetrag geltend gemacht, können einzelne Kosten daneben nicht mehr selbständig berücksichtigt werden. <sup>3</sup>Sofern höhere Nachlassverbindlichkeiten der genannten Art angefallen sind, sind sie im einzelnen nachzuweisen.

(2) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Deshalb besteht grundsätzlich für jeden Erwerber, also z.B. auch für den Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigten, die Möglichkeit, die genannten Kosten steuermindernd geltend zu machen. <sup>3</sup>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) <sup>1</sup>Der **Pauschbetrag** bezieht sich auf den **gesamten Erbfall** und kann demzufolge auch von mehreren Beteiligten insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann,



wenn einzelne oder mehrere der am Erbfall beteiligten Erwerber die in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG angeführten Nachlassverbindlichkeiten zu erfüllen haben. <sup>3</sup>Soweit diese Nachlassverbindlichkeiten den Pauschbetrag nicht übersteigen, sind sie damit abgegolten. <sup>4</sup>Die einzelnen Erwerber sind in diesen Fällen in geeigneter Weise, z.B. entsprechend einem gemeinsamen Antrag der Erwerber, an der Pauschbetragsregelung zu beteiligen. <sup>5</sup>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 selbständig abgezogen werden, soweit sie nachgewiesen werden.

### R 31. Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten

(1) <sup>1</sup>Auf Schulden und Lasten, die im Rahmen der Ermittlung des Besteuerungswerts einer **gemischten Schenkung** als Gegenleistung oder Leistungsaufgabe berücksichtigt werden (> R 17), ist § 10 Abs. 6 ErbStG nicht anwendbar. <sup>2</sup>Die Behandlung von Duldungsauflagen und Erwerbsnebenkosten richtet sich nach Absatz 3 bis 5.

(2) <sup>1</sup>Bei **Pflichtteilsansprüchen** besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit allen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon, inwieweit sie steuerbar oder steuerbefreit sind. <sup>2</sup>Bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten besteht dagegen kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen.

(3) <sup>1</sup>Der **Schuldenabzug** ist grundsätzlich nur dann **eingeschränkt**, wenn die belasteten Vermögensgegenstände bei der Besteuerung nicht angesetzt werden (§ 2 Abs. 1 Nr. 3, § 19 Abs. 2 ErbStG) oder nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 ErbStG voll oder teilweise befreit sind. <sup>2</sup>Vermögensgegenstände, für die der Erwerber lediglich im Rahmen der Wertermittlung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG einen pauschalen Freibetrag erhält, unterliegen dagegen selbst uneingeschränkt der Besteuerung, so dass der eingeschränkte Schuldenabzug nicht in Betracht kommt.

(4) <sup>1</sup>Schulden und Lasten, die mit dem nach **§ 13a ErbStG begünstigten Vermögen** in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind, soweit sie das Betriebsvermögen betreffen, in vollem Umfang, und, soweit sie das land- und forstwirtschaftliche Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften betreffen, mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13a ErbStG verbleibenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor der Anwendung des § 13a ErbStG entspricht (> R 51 ff.). <sup>2</sup>Umfasst das auf einen Erwerber übertragene Vermögen mehrere Arten begünstigten Vermögens (Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften) mit damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden, ist zur Berechnung des begrenzten Schuldenabzugs der Freibetrag zunächst vom Wert des erworbenen Betriebsvermögens abzuziehen, weil die Abzugsfähigkeit der mit Betriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden nicht berührt wird. <sup>3</sup>Soweit das begünstigte Vermögen aus land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, ist dessen Wert zur Berechnung des begrenzten Schuldenabzugs zusammenzurechnen; für den Abzug der damit zusammenhängenden Schulden und Lasten ist das Verhältnis der nach Anwendung des § 13a ErbStG verbleibenden Gesamtsumme dieses Vermögens zur Gesamtsumme vor der Anwendung des § 13a ErbStG maßgebend.

(5) Bei einem **Verzicht auf die Steuerbefreiung** nach § 13 Abs. 3 und § 13a Abs. 6 ErbStG sind die mit den Vermögensgegenständen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG und dem begünstigten Vermögen im Sinne des § 13a Abs. 4 Nr. 2 und 3 ErbStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten in vollem Umfang abzugsfähig (> R 68).

### R 32. Eigene Erbschaftsteuer des Erwerbers

- unbesetzt -

### R 33. Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugute kommen

- unbesetzt -

## Zu § 11 ErbStG

### R 34. Rückwirkende Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und umgekehrt

<sup>1</sup> 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 Abs. 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. <sup>2</sup> Sie ist ausschließlich nach den tatsächlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt der Steuerentstehung zu beurteilen (§§ 9, 11 ErbStG).

## Zu § 12 ErbStG

### R 35. Bewertungsgrundsätze

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

### R 36. Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht bei im Erbfall noch nicht vollständig erfüllten Grundstückskaufverträgen

(1) <sup>1</sup> Für die **Zurechnung eines Grundstücks zum Nachlass** bei noch nicht - vollständig - erfüllten Grundstückskaufverträgen ist der Übergang des Eigentums nach dem zivilrechtlichen Eigentumsbegriff entscheidend. <sup>2</sup> Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist nicht maßgeblich, insbesondere ist nicht auf den Zeitpunkt des Besitz- und Lastenwechsels abzustellen. <sup>3</sup> Zivilrechtlich geht das Eigentum an dem Grundstück gemäß § 873 BGB erst mit der Grundbucheintragung auf den Erwerber über. <sup>4</sup> Weder die Aufgabe des Besitzes noch die Auflassung und Eintragungsbewilligung bewirken bereits einen Wechsel des Eigentums. <sup>5</sup> 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) <sup>1</sup> 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. <sup>2</sup> 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. <sup>3</sup> Außerdem sind die Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag und den weiteren Willenserklärungen zum Stichtag zu erfassen und zu bewerten. <sup>4</sup> 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. <sup>5</sup> Das gilt auch für auf Grundstücke gerichtete vertragliche Sachleistungsansprüche und -verpflichtungen, die deshalb nicht mit dem Grundbesitzwert nach §§ 138 ff BewG zu bewerten sind.

(3) <sup>1</sup> Die vorstehenden Grundsätze gelten nur für die Besteuerung des Grundstückserwerbs von Todes wegen. <sup>2</sup> Die vom zivilrechtlichen Eigentumsübergang abweichende Regelung über die **Ausführung einer Grundstücksschenkung** (> R 23) bleibt davon unberührt.

### R 37. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften

- unbesetzt -

### R 38. Berücksichtigung von Gewinnansprüchen aus GmbH-Geschäftsanteilen

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Das Vermögen der Gesellschaft ist bereits entsprechend gemindert. <sup>3</sup>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 sich der vor dem Stichtag erwirtschaftete Gewinn in dem nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelten Vermögenswert der Kapitalgesellschaft niederschlägt.

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

### R 39. Ableitung des Steuerwerts des Betriebsvermögens

(1) <sup>1</sup>Gehört zum Erwerb **Betriebsvermögen** (> §§ 95 ff. BewG; R 114 ff.), sind nach § 12 Abs. 5 und 6 ErbStG für den Bestand und die Bewertung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (Besteuerungszeitpunkt, > §§ 9, 11 ErbStG) maßgebend. <sup>2</sup>Für Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften sowie für ausländischen Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen können die Steuerbilanzwerte bzw. die ertragsteuerlichen Werte übernommen werden, sofern dies im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt und deshalb eine besondere Wertermittlung nach § 12 Abs. 2 und 6 ErbStG vorzunehmen ist.

(2) <sup>1</sup>Entsteht die Steuer zu einem Zeitpunkt, der nicht mit dem Schluss des Wirtschaftsjahrs übereinstimmt, auf das 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** aus einer auf den Schluss des letzten vor dem Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahrs nach den Grundsätzen des Absatz 1 erstellten Vermögensaufstellung (> Absatz 3) **abgeleitet** werden. <sup>2</sup>Betriebsgrundstücke sind mit dem Grundbesitzwert im Besteuerungszeitpunkt (§§ 138 ff. BewG), zum Betriebsvermögen gehörende Wertpapiere, Anteile und Genussscheine an inländischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an inländischen Personengesellschaften sind mit dem Wert im Besteuerungszeitpunkt anzusetzen. <sup>3</sup>Der Wert des Betriebsvermögens zum Besteuerungszeitpunkt ist aus der Vermögensaufstellung unter vereinfachter Berücksichtigung der Veränderungen bis zum Besteuerungszeitpunkt abzuleiten. <sup>4</sup>Als Korrekturen kommen insbesondere in Betracht:

1. Hinzurechnung des Gewinns und der Einlagen sowie Abrechnung des Verlustes und der Entnahmen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Besteuerungszeitpunkt bis zum Besteuerungszeitpunkt entfallen;
2. Hinzurechnung von Abschreibungen (Normal-AfA, erhöhte AfA, Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen) und anderen Aufwendungen auf betrieblichen Grundbesitz (Grund und Boden, Betriebsgebäude, Außenanlagen, sonstige wesentliche Bestandteile und Zubehör), die das Ergebnis gemindert haben, mit dem Wertansatz der Betriebsgrundstücke aber abgegolten sind;
3. 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.

<sup>5</sup> Gewinn oder Verlust und Aufwendungen im Sinne des Satzes 4 Nr. 2 bis zum Besteuerungszeitpunkt sind, soweit dies nicht im Einzelfall zu unangemessenen Ergebnissen führt, zeitanteilig aus den entsprechenden Jahresbeträgen zu berechnen.

(3) <sup>1</sup> Der Erwerber von Betriebsvermögen hat nach amtlichem Vordruck eine **Vermögensaufstellung** als Anlage zur Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuererklärung abzugeben, aus der sich die für die Wertermittlung erforderlichen Angaben ergeben. <sup>2</sup> Dies gilt für bilanzierende Gewerbetreibende und freiberuflich Tätige wie für nichtbilanzierende Gewerbetreibende und freiberuflich Tätige.

#### R 40. Ableitung des Steuerwerts eines Anteils an einer Personengesellschaft

(1) <sup>1</sup> Gehört zum Erwerb ein **Anteil an einer Personengesellschaft** (§§ 97 Abs. 1 Nr. 5, § 96 BewG; R 115), sind nach § 12 Abs. 5 und 6 ErbStG für den Bestand und die Bewertung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (Besteuerungszeitpunkt, > §§ 9, 11 ErbStG) maßgebend. <sup>2</sup> R 39 Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup> Entsteht die Steuer zu einem Zeitpunkt, der nicht mit dem Schluss des Wirtschaftsjahrs übereinstimmt, auf das die Personengesellschaft einen regelmäßigen jährlichen Abschluss macht, und erstellt die Personengesellschaft keinen Zwischenabschluss, der den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entspricht, kann aus Vereinfachungsgründen der Wert des Anteils aus einer auf den Schluss des letzten vor dem Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahrs erstellten Vermögensaufstellung (> Absatz 3) abgeleitet werden. <sup>2</sup> Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend. <sup>3</sup> Die **Wertableitung** ist nur für den **Gesellschaftsanteil** vorzunehmen, der Gegenstand des Erwerbs von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden ist.

(3) Der Erwerber des Anteils hat nach amtlichem Vordruck eine **Vermögensaufstellung** als Anlage zur Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuererklärung abzugeben, aus der sich die für die Wertermittlung erforderlichen Angaben zum Wert des Betriebsvermögens und zur Aufteilung auf die Gesellschafter ergeben.

#### Zu § 13 ErbStG

#### R 41. Steuerbefreiungen; Allgemeines

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

(2) <sup>1</sup> Jede **einzelne Steuerbefreiung** ist für sich anzuwenden. <sup>2</sup> Eine Befreiung schließt eine andere, eventuell weitergehende Befreiung nicht aus.

#### R 42. Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt

(1) <sup>1</sup> Die Steuerbefreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG kommen nur für Gegenstände in Betracht die sich im Inland befinden und für mindestens zehn Jahre dort verbleiben. <sup>2</sup> Sie gelten auch für **Grundbesitz und Teile von Grundbesitz**. <sup>3</sup> Zum Grundbesitz gehören alle wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens sowie die Betriebsgrundstücke. <sup>4</sup> Als Teile von Grundbesitz sind z.B. das Schloss oder die Burg anzusehen, die zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehören.

(2) <sup>1</sup> 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. <sup>2</sup> Demgemäß wird nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in diesen Fällen nicht gefordert, dass die Gegenstände sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befunden haben. <sup>3</sup> Die übrigen Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG müssen jedoch auch hier erfüllt sein. <sup>4</sup> Dabei kann unterstellt werden, dass die in § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG festgelegten Voraussetzungen stets gegeben sind.

(3) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>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) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Zu den Einnahmen rechnet u.a. auch der Mietwert der eigenen Wohnung. <sup>3</sup>Zu den jährlichen Kosten gehören auch die Absetzungen für Abnutzung. <sup>4</sup>Bei den Kosten kann die Verzinsung des Eigenkapitals nicht berücksichtigt werden.

(6) <sup>1</sup>Auch wenn nur ein **Teil einer wirtschaftlichen Einheit** begünstigt ist, ist vom gesamten Grundbesitzwert auszugehen. <sup>2</sup>Die Aufteilung erfolgt im Verhältnis der auf die einzelnen Teile entfallenden Jahresmiete oder des auf die einzelnen Teile entfallenden ertragsteuerlichen Werts.

#### R 43. Zuwendung eines Familienwohnheims

(1) <sup>1</sup>Die Befreiung für Zuwendungen im Zusammenhang mit einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung (**Familienwohnheim**, § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG) kommt nur in Betracht, wenn sich in dem Haus oder der Eigentumswohnung der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet. <sup>2</sup>Die Befreiung ist deshalb nicht möglich, wenn das zugewendete Grundstück als Ferien- oder Wochenendhaus genutzt wird. <sup>3</sup>Entscheidend ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der Eheleute und der zur Familie gehörenden Kinder und Enkelkinder oder einer Hausgehilfin. <sup>4</sup>Eine Nutzung zu anderen als Wohnzwecken ist unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist (z.B. durch Nutzung eines Arbeitszimmers). <sup>5</sup>Eine gewerbliche oder berufliche Mitbenutzung (z.B. durch eine Arztpraxis) ist unschädlich, wenn die Wohnnutzung insgesamt überwiegt, die Wohnräume die Voraussetzungen einer Wohnung erfüllen und die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird. <sup>6</sup>Eine auch nur teilweise Vermietung des Hauses oder der Eigentumswohnung ist befreiungsschädlich. <sup>7</sup>Unschädlich ist die unentgeltliche Überlassung von Wohnräumen an weitere Verwandte, z.B. die Aufnahme von Eltern. <sup>8</sup>Der Begriff des Familienwohnheims ist nicht bestimmten Grundstücksarten zuzuordnen, betrifft jedoch in der Regel Ein- oder Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen. <sup>9</sup>Die Befreiung bezieht sich auch auf Garagen und sonstige Nebengebäude, die sich auf dem Grundstück befinden. <sup>10</sup>Ein Haus mit drei Wohnungen kann als Familienwohnheim gelten, wenn die Wohnungen von der Familie genutzt werden.

(2) <sup>1</sup>Eine **steuerbefreite Zuwendung** eines Familienwohnheims liegt insbesondere vor bei

1. Übertragung des Alleineigentums oder Miteigentums an dem einem Ehegatten bereits gehörenden Grundstück,
2. Kauf oder Herstellung aus den Mitteln eines Ehegatten unter Einräumung einer Miteigentümerstellung des anderen Ehegatten,
3. Anschaffung oder Herstellung (ganz oder teilweise) durch einen Ehegatten aus Mitteln, die allein oder überwiegend vom anderen, zuwendenden Ehegatten stammen (mittelbare Grundstückszuwendung),
4. Tilgung eines im Zusammenhang mit dem Kauf oder der Herstellung des Familienwohnheims von einem oder beiden Ehegatten aufgenommenen Darlehens aus Mitteln des zuwendenden Ehegatten,
5. Begleichung nachträglicher Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen am Familienwohnheim aus Mitteln eines Ehegatten, wenn der andere Ehegatte Eigentümer oder Miteigentümer ist.

<sup>2</sup>Der Güterstand der Ehegatten ist ohne Bedeutung. <sup>3</sup>Die Befreiung ist wertmäßig nicht begrenzt.

<sup>4</sup>Eine Prüfung der Angemessenheit findet nicht statt. <sup>5</sup>Während des Bestehens der Ehe kann nach-

einander mehrfach ein Familienwohnheim zugewendet werden (kein Objektverbrauch).<sup>6</sup> Eine Zuwendung kann aber nicht befreit werden, wenn sie dazu führt, dass der bedachte Ehegatte gleichzeitig Eigentümer oder Miteigentümer mehrerer Familienwohnheime wird.<sup>7</sup> Für das begünstigt erworbene Grundstück besteht keine Behaltenspflicht.<sup>8</sup> Die spätere Veräußerung oder eine Nutzungsänderung ist unbeachtlich, sofern kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (> § 42 AO) vorliegt.

#### R 44. Pflege- und Unterhaltsleistungen

(1) <sup>1</sup> Der Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG gilt sowohl für Erwerbe von Todes wegen als auch für Erwerbe unter Lebenden. <sup>2</sup> Er kommt nicht bei Erwerbern in Betracht, die gesetzlich zur Pflege (z.B. Ehegatten nach § 1353 BGB) oder zum Unterhalt (z.B. Ehegatten nach § 1360 BGB oder Verwandte in gerader Linie nach § 1601 BGB) verpflichtet sind. <sup>3</sup> **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) <sup>1</sup> Bei einem Erwerb von Todes wegen kann der Freibetrag für Pflege- oder Unterhaltsleistungen nicht gewährt werden, wenn insoweit ein **Abzug als Nachlassverbindlichkeit** vorzunehmen ist. <sup>2</sup> § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ist gegenüber § 10 Abs. 5 ErbStG nachrangig. <sup>3</sup> Dabei kann es sich nur um eine Erblasserschuld (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG), nicht aber um Kosten zur Erlangung des Erwerbs (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) handeln. <sup>4</sup> Eine als Erblasserschuld abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit ist nur dann entstanden, wenn die letztwillige Zuwendung ganz oder zum Teil als Entgelt für eine aufgrund eines nachgewiesenen Dienstleistungsverhältnisses (§ 611 BGB) vertraglich geschuldete und erbrachte Dienstleistung (z.B. Pflege) anzusehen ist. <sup>5</sup> Fehlt es bei einem solchen Dienstverhältnis an einer rechtlich bindenden Einigung über die Höhe der Vergütung, ist als Nachlassverbindlichkeit eine Erblaserschuld nach § 612 BGB in Höhe der taxmäßigen oder üblichen Vergütung anzusetzen.

(3) <sup>1</sup> Diese Grundsätze gelten bei **Zuwendungen unter Lebenden** entsprechend. <sup>2</sup> 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. <sup>3</sup> Bei unentgeltlicher Dienstleistung ist der Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG bis zur Höhe von 5 200 EUR zu gewähren. <sup>4</sup> 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. <sup>5</sup> Bei Teilentgeltlichkeit bestimmt sich die schenkungsteuerliche Bereicherung nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung (> R 17).

(4) <sup>1</sup> 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 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG zu gewähren, noch eine Gegenleistung zu berücksichtigen. <sup>2</sup> Tritt die Bedingung später ein, ist der Schenkungsteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (nachträgliche Gewährung des Freibetrags nach § 13 Abs. 1 Nr. 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) <sup>1</sup> **Auslagen** im Zusammenhang mit Pflege- oder Unterhaltsleistungen sind bei einem Erwerb von Todes wegen mit dem Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG abgegolten. <sup>2</sup> Etwas anderes gilt nur, wenn die Auslagen aufgrund eines nachgewiesenen entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrags (§ 675 BGB) erfolgten und insoweit ein Anspruch auf Ersatz (§ 670 BGB) besteht. <sup>3</sup> Der Ersatzanspruch ist als Nachlassverbindlichkeit (Erblasserschuld gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) zu berücksichtigen. <sup>4</sup> Entsprechendes gilt bei einer Zuwendung unter Lebenden; in Höhe des Anspruchs auf Auslagenersatz ist eine Gegenleistung anzunehmen.

#### R 45. Rückfall des geschenkten Vermögens

(1) <sup>1</sup>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 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG). <sup>2</sup>Die Vorschrift findet nur beim Rückerwerb von Todes wegen, nicht dagegen bei Rückschenkungen Anwendung.

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

#### R 46. Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen

(1) <sup>1</sup>**Zuwendungen des Trägerunternehmens** an die Pensions- oder Unterstützungskasse, die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, fallen nicht unter § 7 Abs. 1 ErbStG und sind nicht steuerbar. <sup>2</sup>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) <sup>1</sup>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 Abs. 1 Nr. 3 KStG und es kommt zur partiellen Körperschaftsteuerpflicht (§ 6 KStG). <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Entsprechend ist zu verfahren, wenn es innerhalb von 10 Jahren nach einer Zuwendung zu einer Überdotierung und als Folge davon zur partiellen Körperschaftsteuerpflicht der Pensions- oder Unterstützungskasse kommt.

#### R 47. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften

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

(2) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung für eine Zuwendung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe b ErbStG wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die begünstigte Körperschaft einen **Zweckbetrieb** unterhält. <sup>2</sup>Das gilt auch für Zuwendungen, die zur Verwendung in einem Zweckbetrieb bestimmt sind. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Bei Zuwendungen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Körperschaft zugute kommen, ist die Steuerbefreiung stets ausgeschlossen. <sup>5</sup>Wird einer begünstigten Körperschaft ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugewendet, bleiben die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für diese und weitere Zuwendungen an die Körperschaft grundsätzlich erhalten. <sup>6</sup>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 48. Gegenseitigkeitserklärungen

<sup>1</sup> § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe c ErbStG bildet eine Rechtsgrundlage für die Weitergeltung bestehender und für den Austausch neuer **Gegenseitigkeitserklärungen** mit ausländischen Staaten. <sup>2</sup> 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. <sup>3</sup> Ob diese Voraussetzungen vorliegen, stellt das Bundesfinanzministerium durch förmlichen Austausch entsprechender Erklärungen mit dem ausländischen Staat fest.

## R 49. Zuwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken

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

(2) <sup>1</sup> § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG verlangt grundsätzlich die Bildung eines **selbständigen Zweckvermögens**, das der Empfänger im Weg einer Zweckzuwendung (§ 8 ErbStG) erhalten hat. <sup>2</sup> Es genügt jedoch z.B. auch bei einer selbst steuerbegünstigten Zwecke verfolgenden ausländischen Körperschaft, dass die Zuwendung zu satzungseigenen Zwecken verwendet werden soll. 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 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG anwendbar, auch wenn keine Gegenseitigkeitserklärung im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe c ErbStG (> R 48) vorliegt.

## R 50. Verzicht auf Steuerbefreiung

<sup>1</sup> Der Erwerber von nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG steuerfreien oder teilweise steuerfreien Gegenständen kann zur Vermeidung von Besteuerungsnachteilen aufgrund des beschränkten Schuldenabzugs gem. § 10 Abs. 6 ErbStG auf die **Steuerbefreiung verzichten**. <sup>2</sup> 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 51. Begünstigtes Betriebsvermögen

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

(2) <sup>1</sup> **Grundstücke oder Grundstücksteile** gehören nach § 12 Abs. 5 ErbStG nur dann zum begünstigten Betriebsvermögen, wenn sie Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 BewG sind. <sup>2</sup> Wird ein Grundbesitzwert festgestellt, wird auch eine Feststellung darüber getroffen, dass das Grundstück Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 BewG ist. <sup>3</sup> Neben dieser für die Annahme begünstigten Vermögens notwendigen Voraussetzung muss das Grundstück auch in der Hand des Erwerbers Betriebsgrundstück sein. <sup>4</sup> Diese Voraussetzung hat das Erbschaftsteuerfinanzamt im Veranlagungsverfahren zu prüfen. <sup>5</sup> Steht ein Grundstück, das einem Gewerbebetrieb dient, nicht im Alleineigentum des unternehmerisch tätigen Ehegatten, sondern im Miteigentum oder Alleineigentum des nicht unternehmerisch tätigen Ehegatten, ist es insgesamt kein Betriebsgrundstück (§ 99 Abs. 2 Satz 3 BewG). <sup>6</sup> Das gilt gegebenenfalls auch hinsichtlich des Miteigentumsanteils des unternehmerisch tätigen Ehegatten.



(3) <sup>1</sup>Das Betriebsvermögen muss im Zusammenhang mit dem Erwerb eines **ganzen Gewerbebetriebs**, eines **Teilbetriebs** oder einer **Beteiligung an einer Personengesellschaft** auf den Erwerber übergehen. <sup>2</sup>Diese Begriffe sind nach ertragsteuerlichen Grundsätze abzugrenzen. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Ein begünstigter Anteil an einer Personengesellschaft liegt nicht nur vor, wenn der Schenker zusammen mit einem Teil seiner Beteiligung in entsprechendem quotalem Umfang sein Sonderbetriebsvermögen überträgt. <sup>5</sup>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. <sup>6</sup>Andere Teilübertragungen eines Gewerbebetriebs oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens sind nicht begünstigt. <sup>7</sup>Dies gilt insbesondere, wenn der Schenker wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehält oder auf andere Erwerber überträgt. <sup>8</sup>Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft ist begünstigt, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist.

(4) <sup>1</sup>Nicht begünstigt ist der Erwerb **ausländischen Betriebsvermögens**. <sup>2</sup>Hierzu gehört das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, deren wirtschaftliche Einheit sich ausschließlich auf das Ausland erstreckt und das Vermögen, das einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Gewerbebetriebs dient. <sup>3</sup>Eine Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft kann insoweit begünstigt sein, als sie zum Betriebsvermögen eines inländischen Gewerbebetriebs (vgl. Absatz 1) gehört.

## R 52. Begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen

(1) <sup>1</sup>Begünstigt ist der Erwerb **inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens**, das im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solches vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergeht und in der Hand des Erwerbers land- und forstwirtschaftliches Vermögen bleibt. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass dieses Vermögen ertragsteuerlich zum Betriebsvermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehört. <sup>3</sup>Nicht begünstigt ist der Erwerb ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

(2) <sup>1</sup>Von dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen im Sinne des § 140 BewG sind nur der **Betriebsteil** und die **Betriebswohnungen** (§ 141 Abs. 1 Nr. 1 und 2 BewG) begünstigt, nicht dagegen der Wohnteil des Betriebsinhabers und die Altenteilerwohnungen (§ 141 Abs. 1 Nr. 3 BewG). <sup>2</sup>Die Werte des Betriebsteils und der Betriebswohnungen sind nicht abzurunden.

(3) <sup>1</sup>**Andere Vermögensgegenstände**, die ertragsteuerlich zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehören, sind begünstigt, soweit es sich dabei um vermietete Grundstücke, Grundstücke im Sinne des § 69 BewG oder die in § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG genannten Gebäude und Gebäudeteile handelt. <sup>2</sup>Vermietete Grundstücke in diesem Sinn sind insbesondere früher land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen und dazu gehörige Gebäude, die bewertungsrechtlich zum Grundvermögen gehören, weil auf den Flächen z.B. Wohn- und Geschäftsgebäude errichtet worden sind, ertragsteuerlich aber zusammen mit dem Grund und Boden als gewillkürtes Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs behandelt werden, sowie verpachtete Einzelflächen. <sup>3</sup>Für früher land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke, an denen für einen Dritten ein entgeltliches Erbbaurecht bestellt worden ist, gilt dies entsprechend. <sup>4</sup>Grundstücke im Sinne des § 69 BewG sind Grundflächen, die zwar noch land- und forstwirtschaftlich genutzt werden, bewertungsrechtlich jedoch dem Grundvermögen zuzurechnen sind. <sup>5</sup>Gebäude oder Gebäudeteile, die zu Wohnzwecken des Betriebsinhabers oder eines Altenteilers genutzt werden und nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Baudenkmal anzusehen sind, können unter den Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG einschließlich des zugehörigen Grund und Bodens ertragsteuerlich Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs sein. <sup>6</sup>In diesen Fällen ist jedoch vorrangig zu prüfen, ob eine teilweise oder vollständige Befreiung für denkmalgeschützte Grundstücke nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in Betracht kommt.

(4) <sup>1</sup>Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen muss im Zusammenhang mit dem Erwerb eines **ganzen Betriebs**, eines **Teilbetriebs** oder einer **Beteiligung an einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft** auf den Erwerber übergehen. <sup>2</sup>Für die Abgrenzung sind die ertrag-

steuerlichen Grundsätze maßgebend. <sup>3</sup>Andere Teilübertragungen eines Betriebs oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebs sind nicht begünstigt.

(5) <sup>1</sup>Ist ein **Betrieb** der Land- und Forstwirtschaft oder ein **Teilbetrieb verpachtet** und hat der Verpächter die Aufgabe des Betriebs (Teilbetriebs) erklärt, liegt insoweit ertragsteuerlich kein Betriebsvermögen mehr vor. <sup>2</sup>Die Übertragung dieses Vermögens ist nicht begünstigt. <sup>3</sup>Das gilt auch für einzeln verpachtete Flächen (**Stückländereien**), aus denen der Verpächter keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt.

### R 53. Begünstigte Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) <sup>1</sup>Begünstigt 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 hat und der Erblasser oder Schenker zu diesem Zeitpunkt unmittelbar zu mehr als einem Viertel am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. <sup>2</sup>Einbringungsgeborene Anteile sind nur begünstigt, wenn sie allein oder zusammen mit anderen unmittelbar vom Erblasser oder Schenker gehaltenen Anteilen die Mindestbeteiligungshöhe erfüllen.

(2) <sup>1</sup>**Nennkapital** ist bei der GmbH der Nennbetrag des Stammkapitals und bei der AG der Nennbetrag des Grundkapitals. <sup>2</sup>Soweit die Gesellschaft eigene Anteile hält, mindern sie nicht das Nennkapital der Gesellschaft und sind bei der Prüfung der Beteiligungshöhe eines Gesellschafters nicht auszuscheiden. <sup>3</sup>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 unberücksichtigt.

### R 54. Erwerb unterschiedlicher Arten begünstigten Vermögens

(1) <sup>1</sup>Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen (> R 51 bis 53) **mehrere selbständig 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 § 13a ErbStG zusammenzurechnen. <sup>2</sup>Der Freibetrag und der Bewertungsabschlag können nur von einem insgesamt positiven Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens abgezogen werden.

(2) Gehören zum Erwerb neben Betriebsvermögen auch land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften mit damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden, ist zur Berechnung des **begrenzten Schuldenabzugs** (> § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG, > R 31 Abs. 4) der Freibetrag zunächst vom Wert des erworbenen Betriebsvermögens abzuziehen, weil die Abzugsfähigkeit der mit Betriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden nicht berührt wird (§ 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG).

### R 55. Begünstigte Erwerbe von Todes wegen

(1) <sup>1</sup>**Begünstigter Erwerb von Todes wegen** ist insbesondere der Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, § 1922 BGB) nach gesetzlicher oder gewillkürter Erbfolge. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Die vorzeitige Übertragung des Nacherbschaftsvermögens an den Nacherben stellt keinen Erwerb durch Erbanfall, sondern eine Schenkung unter Lebenden dar (§ 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG). <sup>4</sup>Als weitere begünstigte Erwerbe kommen in Betracht

1. der Erwerb durch Vermächtnis (Vorausvermächtnis), wenn der Vermächtnisnehmer begünstigtes Vermögen durch Sachvermächtnis erhält (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG),
2. der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 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 aufgrund gesellschaftsvertraglicher Übertragungsverpflichtung (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG),
4. der Erwerb durch Vertrag zugunsten Dritter (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG),
5. der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG) oder

6. der Erwerb infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG).

(2) <sup>1</sup>Der Übergang eines Anteils an einer Personengesellschaft aufgrund einer qualifizierten **Nachfolgeklausel** wird erbschaftsteuerlich wie ein Erwerb durch Erbanfall behandelt. <sup>2</sup>Die qualifizierte Nachfolgeklausel zugunsten eines Miterben ist bei einer Mehrzahl von Erben für die Besteuerung des Erbanfalls der einzelnen Miterben unbeachtlich. <sup>3</sup>Geht ein Anteil an einer Personengesellschaft auf einen Erben über, der von einer **Eintrittsklausel** Gebrauch macht, liegt ein begünstigter Erwerb von Todes wegen vor. <sup>4</sup>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 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. <sup>5</sup>**Setzen die überlebenden Gesellschafter die Gesellschaft allein fort** (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG) ist deren Anwachsungserwerb begünstigt, nicht dagegen der Erwerb der Abfindung, die die Erben von den überlebenden Mitgesellschaftern des Erblassers erhalten. <sup>6</sup>Letzteres gilt auch, wenn der Erbe eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft aufgrund des Gesellschaftsvertrags verpflichtet ist, den geerbten Anteil auf die Gesellschaft oder die Gesellschafter zu übertragen.

(3) Die **Sondernachfolge nach der Höfeordnung** ist bei einer Mehrzahl von Erben für die Besteuerung des Erbanfalls der einzelnen Miterben unbeachtlich.

(4) <sup>1</sup>Der Erblasser selbst muss von ihm stammendes begünstigtes Vermögen dem Erwerber zugewiesen haben. <sup>2</sup>Deshalb sind die Erwerbe nicht begünstigt, die ursprünglich - wie z.B. im Fall des Pflichtteilsanspruchs oder eines Geldvermächtnisses - auf eine Geldleistung gerichtet sind, auch wenn **an Erfüllungs statt begünstigtes Vermögen übertragen** wird. <sup>3</sup>Ein Verschaffungsvermächtnis (§ 2170 BGB) ist nicht begünstigt, weil das erworbene Vermögen nicht vom Erblasser stammt. <sup>4</sup>Wird begünstigtes Vermögen als Abfindung für den Verzicht auf einen entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses übertragen, ist der Erwerb der Abfindung (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG) nicht begünstigt, weil nicht der Erblasser selbst das begünstigte Vermögen dem Erwerber zugewiesen hat. <sup>5</sup>Die Vergünstigung steht hier allein dem Erben zu. <sup>6</sup>Die Übertragung begünstigten Vermögens als Abfindung im Rahmen der Erbauseinandersetzung bedeutet keine schädliche Verfügung im Sinne des § 13a Abs. 5 ErbStG (> R 62).

## R 56. Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden

(1) <sup>1</sup>Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden ist insbesondere die freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). <sup>2</sup>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 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). <sup>2</sup>Der Auflagenbegünstigte erwirbt insoweit das begünstigte Vermögen vom Schenker. <sup>3</sup>Die Weitergabeverpflichtung führt beim Auflagenbeschwerten dazu, dass er insoweit die Begünstigungen nicht in Anspruch nehmen kann (> R 61),
2. die Bereicherung des Ehegatten bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§ 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG),
3. die Abfindung für einen Erbverzicht (§ 7 Abs. 1 Nr. 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 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG). <sup>2</sup>Auch bei Ausüben des Wahlrechts nach § 7 Abs. 2 Satz 1 ErbStG erwirbt der Nacherbe begünstigtes Vermögen unmittelbar vom Vorerben,
5. der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG) und der Erwerb bei Aufhebung einer Stiftung oder bei Auflösung eines Vereins (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG),
6. die vorzeitige Abfindung für aufschiebend bedingt, betagt oder befristet erworbene Ansprüche (§ 7 Abs. 1 Nr. 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 aufgrund gesellschaftsvertraglicher Übertragungsverpflichtung (§ 7 Abs. 7 ErbStG).

(2) <sup>1</sup>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**). <sup>2</sup>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 57. Freibetrag im Erbfall

(1) Beim **Erwerb durch mehrere Erwerber** steht jedem einzelnen ein Teilbetrag des Freibetrags zu, wenn der Erblasser keine andere Aufteilung des Freibetrags verfügt hat (vgl. Absatz 5).

(2) <sup>1</sup>Geht das begünstigte Vermögen ausschließlich auf **Erben** über, ist auf sie der Freibetrag nach Maßgabe ihrer Erbteile aufzuteilen. <sup>2</sup>Geht das begünstigte Vermögen auf **Erben und Nichterben** oder nur auf Nichterben über, steht der Freibetrag allen Erwerbern zu gleichen Teilen zu.

(3) <sup>1</sup>Wird begünstigtes Vermögen **aufschiebend bedingt** erworben (z.B. durch ein aufschiebend bedingtes Vermächtnis), bleibt der Erwerber bei der Verteilung des Freibetrags zunächst unberücksichtigt. <sup>2</sup>Tritt die Bedingung ein, ist der Freibetrag unter Einbeziehung dieses Erwerbers neu zu verteilen. <sup>3</sup>Die Steuerfestsetzungen sind auch insoweit zu ändern (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).

(4) Geht im **Nacherbfall** nicht gebundenes begünstigtes Vermögen des Vorerben und der Nacherfolge unterliegendes begünstigtes Vermögen auf verschiedene Erben über, kann die Aufteilung des Freibetrags nicht entsprechend den jeweiligen Erbteilen, sondern nur zu gleichen Teilen erfolgen.

(5) <sup>1</sup>Die Verfügung einer anderweitigen **Aufteilung des Freibetrags** durch den Erblasser bedarf der Schriftform (§ 126 BGB). <sup>2</sup>Es handelt sich um eine einseitige höchstpersönliche Erklärung des Erblassers. <sup>3</sup>Da es sich um die Ausübung eines Gestaltungsrechts handelt, ist sie bedingungsfeindlich. <sup>4</sup>Die Verfügung ist für die Erwerber und das Finanzamt verbindlich. <sup>5</sup>Kann die Aufteilungsverfügung nicht, oder nicht in vollem Umfang beachtet werden, weil ein Erwerber, z.B. durch Ausschlagung der Erbschaft, weggefallen ist, ist sein Freibetrag oder Anteil am Freibetrag demjenigen zuzuordnen, der als (Mit-)Erwerber an die Stelle des weggefallenen Erwerbers tritt, es sein denn, dass sich aus der Verfügung des Erblassers ein anderer Wille ergibt.

(6) <sup>1</sup>Das Ergebnis einer frei unter den Miterben vereinbarten **Auseinandersetzung** oder die Teilung aufgrund einer **Teilungsanordnung** des Erblassers hat auf die Besteuerung des Erwerbs und deshalb auch auf die Verteilung des Freibetrags keinen Einfluss. <sup>2</sup>Abweichende Aufteilungsvereinbarungen der Miterben untereinander sind unbeachtlich. <sup>3</sup>Erhält ein Miterbe bei der Auseinandersetzung mehr begünstigtes Vermögen, als seinem Erwerb durch Erbanfall entspricht, versteuert er nur den Wert des durch Erbanfall erworbenen begünstigten Vermögens. <sup>4</sup>Dieser Wert bildet die Obergrenze für die Inanspruchnahme des Freibetrags durch diesen Miterben. <sup>5</sup>Ein nicht verbrauchter Freibetragsrest kann nicht von anderen Miterben beansprucht werden.

### R 58. Freibetrag beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden

(1) <sup>1</sup>Der Freibetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der **Schenker** gegenüber dem Finanzamt eine entsprechende **Erklärung** abgibt. <sup>2</sup>Die Erklärung kann er bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung abgeben. <sup>3</sup>Das Finanzamt hat eine schriftliche Erklärung zu verlangen. <sup>4</sup>Die Erklärung ist unwiderruflich sowohl hinsichtlich der Inanspruchnahme des Freibetrags als auch hinsichtlich der Verteilung des Freibetrags, wenn zum selben Zeitpunkt mehrere Erwerber bedacht werden.

(2) <sup>1</sup>Der Schenker kann über den Freibetrag bei einer Zuwendung nur insgesamt verfügen. <sup>2</sup>Eine **anteilige Verfügung** ist ausgeschlossen, auch wenn der Steuerwert des zugewendeten begünstigten Vermögens geringer als 256 000 EUR ist. <sup>3</sup>Das gilt ebenso, wenn zum selben Zeitpunkt der Steuerentstehung mehrere Erwerber bedacht werden. <sup>4</sup>Der Schenker muss in diesem Fall den vollen Freibetrag auf die Erwerber verteilen. <sup>5</sup>Ein von einem Bedachten nicht verbrauchter Freibetragsanteil ist wegen der Unwiderruflichkeit der Erklärung des Schenkers nicht auf andere Bedachte übertragbar.

### R 59. Sperrfrist für den Freibetrag

(1) <sup>1</sup>Der Freibetrag steht für das von derselben Person innerhalb von zehn Jahren insgesamt zugewendete begünstigte Vermögen - unabhängig davon, ob das begünstigte Vermögen auf einen oder mehrere Erwerber übertragen wird - nur einmal zur Verfügung. <sup>2</sup>Die **Zehnjahresfrist** beginnt im Zeitpunkt der Steuerentstehung für den begünstigten Erwerb. <sup>3</sup>Der Verbrauch des Freibetrags insgesamt tritt ein, wenn aufgrund der Erklärung des Schenkers bei der Steuerfestsetzung gegen einen Erwerber tatsächlich ein Freibetrag abgezogen wurde. <sup>4</sup>Das gilt auch dann, wenn er nur teilweise in Anspruch genommen werden konnte, weil der Steuerwert des zugewendeten begünstigten Vermögens geringer als 256 000 EUR war. <sup>5</sup>Dem Schenker ist auf Anforderung schriftlich Mitteilung über den Verbrauch des Freibetrags zu machen. <sup>6</sup>Die Sperrfrist nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. aufgrund der begünstigten Zuwendung von Betriebsvermögen in den Jahren 1994 und 1995 schließt innerhalb des Zehnjahreszeitraums die erneute Gewährung des Freibetrags auch dann aus, wenn begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder begünstigte Anteile an Kapitalgesellschaften zugewendet werden.

(2) Ein nachträglicher vollständiger **Wegfall der Steuerpflicht für die Zuwendung** von begünstigtem Vermögen, z.B. im Fall des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, führt dazu, dass auch der Verbrauch des Freibetrags und damit der Lauf der Sperrfrist rückwirkend entfällt.

(3) Das Finanzamt hat zur **Gewährung des Freibetrags** zu prüfen, ob der Erblasser bzw. Schenker innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Erwerb dem Bedachten oder anderen Erwerbern bereits begünstigtes Vermögen unter Inanspruchnahme des Freibetrags zugewendet hat.

### R 60. Bewertungsabschlag

<sup>1</sup>Der nach Abzug des Freibetrags verbleibende Wert des begünstigten Vermögens ist um einen Abschlag von 40 v.H. zu kürzen. <sup>2</sup>Der **Bewertungsabschlag** vom Wert des begünstigten Vermögens ist auch dann vorzunehmen, wenn bei einer Zuwendung der Freibetrag nicht in Anspruch genommen wird, weil der Schenker keine Erklärung zur Inanspruchnahme des Freibetrags abgibt oder der Freibetrag bereits bei einer früheren Zuwendung verbraucht worden ist und vor Ablauf der Sperrfrist nicht ein weiteres Mal in Anspruch genommen werden kann. <sup>3</sup>Eine Sperrfrist für die Inanspruchnahme des Bewertungsabschlags besteht nicht.

### R 61. Folgen einer Weitergabeverpflichtung

(1) <sup>1</sup>Wenn ein Erwerber **begünstigtes Vermögen** aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers **auf einen Dritten übertragen muss**, kann er insoweit den Freibetrag und den Bewertungsabschlag nicht in Anspruch nehmen. <sup>2</sup>Dies gilt auch für den ihm vom Erblasser oder Schenker zugewiesenen Freibetrag oder Freibetragsanteil. <sup>3</sup>Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z.B. der Erbvertrag des Erblassers oder der Schenkungsvertrag. <sup>4</sup>Die Folgen des § 13a Abs. 3 ErbStG treten unmittelbar bei Vorliegen einer Weitergabeverpflichtung ein, nicht erst dann, wenn diese Verpflichtung erfüllt wird. <sup>5</sup>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,
4. Auflagen des Erblassers oder Schenkers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind oder
5. die Anordnung des Erblassers, dass die Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben eintreten soll.

(2) <sup>1</sup>Ebenso wie das Ergebnis einer frei unter den Miterben vereinbarten **Auseinandersetzung** für die Besteuerung des Erwerbs durch Erbanfall ohne Bedeutung ist, ist auch die Teilung in Befolgung einer **Teilungsanordnung** des Erblassers erbschaftsteuerlich unbeachtlich (> R 5). <sup>2</sup>Jeder Erbe versteuert als Erwerb durch Erbanfall den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am begünstigten Vermögen. <sup>3</sup>Die Weitergabeverpflichtung aufgrund einer Teilungsanordnung des Erblassers ist deshalb kein Anwendungsfall des § 13a Abs. 3 ErbStG. <sup>4</sup>Sie führt nicht zum Wegfall des Freibetrags und des Bewertungsabschlags bei dem verpflichteten Erben und nicht zum Übergang des Freibetrags oder Freibetragsanteils auf den berechtigten Erben.

(3) <sup>1</sup>Der **zur Weitergabe** des begünstigten Vermögens **verpflichtete Erwerber** ist so zu besteuern, als sei das herauszugebende Vermögen auf ihn als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. <sup>2</sup>Muss der Erwerber nicht das gesamte auf ihn übergegangene begünstigte Vermögen, sondern nur einen Teil davon weiter übertragen, wirkt sich dies zunächst nur auf den Bewertungsabschlag aus. <sup>3</sup>Erst, wenn das ihm verbleibende begünstigte Vermögen den ihm zustehenden Freibetrag oder Freibetragsanteil unterschreitet, ist auch dieser zu kürzen.

## R 62. Behaltensregelungen; Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Der Freibetrag oder Freibetragsanteil und der verminderte Wertansatz fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (**Behaltenszeit**) gegen eine der Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 5 ErbStG) verstoßen wird. <sup>2</sup>Die Behaltenszeit ist für jeden Erwerber gesondert zu prüfen. <sup>3</sup>Der Steuerbescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (**Nachversteuerung**). <sup>4</sup>Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Behaltensregelungen nach § 153 Abs. 2 AO anzeigepflichtig sind. <sup>5</sup>Die Finanzämter haben die Einhaltung der Behaltensregelungen in geeigneter Form zu überwachen.

(2) <sup>1</sup>Ein **Verstoß gegen die Behaltensregelungen** liegt nicht vor, wenn begünstigtes Vermögen

1. im Weg der Schenkung unter Lebenden weiter übertragen wird. <sup>2</sup>Geschieht dies durch gemischte Schenkung oder Schenkung unter Leistungsaufgabe, gilt dies nur hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Zuwendung. <sup>3</sup>Der entgeltliche Teil der Zuwendung stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar;
2. im Rahmen der Erbauseinandersetzung auf einen oder mehrere Miterben übertragen wird, auch wenn dabei zum Wertausgleich eine Abfindung gezahlt wird;
3. aufgrund der Erfüllung von Weitergabeverpflichtungen im Sinne des § 13a Abs. 3 ErbStG übertragen wird (> R 61);
4. als Abfindung nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG übertragen wird.

<sup>2</sup>Die Erfüllung anderer schuldrechtlicher Ansprüche, z.B. aufgrund eines Geldvermächnisses, Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichsanspruchs, durch Hingabe begünstigten Vermögens gegen Erlöschen der entsprechenden Erbfallschulden stellt dagegen ein schädliches Verfügen dar.

## R 63. Behaltensregelungen für Betriebsvermögen

(1) <sup>1</sup>Die **Veräußerung** eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran innerhalb der Behaltenszeit ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. <sup>2</sup>Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils. <sup>3</sup>Wegen der bewertungsrechtlichen und erbschaftsteuerrechtlichen Gleichbehandlung des Vermögens, das der Ausübung eines freien Berufs dient, mit einem Gewerbebetrieb (vgl. § 96 BewG) unterliegt auch begünstigtes Betriebsvermögen in Form von freiberuflichen Praxen und Sozietätsanteilen den Behaltensregelungen.

(2) <sup>1</sup>Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt auch vor, wenn eine, mehrere oder alle **wesentlichen Betriebsgrundlagen** eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden. <sup>2</sup>Der Begriff wesentliche Betriebsgrundlage ist nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen. <sup>3</sup>Im Fall der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen ist jedoch von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn sie nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielt und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird. <sup>4</sup>Soweit der Veräußerungserlös entnommen wird, bleibt die Veräußerung in jedem Fall vergünstigungsschädlich (> R 62).

(3) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Dies gilt auch für die formwechselnde Umwandlung, Verschmelzung oder Realteilung von Personengesellschaften. <sup>3</sup>Eine nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltenszeit führt rückwirkend zum Wegfall der Befreiung.

## R 64. Behaltensregelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen

(1) <sup>1</sup>Die **Veräußerung** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder eines Anteils daran innerhalb der Behaltenszeit ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. <sup>2</sup>Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs oder Gesellschaftsanteils.

(2) <sup>1</sup>Hinsichtlich der **wesentlichen Betriebsgrundlagen** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt > R 63 Abs. 2 entsprechend. <sup>2</sup>Schädlich ist die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens auch dann, wenn der Erlös dazu verwendet wird, Abfindungen an weichende Erben zu zahlen. <sup>3</sup>Das gilt auch, wenn der Hoferbe einzelne Flächen an seine Miterben überträgt, um deren Abfindungsansprüche zu befriedigen.

(3) <sup>1</sup>Begünstigtes Vermögen, das nur **ertragsteuerlich zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört**, insbesondere vermietete Grundstücke und Grundstücke im Sinne des § 69 BewG (> R 126), unterliegt ebenfalls den Behaltensregelungen. <sup>2</sup>Ihre Veräußerung löst allerdings keine Nachversteuerung aus, soweit sie keine wesentlichen Grundlagen des Betriebs sind. <sup>3</sup>Wegen der Entnahme des Veräußerungserlöses > R 65.

## R 65. Entnahmebegrenzung

(1) <sup>1</sup>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 52 000 EUR übersteigen (**Überentnahmen**), stellt dies einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn die Entnahmen zur Bezahlung der Erbschaftsteuer getätigt werden. <sup>3</sup>Verluste bleiben unberücksichtigt. <sup>4</sup>Die Begriffe Entnahme, Einlage, Gewinn und Verlust sind nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen. <sup>5</sup>Die Sachentnahme eines Vermögensgegenstands, der im Besteuerungszeitpunkt zum begünstigten Vermögen gehört, ist jedoch mit dem erbschaftsteuerlichen Wert in diesem Zeitpunkt zu bewerten. <sup>6</sup>Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen, die als Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 oder Nr. 2 Satz 2 ErbStG zu beurteilen sind, bleiben bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung unberücksichtigt.

(2) Hat der Erwerber sowohl begünstigtes Betriebsvermögen als auch begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen erworben, ist die **Entnahmebegrenzung** für beide Vermögensarten getrennt zu beachten.

(3) <sup>1</sup>Die **Entnahmebegrenzung** bezieht sich bei einem **Betrieb der Land- und Forstwirtschaft** nicht auf solches Vermögen, das im Besteuerungszeitpunkt zwar ertragsteuerlich zum Betriebsvermögen des Betriebs nicht aber zum nach § 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG begünstigten Vermögen (> R 52) gehört. <sup>2</sup>Entnahmen bis zur Summe des ertragsteuerlichen Werts der nach § 33 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Wirtschaftsgüter im Besteuerungszeitpunkt (Sockelbetrag) sind bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung außer Acht zu lassen. <sup>3</sup>Die Entnahme des Wohnteils - mit Ausnahme eines denkmalgeschützten Wohnteils im Sinne § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG - bleibt ebenfalls bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung unberücksichtigt.

(4) <sup>1</sup>War der Erwerber eines **Anteils an einer Personengesellschaft** vorher bereits an dieser Gesellschaft beteiligt, bezieht sich die Entnahmebegrenzung nur auf den zusätzlich erworbenen Anteil. <sup>2</sup>Entnahmen, soweit sie über sein im Besteuerungszeitpunkt vorhandenes Kapitalkonto hinausgehen, Einlagen und Gewinne während der Behaltenszeit sind anteilig seiner Beteiligung vor dem Erwerb und der neu erworbenen Beteiligung zuzurechnen. <sup>3</sup>Dies gilt im Fall der zweigliedrigen Personengesellschaft, die nach Ausscheiden des zweiten Gesellschafters als Einzelunternehmen fortgeführt wird, entsprechend. <sup>4</sup>Der Begriff Kapitalkonto ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. <sup>5</sup>Zum Kapitalkonto rechnen danach neben dem Festkapital des Gesellschafters auch der Anteil an einer gesamthänderischen Gewinnrücklage, die variablen Kapitalkonten, soweit es sich dabei um Eigenkapital der Gesellschaft handelt, sowie die Kapitalkonten in den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters. <sup>6</sup>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. <sup>7</sup>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.

(5) <sup>1</sup>Tätigt ein Erwerber **gegen Ende der Behaltenszeit eine Einlage**, um den Betrag von 52 000 EUR übersteigende Entnahmen auszugleichen, liegt darin grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch. <sup>2</sup>Wird die Einlage jedoch nicht aus vorhandenem privatem 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. <sup>3</sup>Sofern die Prüfung ergibt, dass der Kredit als Betriebsvermögen des Erwerbers zu behandeln ist, liegt keine Einlage vor.

(6) Bei Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, und bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder § 13a EStG ermitteln, ist die **Entnahmebegrenzung nicht zu prüfen**.

### R 66. Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) <sup>1</sup>Die **Veräußerung** von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zu einem begünstigt erworbenen Betriebsvermögen gehören, ist nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 und 2 ErbStG zu beurteilen. <sup>2</sup>War der Erwerber begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft vorher bereits an dieser Gesellschaft beteiligt, ist bei einer teilweisen Veräußerung seiner Anteile an der Kapitalgesellschaft davon auszugehen, 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.

### R 67. Durchführung der Nachversteuerung

(1) <sup>1</sup>Der **Freibetrag oder Freibetragsanteil** des Erwerbers und der **Bewertungsabschlag entfallen**, soweit innerhalb der Behaltenszeit in schädlicher Weise über das begünstigte Vermögen verfügt wird. <sup>2</sup>Der Erwerber ist so zu besteuern, als sei dieser Teil des Vermögens mit dem erbschaftsteuerlichen Wert im Besteuerungszeitpunkt von Anfang an auf ihn als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. <sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn bei einer Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (> R 63 Abs. 2, R 64 Abs. 2) der hierfür erlangte Verkaufserlös entnommen wird. <sup>4</sup>Im Fall einer Überentnahme (> R 65) gilt dies hinsichtlich des Werts der Überentnahme. <sup>5</sup>Betrifft die schädliche Verfügung nur einen Teil des begünstigten Vermögens, wirkt sich dies zunächst nur auf den Bewertungsabschlag aus. <sup>6</sup>Erst, wenn das begünstigt bleibende Vermögen den ihm zustehenden Freibetrag oder Freibetragsanteil unterschreitet, ist auch dieser zu kürzen. <sup>7</sup>Für die Nachversteuerung bleiben die Steuerwerte des begünstigten Vermögens im Zeitpunkt der Steuerentstehung maßgebend.

(2) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Ist die Entlastung mehreren Erwerbern (Miterben/-beschenkten, Vermächtnisnehmern usw.) zugute gekommen und verstößt nur einer von ihnen gegen die Behaltensregelungen, geht dies nur zu Lasten der von ihm in Anspruch genommenen Befreiung. <sup>3</sup>Verstößt in den in R 62 Abs. 2 Satz 1 genannten Fällen ein nachfolgender Erwerber gegen die Behaltensregelungen, verliert insoweit auch ein vorangegangener Erwerber die Entlastung, wenn bei ihm die Behaltenszeit noch nicht abgelaufen ist.

(3) <sup>1</sup>Ein **nachträglich wegfallender Freibetragsanteil** kann nicht von anderen Erwerbern, die nicht gegen die Behaltensregelungen verstoßen haben, in Anspruch genommen werden. <sup>2</sup>Beim Erwerb von Todes wegen steht dem die gesetzlich angeordnete bzw. die vom Erblasser verfügte Aufteilung des Freibetrags entgegen. <sup>3</sup>Beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden folgt das aus der Unwiderruflichkeit der Inanspruchnahme-Erklärung des Schenkers. <sup>4</sup>Ein nachträglicher vollständiger Wegfall des Freibetrags führt aber dazu, dass damit der Lauf der Sperrfrist (> R 59) rückwirkend entfällt und der Freibetrag bei einer erneuten Zuwendung begünstigten Vermögens sofort neu in Anspruch genommen werden kann.



## R 68. Verzicht auf die Steuerbefreiungen

(1) <sup>1</sup>Beim Erwerb von begünstigtem **land- und forstwirtschaftlichen Vermögen** oder begünstigten **Anteilen an Kapitalgesellschaften** kann der Erwerber auf die Steuerbefreiungen durch Freibetrag und Bewertungsabschlag verzichten. <sup>2</sup>Der Erwerber kann die Erklärung bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung abgeben. <sup>3</sup>Da es sich um die Ausübung eines Gestaltungsrechts handelt, ist sie bedingungsfeindlich. <sup>4</sup>Das Finanzamt hat eine schriftliche Erklärung zu verlangen.

(2) <sup>1</sup>Aufgrund der Verzichtserklärung ist der Erwerber so zu besteuern, als sei das Vermögen auf ihn als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. <sup>2</sup>Als **Folge des Verzichts** können die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten ohne Kürzung nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG abgezogen werden (> R 31).

(3) <sup>1</sup>Ein **Verzicht** ist für begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG) und begünstigte Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG) **getrennt möglich**, nicht aber innerhalb einer dieser Vermögensarten für einzelne Betriebe, Teilbetriebe oder Anteile. <sup>2</sup>Aufgrund der Verzichtserklärung ist der Erwerber so zu besteuern, als sei das Vermögen, auf das sie sich erstreckt, auf ihn als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. <sup>3</sup>Der Verzicht kann grundsätzlich nur hinsichtlich des Freibetrags und des Bewertungsabschlags insgesamt erklärt werden. <sup>4</sup>Betrifft der Verzicht nur eine Vermögensart, ist für dieses Vermögen zunächst nur der Bewertungsabschlag nicht zu gewähren. <sup>5</sup>Erst, wenn das ihm verbleibende begünstigte Vermögen den ihm zustehenden Freibetrag oder Freibetragsanteil unterschreitet, ist auch dieser zu kürzen.

## R 69. Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen

<sup>1</sup>Die Vergünstigungen durch Freibetrag und Bewertungsabschlag werden auch bei der Bemessung der **Ersatzerbschaftsteuer** einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen gehört. <sup>2</sup>Wegen der Errichtung einer Familienstiftung von Todes wegen > R 2. <sup>3</sup>Beim Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG) kommen die Vergünstigungen ebenfalls in Betracht.

### Zu § 14 ErbStG

## R 70. Berücksichtigung früherer Erwerbe; Grundsatz

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Dabei verlieren die einzelnen Erwerbe aber nicht ihre Selbständigkeit. <sup>3</sup>Es geht lediglich darum, die Steuer für den letzten Erwerb zutreffend zu ermitteln. <sup>4</sup>In die **Zusammenrechnung** sind, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, auch Erwerbe aus der Zeit vor 1996 einzubeziehen.

(2) <sup>1</sup>Für die früheren Erwerbe bleibt deren **früherer steuerlicher Wert** maßgebend. <sup>2</sup>Ein Erwerb von Grundbesitz vor dem 1.1.1996 ist mit dem maßgebenden Einheitswert 1964 (§ 121a BewG) bzw. maßgebenden Einheitswert 1935 (§ 133 BewG) oder dem Ersatzwirtschaftswert anzusetzen. <sup>3</sup>Vorerwerbe mit negativem Steuerwert sind von der Zusammenrechnung ausgenommen.

(3) <sup>1</sup>Die **Steuer für den Gesamtbetrag** ist auf der Grundlage der geltenden Tarifvorschriften im Zeitpunkt des Letzterwerbs zu berechnen. <sup>2</sup>Die Steuerklasse, die persönlichen Freibeträge und der Steuertarif richten sich deshalb nach dem geltenden Recht. <sup>3</sup>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). <sup>4</sup>Statt der fiktiven Steuer ist die seinerzeit für die Vorerwerbe tatsächlich zu entrichtende Steuer abzuziehen (Abzugssteuer), wenn sie höher ist. <sup>5</sup>Ist die auf die Vorerwerbe entfallende Steuer höher als die für den Gesamterwerb errechnete Steuer, kann es nicht zu einer Erstattung dieser Mehrsteuer kommen. <sup>6</sup>Die Steuer für den Letzterwerb ist in diesem Fall auf 0 EUR festzusetzen.

(4) <sup>1</sup>Reicht eine **Schenkungskette über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren**, verringert sich die Bemessungsgrundlage der Abzugssteuer stets um den vollen Freibetrag für die Vorerwerbe;

insoweit wird der zu Beginn des jeweils letzten Zehnjahreszeitraums zu berücksichtigende persönliche Freibetrag neutralisiert. <sup>2</sup>Um den persönlichen Freibetrag, der dem Erwerber für jeden Zehnjahreszeitraum zusteht, zur Wirkung kommen zu lassen, ist für die Ermittlung der Abzugssteuer bei Beginn eines neuen Zehnjahreszeitraums der im vorhergehenden Zehnjahreszeitraum verbrauchte persönliche Freibetrag als „wiederauflebender Freibetrag“ hinzuzurechnen.

(5) Treffen in einem Steuerfall § 14 Abs. 2, § 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 Abs. 2 ErbStG anzuwenden (> R 24a).

### **R 71. Berücksichtigung früherer Erwerbe; Zusammentreffen mit Entlastungen nach §§ 13a, 19a ErbStG**

(1) Die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe, bei denen für einzelne Erwerbe **der Freibetrag und Bewertungsabschlag für begünstigtes Vermögen** nach § 13a ErbStG (vor 1996: § 13 Abs. 2a ErbStG) und die Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG zur Anwendung kommen, erfolgt unter Berücksichtigung der nachfolgenden Absätze.

(2) <sup>1</sup>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 31.12.1995 zugewendet wurde. <sup>2</sup>Ein bei einem Vorerwerb in Anspruch genommener Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (vor 1996: § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG) ist verbraucht (> R 59). <sup>3</sup>Deshalb kann ein bei dem Vorerwerb nicht vollständig ausgeschöpfter Freibetragsrest auch im Fall der Zusammenrechnung nicht bei einem späteren Erwerb begünstigten Vermögens abgezogen werden. <sup>4</sup>Vorerwerbe, für die keine Entlastungen nach § 13a ErbStG (vor 1996: § 13 Abs. 2a ErbStG) zu gewähren waren, können auch bei der Berechnung der Steuer für den Gesamtbetrag nicht als begünstigtes Vermögen behandelt werden.

(3) <sup>1</sup>Die **Entlastung nach § 13a ErbStG** (vor 1996: § 13 Abs. 2a ErbStG) hat zur Folge, dass begünstigtes Vermögen nur in Höhe des die Befreiung übersteigenden Betrags in die Zusammenrechnung einbezogen werden kann. <sup>2</sup>Die **Tarifbegrenzung** nach § 19a ErbStG wirkt sich nur aus, soweit zum Letzterwerb tarifbegünstigtes Vermögen gehört.

### **Zu § 15 ErbStG**

### **R 72. Steuerklassen**

- unbesetzt -

### **R 73. Maßgebliche Steuerklasse bei der Errichtung von Familienstiftungen**

(1) <sup>1</sup>Bei der Errichtung einer Familienstiftung richtet sich die **Steuerklasse** nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>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.

## Zu § 17 ErbStG

### R 74. Besonderer Versorgungsfreibetrag

(1) <sup>1</sup>Der besondere Versorgungsfreibetrag für den **überlebenden Ehegatten** und für **Kinder** ist um den Kapitalwert der nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Versorgungsbezüge zu kürzen. <sup>2</sup>Zu den nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Bezügen (> R 8) gehören insbesondere

1. Versorgungsbezüge der Hinterbliebenen von Beamten aufgrund 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 aufgrund der Diätengesetze des Bundes und der Länder zustehen,
5. Hinterbliebenenbezüge, die auf Tarifvertrag, Betriebsordnung, Betriebsvereinbarung, betrieblicher Übung oder dem Gleichbehandlungsgrundsatz beruhen und
6. Hinterbliebenenbezüge aufgrund eines zwischen dem Erblasser und seinem Arbeitgeber geschlossenen Einzelvertrags, soweit diese angemessen sind (> R 8 Abs. 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) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Dieser kann den Rentenberechnungen der Rentenversicherungsträger entnommen werden. <sup>4</sup>Zusätzliche Leistungen (z.B. 13. Monatsgehalt) sind zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Anzurechnen sind auch Einmalbeträge (z.B. Sterbegelder), Kapitalabfindungen sowie Leistungen nach § 107 SGB VI (Abfindung bei Wiederverheiratung) und § 210 SGB VI (Beitragserstattung bei nicht erfüllter Wartezeit). <sup>6</sup>Der Umstand, dass die Versorgungsbezüge beim Hinterbliebenen dem Lohnsteuerabzug oder der Einkommensteuer unterliegen, bleibt bei der Ermittlung der jährlichen Bruttobezüge unberücksichtigt. <sup>7</sup>Spätere Änderungen in der Höhe dieser Bezüge sind nur zu berücksichtigen, wenn sie schon zur Zeit des Todes des Erblassers mit Sicherheit vorauszusehen waren. <sup>8</sup>Soweit auf die Versorgungsbezüge des Hinterbliebenen eigenes Einkommen anzurechnen ist, ruhen für einen ungewissen Zeitraum die Bezüge in Höhe des angerechneten Einkommens. <sup>9</sup>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 75. Steuersätze

- unbesetzt -

## Zu § 19a ErbStG

### R 76. Begünstigte Erwerbe und Erwerber

(1) Für **Erwerbe von Todes wegen** gilt R 55 und für **Erwerbe durch Schenkung unter Lebenden** R 56 entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Die **Tarifbegrenzung** kommt nur beim Erwerb durch eine natürliche Person der Steuerklasse II oder III in Betracht. <sup>2</sup>Erwerbe durch nichtnatürliche Personen sind nicht begünstigt.

## R 77. Begünstigtes Vermögen

<sup>1</sup>Für die Art und den Umfang des **begünstigten Vermögens** gelten die R 51 bis 53 entsprechend. <sup>2</sup>Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen mehrere selbständig 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 Abs. 3 ErbStG zusammenzurechnen. <sup>3</sup>Ist der Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens nicht insgesamt positiv, kommt die Tarifbegrenzung nicht in Betracht.

## R 78. Folgen einer Weitergabeverpflichtung

(1) Wenn ein Erwerber **begünstigtes Vermögen** aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers **auf einen Dritten übertragen** muss, kommt insoweit der Entlastungsbetrag nicht in Betracht; R 61 Abs. 1 und 2 ist entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Der **zur Weitergabe** des begünstigten Vermögens **verpflichtete Erwerber** ist so zu besteuern, als sei das herauszugebende Vermögen auf ihn als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. <sup>2</sup>Muss der Erwerber nicht das gesamte auf ihn übergegangene begünstigte Vermögen, sondern nur einen Teil davon weiter übertragen, ist der Entlastungsbetrag zu gewähren, soweit das ihm verbleibende begünstigte Vermögen einen insgesamt positiven Wert hat.

## R 79. Berechnung des Entlastungsbetrags

(1) <sup>1</sup>Der auf das begünstigte Vermögen entfallende **Teil der tariflichen Steuer** ergibt sich aus dem Verhältnis des Werts des begünstigten Vermögens nach Anwendung des § 13a ErbStG zum Wert des gesamten Vermögensanfalls. <sup>2</sup>Maßgebend ist der Vermögensanfall, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt (> § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). <sup>3</sup>Dazu ist der Steuerwert des gesamten übertragenen Vermögens um die Befreiungen nach §§ 13 und 13a ErbStG zu kürzen, nicht aber um die Nachlassverbindlichkeiten oder die bei Schenkungen abzugsfähigen Schulden und Lasten - auch die Erwerbsnebenkosten - sowie die persönlichen Freibeträge.

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

## R 80. Behaltensregelungen; Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Der Entlastungsbetrag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (**Behaltenszeit**) gegen eine der Behaltensregelungen verstoßen wird. <sup>2</sup>Der Steuerbescheid ist nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern (**Nachversteuerung**). <sup>3</sup>Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Behaltensregelungen nach § 153 Abs. 2 AO anzeigepflichtig sind. <sup>4</sup>Die Finanzämter haben die Einhaltung der Behaltenszeit in geeigneter Form zu überwachen.

(2) Hinsichtlich der **Behaltensregelungen** im einzelnen gelten R 62 bis 66 entsprechend.

## R 81. Durchführung der Nachversteuerung

<sup>1</sup>Der **Entlastungsbetrag** des Erwerbers **entfällt**, soweit innerhalb der Behaltenszeit in schädlicher Weise über das begünstigte Vermögen verfügt wird. <sup>2</sup>Der Erwerber ist so zu besteuern, als sei dieser Teil des Vermögens mit dem erbschaftsteuerlichen Wert im Besteuerungszeitpunkt von Anfang an auf ihn als nicht begünstigtes Vermögen übergegangen. <sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn bei einer Veräußerung einer

wesentlichen Betriebsgrundlage (> R 63 Abs. 2, R 64 Abs. 2) der hierfür erlangte Verkaufserlös entnommen wird. <sup>4</sup>R 67 Abs. 2 gilt sinngemäß.

### **Zu § 21 ErbStG**

#### **R 82. Anrechnung ausländischer Nachlasssteuer**

(1) <sup>1</sup>Bei einer ausländischen Erbschaftsteuer, die als **Nachlasssteuer** erhoben wird, ist als die auf den Erwerber entfallende ausländische Steuer im Sinne des § 21 Abs. 1 ErbStG diejenige Steuer anzusehen, die anteilig auf die von ihm als Nachlassbegünstigten (Erbbegünstigten) erworbene Rechtsposition entfällt. <sup>2</sup>Dabei reicht es aus, dass diese Nachlasssteuer den Nachlass als solchen und damit alle Nachlassteile gleichmäßig belastet. <sup>3</sup>Eine unmittelbare wirtschaftliche Belastung des Erwerbers ist für eine Anrechnung nicht erforderlich. <sup>4</sup>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. <sup>5</sup>Die anteilige ausländische Nachlasssteuer ist dann allerdings nach § 10 Abs. 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.

### **Zu § 22 ErbStG**

#### **R 83. Kleinbetragsgrenze**

- unbesetzt -

### **Zu § 23 ErbStG**

#### **R 84. Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen**

- unbesetzt -

### **Zu § 25 ErbStG**

#### **R 85. Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast**

(1) <sup>1</sup>Die Vorschrift des § 25 ErbStG ist nur anzuwenden

1. bei Renten, Nutzungen und sonstigen wiederkehrenden Leistungen, die unmittelbar im Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen begründet worden sind,
2. bei Nutzungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Schenkung unter Lebenden begründet worden sind, oder
3. bei Renten, Nutzungen und sonstigen wiederkehrenden Leistungen, die durch eine frühere unentgeltliche Zuwendung begründet worden sind, um die Anwendung der Nummer 1 oder 2 zu umgehen (z.B. wenn A ihrem Ehemann B den Nießbrauch an einem Grundstück einräumt und anschließend das belastete Grundstück dem Sohn C zuwendet).

<sup>2</sup>**Renten, Nutzungen und sonstige wiederkehrende Leistungen**, die nicht unter Nummer 1 bis 3 fallen, sind wie im Regelfall abzugsfähig (§ 10 Abs. 5 ErbStG) oder bei Schenkungen nach den Grundsätzen der Schenkung unter einer Auflage (> R 17) zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Als sonstige Leistungen sind ausschließlich wiederkehrende Leistungen nach §§ 13 und 14 BewG anzusehen.

(2) <sup>1</sup>Die Anwendung des § 25 Abs. 1 ErbStG setzt voraus, dass ein unter das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz fallender Sachverhalt gegeben ist. <sup>2</sup>Dies trifft bei **Erwerben von Todes wegen** stets zu, bei **Rechtsgeschäften unter Lebenden** dagegen nur dann, wenn es sich dabei um eine Schenkung im Sinne des § 7 ErbStG unter Duldungsaufgabe handelt (> R 17 Abs. 3 und 4). <sup>3</sup>Dies setzt voraus, dass eine Vermögensübertragung vorliegt, bei der die vom Bedachten zu übernehmenden

Belastungen nicht gleichwertig sind, also auch unter Berücksichtigung aller Belastungen immer noch eine Bereicherung des Erwerbers im zivilrechtlichen Sinne verbleibt. <sup>4</sup> Ist danach ein Rechtsgeschäft in vollem Umfang als entgeltlich anzusehen, ist auch kein unter § 25 Abs. 1 ErbStG fallender Sachverhalt gegeben.

(3) <sup>1</sup> Die Steuer, die auf die Belastung entfällt, ist nach § 25 Abs. 1 ErbStG **zinslos zu stunden**. <sup>2</sup> Zur Berechnung der Steuer, die auf die Belastung entfällt, ist von der veranlagten Steuer die Steuer abzuziehen, die sich ergeben würde, wenn bei der Veranlagung der Erwerb um die nach Absatz 1 nicht abzugsfähigen Belastungen gekürzt worden wäre. <sup>3</sup> Zinslos zu stunden ist dann der Unterschied zwischen den beiden Steuerbeträgen. <sup>4</sup> Der Ausspruch über die Stundung und die Höhe des Stundungsbetrags ist untrennbarer Bestandteil der Steuerfestsetzung. <sup>5</sup> Die Stundung ist kein selbständiger Verwaltungsakt. <sup>6</sup> Wird die Steuerfestsetzung geändert, ist demzufolge auch der gestundete Betrag entsprechend anzupassen, ohne dass es der §§ 130 und 131 AO als Änderungsvorschrift bedarf.

(4) <sup>1</sup> Die Stundung läuft bis zum Zeitpunkt des **Wegfalls der Belastung** (§ 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG) oder bis zum Zeitpunkt einer Veräußerung des belasteten Vermögens (§ 25 Abs. 2 ErbStG). <sup>2</sup> Die Belastung entfällt somit

1. bei einer Leibrente und bei anderen wiederkehrenden Nutzungen und Lasten, die vom Leben einer Person abhängen, mit dem Tod der Person, von der diese abhängt,
2. bei einer Zeitrente und bei anderen befristeten wiederkehrenden Nutzungen und Lasten mit dem Ende der Laufzeit,
3. bei einer vorzeitigen Ablösung durch den Verpflichteten,
4. bei einem vorzeitigen Verzicht durch den Berechtigten,
5. bei einer Veräußerung des belasteten Vermögens.

<sup>3</sup> Unter Veräußerung ist nur die entgeltliche Übertragung des Vermögens oder eines Vermögensteils zu verstehen. <sup>4</sup> Entgeltlichkeit liegt auch vor, soweit bei einer Veräußerung ein Nießbrauch oder sonstiges Nutzungsrecht an einem Surrogat bestellt wird. <sup>5</sup> Bei einem Gewerbebetrieb und bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gilt als Vermögensteil auch ein Teilbetrieb (§ 16 Abs. 1 EStG, R 139 Abs. 3 EStR). <sup>6</sup> Die unentgeltliche Übertragung des belasteten Vermögens fällt nicht unter § 25 Abs. 2 ErbStG, so dass weder ein Übergang im Erbfall, noch eine Schenkung unter Lebenden zur Fälligkeit der gestundeten Steuer führt.

(5) <sup>1</sup> Der Steuerpflichtige hat dem Finanzamt den **Wegfall der Belastung** und den Eintritt der anderen Gründe, die zur Beendigung der Stundung führen, **anzuzeigen** (> § 153 Abs. 2 AO). <sup>2</sup> Die Steuer ist innerhalb von 1 Monat nach Beendigung der Stundung fällig. <sup>3</sup> Eine weitere Stundung nach § 28 Abs. 1 ErbStG ist nur noch möglich, wenn die Zehnjahresfrist noch nicht abgelaufen ist.

(6) <sup>1</sup> Die **Ablösung des gestundeten Steuerbetrags** kommt nur in Betracht, solange die gestundete Steuer noch nicht fällig geworden ist. <sup>2</sup> Beantragt der Steuerpflichtige die Ablösung des gestundeten Steuerbetrags zugleich mit der fristgerecht abgegebenen Steuererklärung, kommt es für die Ermittlung des Ablösungsbetrags auf die Verhältnisse vom Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld an. <sup>3</sup> Wird der Antrag später gestellt, sind die Verhältnisse vom Zeitpunkt der Antragstellung maßgebend. <sup>4</sup> Die gestundete Steuer ist eine unverzinsliche Fälligkeitsschuld. <sup>5</sup> Demgemäß ist bei einer Zeitrente oder bei anderen zeitlich festgelegten Nutzungen und Leistungen der Berechnung des Ablösungsbetrags auf den Nennbetrag der Steuerschuld der Vervielfältiger anzuwenden, der sich nach der jeweiligen Restlaufzeit ergibt (> R 109). <sup>6</sup> Bei einer Leibrente oder bei anderen auf das Leben einer Person abgestellten Bezügen ist der Ablösungsbetrag in der Weise zu ermitteln, dass auf den Nennbetrag der Steuerschuld der Vervielfältiger angewendet wird, der sich nach der jeweiligen mittleren Lebenserwartung des Berechtigten ergibt (> R 109). <sup>7</sup> Die Möglichkeit einer vorzeitigen Fälligkeit der Steuerschuld bleibt bei der Ermittlung des Ablösungsbetrags unberücksichtigt. <sup>8</sup> Sie führt auch nachträglich nicht mehr zu einer Korrektur des Ablösungsbescheids. <sup>9</sup> Bei einer Leibrente oder bei anderen auf das Leben einer Person abgestellten Bezügen gilt dies auch dann, wenn die Fälligkeit infolge des vorzeitigen Todes des Berechtigten eintritt und aus diesem Grund die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 14 Abs. 2 BewG gegeben wären.

(7) <sup>1</sup> Über die **Ablösung der Steuer** ist ein förmlicher Bescheid zu erteilen. <sup>2</sup> Bei dem Ablösungsbescheid handelt es sich um einen Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO. <sup>3</sup> Der Ablösungsbescheid wird unter der auflösenden Bedingung erteilt, dass der Ablösungsbetrag fristgerecht bezahlt wird; der Bescheid muss als entsprechende Nebenbestimmung einen Widerrufsvorbehalt enthalten, um die An-

wendbarkeit der §§ 130 und 131 AO sicherzustellen (> § 120 AO). <sup>4</sup>Eine erneute Antragstellung zu einem späteren Zeitpunkt ist dadurch nicht ausgeschlossen.

### **Zu § 27 ErbStG**

#### **R 85a. Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens**

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Ist zwischen den beiden Erwerben eine Wertminderung eingetreten, darf nur der geminderte Wert im Zeitpunkt des Nacherwerbs in die Ermäßigung einbezogen werden.

(2) In den Fällen des § 6 Abs. 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 86. Stundung**

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

(2) <sup>1</sup>Ein **Anspruch auf Stundung** nach § 28 ErbStG besteht nicht, wenn der Erwerber die Steuer für den Erwerb von Betriebsvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen aus erworbenem weiteren Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufbringen kann. <sup>2</sup>Bei der Prüfung der Frage, ob durch die sofortige Entrichtung der Erbschaftsteuer der Betrieb gefährdet wird, bleiben Nachlassverbindlichkeiten des Erwerbers, die nicht zu den Betriebsschulden gehören (z.B. Pflichtteile, Vermächtnisse), außer Betracht. <sup>3</sup>Wird die Erhaltung des Betriebs dadurch gefährdet, 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. <sup>4</sup>Letzteres gilt auch für den Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.

(3) <sup>1</sup>§ 222 AO bleibt zwar nach § 28 ErbStG unberührt. <sup>2</sup>Von einer **Sicherheitsleistung** ist jedoch in den Fällen der Stundung nach § 28 ErbStG in der Regel abzusehen.

### **Zu § 31 ErbStG**

#### **R 87. Steuererklärung**

- unbesetzt -

### **Zu § 32 ErbStG**

#### **R 88. Bekanntgabe des Steuerbescheids an Vertreter**

- unbesetzt -

**Zu §§ 33 und 34 ErbStG**

**R 89. Anzeigepflichten**

- unbesetzt –

**Zu § 37 ErbStG**

**R 89a. Anwendung des Gesetzes**

- unbesetzt –

**Zu § 37a ErbStG**

**R 90. Sondervorschriften aus Anlass der Herstellung der Einheit Deutschlands**

- unbesetzt –

### **III. Bewertungsgesetz**

#### **A. Allgemeine Bewertungsvorschriften**

**Zu §§ 4 bis 8 BewG**

**R 91. Bedingung und Befristung**

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Bei einer **auflösenden Bedingung** tritt umgekehrt die Wirkung des Rechtsgeschäfts sofort ein, endet jedoch mit dem Eintritt der Bedingung für die Zukunft. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Die Vorschriften der §§ 158 ff. BGB über die Bedingungen finden auf die Zeitbestimmungen entsprechend Anwendung. <sup>5</sup>Ein vertraglich vereinbartes Rücktrittsrecht wirkt bewertungsrechtlich wie eine auflösende Bedingung, ein vertraglich vereinbartes Optionsrecht wie eine aufschiebende Bedingung.

(2) <sup>1</sup>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). <sup>2</sup>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 Abs. 2 BewG). <sup>3</sup>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). <sup>4</sup>Ob die Entstehung als **aufschiebend oder auflösend bedingt** anzusehen ist, hängt nicht davon ab, ob der Eintritt des maßgebenden Ereignisses wahrscheinlich oder unwahrscheinlich ist. <sup>5</sup>Auf das Maß der Aussichten für den Eintritt oder Nichteintritt einer Bedingung kommt es nicht an. <sup>6</sup>Insoweit wird durch § 6 BewG die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausdrücklich ausgeschaltet.



**Zu § 9 BewG**

**R 92. Sachleistungsansprüche**

(1) <sup>1</sup> **Sachleistungsansprüche** sind bei gegenseitigen Verträgen mit dem gemeinen Wert des Gegenstandes zu bewerten, auf dessen Leistung sie gerichtet sind. <sup>2</sup> Bei Ansprüchen auf Übertragung von Grundbesitz kommt deshalb eine Bewertung mit dem Grundbesitzwert nach § 138 ff. BewG nicht in Betracht. <sup>3</sup> 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. <sup>4</sup> Sachleistungsanspruch und Sachleistungsverpflichtung sind bereits ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anzusetzen.

(2) <sup>1</sup> **Sachvermächtnisse** sind mit dem Steuerwert des Vermächtnisgegenstands anzusetzen. <sup>2</sup> Für andere auf einer einseitigen Sachleistungsverpflichtung beruhende Erwerbe, z.B. ein Erwerb aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags durch einen Dritten (> § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG), gilt dies sinngemäß.

**R 93. Erfindungen und Urheberrechte**

<sup>1</sup> **Erfindungen und Urheberrechte**, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. <sup>2</sup> Dieser wird, wenn sie in Lizenz vergeben oder in sonstiger Weise gegen Entgelt einem Dritten zur Ausnutzung überlassen sind, soweit keine anderen geeigneten Unterlagen vorhanden sind, in der Weise ermittelt, dass der Anspruch auf die in wiederkehrenden Zahlungen bestehende Gegenleistung kapitalisiert wird. <sup>3</sup> Dabei ist vom Reinertrag auszugehen. <sup>4</sup> Die Verwertungsaussichten eines Patents, Urheberrechts oder verwandten Schutzrechts können sich im Einzelfall stark unterscheiden. <sup>5</sup> Im Allgemeinen kann von einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren ausgegangen werden. <sup>6</sup> Der Kapitalisierung ist der marktübliche Zinssatz zugrunde zu legen. <sup>7</sup> Dieser ist wegen der verschiedenen bei der Bewertung dieser immateriellen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigenden Unsicherheitsfaktoren um einen Risikozuschlag zu erhöhen. <sup>8</sup> Im Allgemeinen ist es nicht zu beanstanden, wenn von einem Marktzins von 8 v.H. und einem Risikozuschlag von 50 v.H. ausgegangen wird, so dass der Kapitalisierungszinsfuß 12 v.H. beträgt. <sup>9</sup> Die dem Abzinsungssatz von 12 v.H. entsprechenden, auf den Jahreswert anzuwendenden Vervielfacher betragen im Besteuerungszeitpunkt bei einer

Laufzeit in Jahren	Vervielfacher	Laufzeit in Jahren	Vervielfacher
1	0,89	11	5,94
2	1,69	12	6,19
3	2,40	13	6,42
4	3,04	14	6,63
5	3,60	15	6,81
6	4,11	16	6,97
7	4,56	17	7,12
8	4,97	18	7,25
9	5,33	19	7,37
10	5,65	20	7,47.

**R 94. Übrige körperliche Vermögensgegenstände**

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

## Zu § 11 BewG

### R 95. Wertpapiere, Aktien und Anteile sowie Investmentzertifikate

(1) Für **Wertpapiere** und **Schuldbuchforderungen**, die am Besteuerungszeitpunkt an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, gelten die nach § 11 Abs. 1 BewG maßgebenden Kurse vom Besteuerungszeitpunkt.

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

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

(3) <sup>1</sup>Der gemeine Wert von **nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften** ist in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten. <sup>2</sup>Dabei sind jedoch nur Verkäufe zu berücksichtigen, die im Besteuerungszeitpunkt weniger als 1 Jahr zurückliegen. <sup>3</sup>Der gemeine Wert nichtnotierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft kann auch aus einem einzigen Verkauf abgeleitet werden, wenn Gegenstand des Verkaufs nicht nur ein Zwerganteil ist. <sup>4</sup>Die Ausgabe neuer Geschäftsanteile an einer GmbH im Rahmen einer Kapitalerhöhung zur Aufnahme eines neuen Gesellschafters kann als Verkauf im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zur Ableitung des gemeinen Werts der GmbH-Anteile herangezogen werden. <sup>5</sup>Telefonkurse im Bankverkehr, denen nicht lediglich geringfügige Verkäufe ohne echten Aussagewert zugrunde liegen, sind grundsätzlich für die Wertableitung geeignet. <sup>6</sup>Es können jedoch nur Kurse und Verkaufserlöse berücksichtigt werden, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt worden sind. <sup>7</sup>Bei Ableitung aus Verkäufen ist ein in dem Kaufpreis enthaltener Zuschlag für den Beteiligungscharakter auszuschneiden. <sup>8</sup>Soweit der Zuschlag betragsmäßig nicht feststeht, ist er unter sinngemäßer Anwendung des Absatzes 6 zu berechnen. <sup>9</sup>Kann der gemeine Wert von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht aus Verkäufen abgeleitet werden, ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen (§ 11 Abs. 2 BewG).

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

(5) <sup>1</sup>Bei **jungen Aktien** und **Vorzugsaktien**, die nicht an der Börse eingeführt sind, ist der gemeine Wert aus dem Börsenkurs der Stammaktien abzuleiten. <sup>2</sup>Entsprechend ist der gemeine Wert nichtnotierter Stammaktien aus dem Börsenkurs der jungen Aktien oder Vorzugsaktien abzuleiten. <sup>3</sup>Dabei ist die unterschiedliche Ausstattung durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.

(6) <sup>1</sup>Überträgt ein Gesellschafter mehr als 25 v.H. der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf einen oder mehrere Erwerber, ist ein **Paketzuschlag** zu machen, wenn der gemeine Wert dieser Beteiligung höher ist als der Wert, der sich insgesamt nach Absatz 1 bis 4 für die Anteile ergibt. <sup>2</sup>R 101 Abs. 2 bis 6 gilt sinngemäß. <sup>3</sup>Ein Paketzuschlag kommt nur in Betracht, wenn der Wert der Anteile nach § 11 Abs. 1 BewG durch den Kurswert bestimmt oder der gemeine Wert nach § 11 Abs. 2 BewG aus Verkäufen abgeleitet ist und bei den Verkäufen ein Preis erzielt wurde, der den Beteiligungscharakter der zu bewertenden Anteile nicht berücksichtigt. <sup>4</sup>Bei der Entscheidung darüber, ob mehr als 25 v.H. der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übergehen, ist von einem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft verminderten Nennkapital auszugehen. <sup>5</sup>Als Paketzuschlag wird, je nach dem Umfang der zu bewertenden Beteiligung, im allgemeinen ein Zuschlag bis zu 25 v.H. in Betracht kommen, wenn sich der gemeine Wert der Beteiligung nicht aus Verkäufen von Paketen ableiten lässt.

(7) **Anteilsscheine**, die von Kapitalanlagegesellschaften (§ 1 Abs. 1 KAGG) ausgegeben worden sind, und **ausländische Investmentanteile** (§ 1 Abs. 1 AuslInvestmG) sind nach § 11 Abs. 4 BewG mit dem Rücknahmepreis anzusetzen.

## **R 96. Ermittlung des gemeinen Werts von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer**

(1) <sup>1</sup>Kann der **gemeine Wert von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften** nicht aus Verkäufen abgeleitet werden, ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>Für die Schätzung sind die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgebend.

(2) <sup>1</sup>Der gemeine Wert nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften ist regelmäßig unter Berücksichtigung des Vermögenswerts und des Ertragshundertsatzes zu ermitteln (**Regelbewertung**; > R 97 bis 100). <sup>2</sup>Für die Bewertung von Anteilen bei fehlendem Einfluss auf die Geschäftsführung, bei Neugründungen, bei Beteiligungsbesitz, bei ungleichen Rechten und bei Eigenanteilen sowie von Anteilen an Organ-, Liquidations- und Komplementärgesellschaften und an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften gelten **Sonderregelungen** (> R 101 bis 108).

(3) Der Erwerber der Anteile hat auf **amtlichem Vordruck** als Anlage zur Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuererklärung die erforderlichen Angaben zur Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile an einer Kapitalgesellschaft zu machen.

## **R 97. Regelbewertung**

(1) <sup>1</sup>Bei der **Regelbewertung** wird der Vermögenswert der Kapitalgesellschaft (> R 98) um den Unterschiedsbetrag korrigiert, der sich durch Gegenüberstellung der Normalverzinsung und des Ertragshundertsatzes (> R 99), berechnet auf einen Zeitraum von fünf Jahren (> R 100), ergibt. <sup>2</sup>Liegen die Erträge der Kapitalgesellschaft unter der Normalverzinsung, wird der Vermögenswert hierdurch ermäßigt.

(2) <sup>1</sup>Sowohl der Vermögenswert als auch der Ertragshundertsatz beziehen sich auf das **Nennkapital** (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft im Besteuerungszeitpunkt. <sup>2</sup>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 Abs. 2 und § 72 GmbHG). <sup>3</sup>Dies gilt auch dann, wenn das Nennkapital der Gesellschaft noch nicht voll eingezahlt ist. <sup>4</sup>Dabei ist es unerheblich, ob noch mit der Einzahlung des Restkapitals zu rechnen ist oder nicht. <sup>5</sup>Richtet sich jedoch die Beteiligung am Vermögen und am Gewinn der Gesellschaft aufgrund einer ausdrücklichen Vereinbarung der Gesellschafter nach der jeweiligen Höhe des eingezahlten Nennkapitals, sind Vermögen und Jahresertrag nicht mit dem vollen Nennkapital, sondern nur mit dem tatsächlich eingezahlten Nennkapital zu vergleichen. <sup>6</sup>Der gemeine Wert gilt dann für je 100 EUR des eingezahlten Nennkapitals. <sup>7</sup>Ein bei der Gründung der Gesellschaft gezahltes Aufgeld bleibt für die Ermittlung des Nennkapitals außer Betracht.

## **R 98. Ermittlung des Vermögenswerts**

(1) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des **Vermögenswerts** ist das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit dem Wert im Besteuerungszeitpunkt (§§ 9, 11 ErbStG) zugrunde zu legen, der sich bei Anwendung des § 12 Abs. 2, 5 und 6 ErbStG ergibt. <sup>2</sup>Für Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften sowie für ausländischen Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen können die Steuerbilanzwerte übernommen werden, sofern dies im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt und deshalb eine besondere Wertermittlung nach § 12 Abs. 2, 5 und 6 ErbStG vorzunehmen ist. <sup>3</sup>Der Geschäfts- oder Firmenwert sowie die Werte von firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern sind nicht in die Ermittlung des Vermögens einzubeziehen.

(2) <sup>1</sup>Entsteht die Steuer zu einem Zeitpunkt, der nicht mit dem Schluss des Wirtschaftsjahrs übereinstimmt, auf das 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 Besteuerungszeitpunkt** aus der auf den Schluss des letzten vor dem Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahrs erstellten Steuerbilanz abgeleitet werden (Absatz 3). <sup>2</sup>Dabei ist zunächst von den Bilanzansätzen für die Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen Abzüge auszugehen, die bei einer Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft (> R 114 ff.) anzusetzen sind (Ausgangswert). <sup>3</sup>Betriebsgrundstücke sind mit dem Grundbesitzwert im Besteuerungszeitpunkt (§§ 138 ff. BewG), zum Betriebsvermögen gehörende Wertpapiere, Anteile und Genussscheine an inländischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an inländischen Personenge-

sellschaften sind mit dem Wert im Besteuerungszeitpunkt anzusetzen. <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden.

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

1. Hinzurechnung des Gewinns bzw. Abrechnung des Verlustes, der auf den Zeitraum vom letzten Bilanzstichtag vor dem Besteuerungszeitpunkt bis zum Besteuerungszeitpunkt entfällt. <sup>2</sup>Auszugehen ist dabei vom Gewinn laut Steuerbilanz. <sup>3</sup>Der Gewinn oder Verlust ist zu korrigieren, soweit darin Abschreibungen (Normal-AfA, erhöhte AfA, Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen) oder andere 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. <sup>4</sup>Gewinn oder Verlust und Abschreibungen oder andere Aufwendungen bis zum Besteuerungszeitpunkt 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) <sup>1</sup>Der nach Absatz 1 oder Absatz 2 und 3 ermittelte Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft am Besteuerungszeitpunkt ist mit dem Nennkapital der Gesellschaft (> R 97 Abs. 2) zu vergleichen. <sup>2</sup>Der sich ergebende Hundertsatz stellt den Vermögenswert der Kapitalgesellschaft dar; er ist den weiteren Berechnungen zugrunde zu legen.

### R 99. Ermittlung des Ertragshundertsatzes

(1) <sup>1</sup>Bei der Anteilsbewertung kommt es auf den voraussichtlichen künftigen **Jahresertrag** an. <sup>2</sup>Für die Schätzung dieses Jahresertrags bietet der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte gewichtete Durchschnittsertrag (> Absatz 3) eine wichtige Beurteilungsgrundlage. <sup>3</sup>Er ist möglichst aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten. <sup>4</sup>Auszugehen ist dabei vom jeweiligen zu versteuernden Einkommen nach §§ 7 und 8 KStG. <sup>5</sup>Das sich ergebende Einkommen ist noch wie folgt zu korrigieren:

1. Hinzuzurechnen sind
  - a) Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen. <sup>2</sup>Teilwertabschreibungen oder Gewinnminderungen aus der Veräußerung von Anteilen, die nach § 8b Abs. 3 KStG bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt wurden, sind dagegen nicht hinzuzurechnen. <sup>3</sup>Es sind nur die normalen Absetzungen für Abnutzung zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Diese sind nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der gesamten Nutzungsdauer zu bemessen. <sup>5</sup>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) ein Verlustabzug (Verlustrücktrag oder Verlustvortrag), auch wenn er in einem Jahr außerhalb des für die Ermittlung des Durchschnittsertrags maßgebenden Zeitraums entstanden ist;
  - d) einmalige Veräußerungsverluste;
  - e) steuerfreie Vermögensmehrungen. <sup>2</sup>Dazu gehören auch Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG – im Wesentlichen Dividenden und andere Gewinnausschüttungen -, die bei der Gewinnermittlung außer Ansatz geblieben sind. <sup>3</sup>Damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende Betriebsausgaben, die bei der Gewinnermittlung nach § 3c EStG vom Abzug ausgeschlossen sind, sind mit den hinzuzurechnenden Ausschüttungen zu saldieren; das gilt auch hinsichtlich der Be-

triebsausgaben im Sinne des § 8b Abs. 5 KStG. <sup>4</sup>Gewinne aus Anteilsveräußerungen und gleichgestellten Vorgängen im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG sind dem Einkommen ebenfalls hinzuzurechnen, soweit sie nicht bei der Gewinnermittlung erfasst worden sind;

- f) Investitionszulagen, soweit in Zukunft mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann.

## 2. Abziehen sind

- a) einmalige Veräußerungsgewinne, gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen sowie Teilwertzuschreibungen. <sup>2</sup>Dazu gehören auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG sowie aus anderen außerordentlichen Vorgängen, die sich der Art nach nicht wiederholen können (z.B. Veräußerung einer Mehrheitsbeteiligung), soweit sie tatsächlich das Einkommen erhöht haben;
- b) die nichtabziehbaren Ausgaben – einschließlich des Solidaritätszuschlags – mit Ausnahme der Körperschaftsteuer; im Fall des Buchstaben c Satz 3 ist der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 v.H. des Betrags der fiktiven Körperschaftsteuer abzuziehen. <sup>2</sup>Aufsichtsratsvergütungen sind zur Hälfte abzuziehen;
- c) die Körperschaftsteuer. <sup>2</sup>Das gilt auch für das Einkommen eines Wirtschaftsjahrs, auf das das KStG a.F. noch anwendbar ist. <sup>3</sup>In diesem Fall ist die Körperschaftsteuer mit einem fiktiven Betrag in Höhe 25 v.H. des zu versteuernden Einkommens nach §§ 7 und 8 KStG abzuziehen. <sup>4</sup>Von dem Einkommen eines Wirtschaftsjahrs, auf das das KStG n.F. anwendbar ist, ist die Körperschaftsteuer mit dem tatsächlich veranlagten Betrag ohne Berücksichtigung der Körperschaftsteuerminderung bzw. Erhöhung nach §§ 37 und 38 KStG n.F. abzuziehen.

<sup>6</sup>Die einzelnen Betriebsergebnisse sind gesondert zu berechnen.

(2) <sup>1</sup>Von dem **Betriebsergebnis** nach Absatz 1 kann ein **Abschlag** bis zu 30 v.H. bei Kapitalgesellschaften gemacht werden, bei denen ohne Einsatz eines größeren Betriebskapitals der Ertrag ausschließlich und unmittelbar von der persönlichen Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers abhängig ist, ohne dass dies bereits durch ein entsprechendes Entgelt abgegolten wird. <sup>2</sup>In Betracht kommen die Gesellschaften von Angehörigen freier Berufe, z.B. Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, sowie bestimmter selbständiger Gewerbetreibender, z.B. Handelsvertreter, Makler oder Unternehmensberater. <sup>3</sup>Dagegen ist einer handwerklich tätigen GmbH, die unter Einsatz eines nicht unwesentlichen Betriebskapitals eine Anzahl qualifizierter Arbeitskräfte beschäftigt, kein Abschlag zu gewähren.

(3) <sup>1</sup>Die gegebenenfalls um einen Abschlag nach Absatz 2 gekürzten **Betriebsergebnisse** sind für die weiteren Berechnungen wie folgt zu **gewichten**:

- das Betriebsergebnis des letzten Wirtschaftsjahrs vor dem Besteuerungszeitpunkt ist mit dem Faktor 3,
- das Betriebsergebnis des vorletzten Wirtschaftsjahrs vor dem Besteuerungszeitpunkt ist mit dem Faktor 2 und
- das Betriebsergebnis des vorvorletzten Wirtschaftsjahrs vor dem Besteuerungszeitpunkt ist mit dem Faktor 1

zu multiplizieren. <sup>2</sup>Die Summe der vervielfachten Betriebsergebnisse ist durch 6 zu dividieren und ergibt den Durchschnittsertrag. <sup>3</sup>Das Ergebnis stellt den Jahresertrag dar.

(4) <sup>1</sup>Der Jahresertrag ist mit dem Nennkapital der Gesellschaft (> R 97 Abs. 2) zu vergleichen. <sup>2</sup>Der sich ergebende Hundertsatz stellt den **Ertragshundertsatz** der Kapitalgesellschaft dar; er ist den weiteren Berechnungen zugrunde zu legen. <sup>3</sup>Ergibt sich aus den Betriebsergebnissen ein negativer Durchschnittsertrag, ist von 0 v.H. als Ertragshundertsatz auszugehen. <sup>4</sup>Eine weitere Herabsetzung des auf der Grundlage eines Ertragshundertsatzes von 0 v.H. ermittelten gemeinen Werts kommt nur in Betracht, wenn die am Stichtag vorhandenen objektiven Verhältnisse auf einen baldigen Zusammenbruch des Unternehmens hindeuten.

## R 100. Ermittlung des gemeinen Werts bei der Regelbewertung

(1) <sup>1</sup>Als gemeiner Wert ist der Betrag anzusetzen, den ein Käufer für den Erwerb eines Anteils aufwenden würde. <sup>2</sup>Bei der Bemessung des Kaufpreises wird ein Käufer im allgemeinen neben dem Vermögenswert auch die Ertragsaussichten berücksichtigen. <sup>3</sup>Die **Ertragsaussichten** beurteilt er weniger nach der Verzinsung des Nennkapitals der Gesellschaft als vielmehr nach der Rendite des Kapitals, das er zum Erwerb des Anteils aufwenden muss. <sup>4</sup>Er wird deshalb die auf den Anteil entfallen-

den Erträge der Gesellschaft mit den Zinsen vergleichen, die das von ihm aufzuwendende Kapital, falls er es in anderer Weise anlegt, erbringen würde.<sup>5</sup> Im allgemeinen wird er nur insoweit bereit sein, einen über dem Vermögenswert liegenden Kaufpreis zu bezahlen, als in einem übersehbaren Zeitraum die Erträge des Anteils den Betrag dieser Zinsen übersteigen.<sup>6</sup> Er wird entsprechend weniger bezahlen, wenn die Erträge des Anteils unter diesem Betrag liegen.<sup>7</sup> Es kann davon ausgegangen werden, dass ein Käufer, der sein Kapital in anderer Weise angelegt hätte, nach den wirtschaftlichen Verhältnissen vom Besteuerungszeitpunkt mit einer langfristigen Verzinsung von etwa 9 v.H. rechnen konnte.<sup>8</sup> Bei den anschließenden Berechnungen ist von einem Zinssatz von 9 v.H. auszugehen.<sup>9</sup> Als noch übersehbar ist ein Zeitraum von fünf Jahren anzunehmen.

(2) <sup>1</sup> Der gesuchte, **in einem Hundertsatz ausgedrückte gemeine Wert** eines Anteils (X) ergibt sich demnach aus dem Vermögenswert des Anteils (V), erhöht oder gemindert um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Ertragshundertsatz des Anteils, berechnet auf fünf gedachte Jahre (5 E), und der Verzinsung des aufzuwendenden Kapitals, ebenfalls berechnet auf fünf gedachte Jahre.<sup>2</sup> Da die Höhe des aufzuwendenden Kapitals gleich dem gesuchten gemeinen Wert ist, ist dieser letztere Hundertsatz mit

$$5 \left( \frac{9 X}{100} \right)$$

in die Rechnung einzusetzen.<sup>3</sup> Insgesamt ergibt sich folgende Gleichung:

$$X = V + 5 \left( E - \frac{9 X}{100} \right).$$

<sup>4</sup> Die Auflösung der Gleichung ergibt:

$$X = \frac{68,97}{100} (V + 5 E).$$

<sup>5</sup> Der Hundertsatz von 68,97 wird zur Vereinfachung auf 68 abgerundet.<sup>6</sup> Als gemeiner Wert sind also 68 v.H. der Summe aus Vermögenswert und fünffachem Ertragshundertsatz anzusetzen.<sup>7</sup> Der den gemeinen Wert ausdrückende Vomhundertsatz ist auf einen vollen Punkt abzurunden.

(3) <sup>1</sup> **Besondere Umstände**, die in den bisherigen Berechnungen nicht hinreichend zum Ausdruck gekommen sind, können durch Zu- und Abschläge zu dem Vomhundertsatz nach Absatz 2 berücksichtigt werden.<sup>2</sup> Ein Abschlag ist z.B. bei den Gesellschaften geboten, bei denen nachhaltig unverhältnismäßig geringe Erträge einem großen Vermögen gegenüberstehen.<sup>3</sup> Bei der Entscheidung, ob unverhältnismäßig geringe Erträge vorliegen, sind die Erträge aus Beteiligungen mit zu berücksichtigen, denn die Höhe der Verzinsung richtet sich nach der nachhaltigen Verzinsung des eingesetzten Gesamtkapitals.<sup>4</sup> Unverhältnismäßig geringe Erträge werden unterstellt, wenn die Rendite, d.h. das Verhältnis von Ertragshundertsatz zu Vermögenswert, weniger als 4,5 v.H. ausmacht.<sup>5</sup> In diesem Fall beträgt der Abschlag jeweils 3 v.H. des gemeinen Werts vor Abschlag für eine Renditeminderung von 0,45 v.H.<sup>6</sup> Hiernach ergeben sich folgende Abschläge:

bei einer Rendite	Abschlag in v.H.
unter 4,50 v.H. bis 4,05 v.H.	3
unter 4,05 v.H. bis 3,60 v.H.	6
unter 3,60 v.H. bis 3,15 v.H.	9
unter 3,15 v.H. bis 2,70 v.H.	12
unter 2,70 v.H. bis 2,25 v.H.	15
unter 2,25 v.H. bis 1,80 v.H.	18
unter 1,80 v.H. bis 1,35 v.H.	21
unter 1,35 v.H. bis 0,90 v.H.	24
unter 0,90 v.H. bis 0,45 v.H.	27
unter 0,45 v.H.	30

<sup>7</sup> Dem gemäß ergibt sich bei einem Ertragshundertsatz von 0 v.H. ein gemeiner Wert von 47,6 v.H. des Vermögenswerts, abgerundet auf einen vollen Punkt.

(4) <sup>1</sup>Die schwere Verkäuflichkeit der Anteile und die Zusammenfassung aller oder mehrerer Anteile in einer Hand begründen nicht ohne weiteres einen **Abschlag** oder einen **Zuschlag**. <sup>2</sup>Umstände, die auf den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter beruhen, müssen bei der Wertermittlung außer Betracht bleiben. <sup>3</sup>Bei der Bewertung der Anteile einer Familien-GmbH, bei der sich die nahe verwandten Anteilseigner gegenseitige Beschränkungen bei Veräußerung und Vererbung der Anteile auferlegt haben, kommt wegen dieser Beschränkungen kein Abschlag in Betracht. <sup>4</sup>Sind am Besteuerungszeitpunkt außer Gründungsgesellschaftern auch andere Anteilseigner an der Gesellschaft beteiligt, kommt ein Abschlag bei den Anteilen der später eingetretenen Gesellschafter in Betracht. <sup>5</sup>Für die Bewertung der Anteile der Gründungsgesellschafter gilt dies dann, wenn die Gesellschafter einzeln oder gemeinsam die für eine Änderung des Gesellschaftsvertrags erforderliche Mehrheit nicht haben. <sup>6</sup>Ob die Verfügungsbeschränkung in diesen Fällen eine ins Gewicht fallende Beeinträchtigung darstellt, ist gesondert zu prüfen. <sup>7</sup>Ein Abschlag ist nicht gerechtfertigt, wenn Verkäufe zwar nicht an Außenstehende, jedoch an Gesellschafter und an die Gesellschaft mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung zulässig sind. <sup>8</sup>Ein Sonderabschlag wegen der bei einem Verkauf der Anteile oder bei einer Liquidation der Gesellschaft anfallenden Ertragsteuern kommt nicht in Betracht. <sup>9</sup>Bei einer Unterkapitalisierung kann sich ein verhältnismäßig sehr hoher gemeiner Wert ergeben. <sup>10</sup>Dieser Umstand rechtfertigt für sich allein keinen Abschlag. <sup>11</sup>Ein Abschlag wegen Fehlens eigener Betriebsgrundstücke und –gebäude kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht, insbesondere wenn mit einer alsbaldigen Beendigung der Nutzungsmöglichkeiten zu rechnen ist und der Betriebsablauf dadurch nachhaltig beeinträchtigt wird. <sup>12</sup>Vorteile, die eine Kapitalgesellschaft aus der Verbindung zu anderen Unternehmen der Anteilseigner zieht, sind nicht durch einen Abschlag zu berücksichtigen.

#### **R 101. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen ohne Einfluss auf die Geschäftsführung**

(1) <sup>1</sup>Gewährt der Besitz von Anteilen an Kapitalgesellschaften **keinen Einfluss auf die Geschäftsführung**, ist dies bei der Ermittlung des gemeinen Werts dieser Anteile zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Ob diese Voraussetzung vorliegt, kann nur nach den Verhältnissen des einzelnen Falls beurteilt werden. <sup>3</sup>In der Regel kann dies angenommen werden

1. bei einem Anteilsbesitz von weniger als 5 v.H. bei einer Aktiengesellschaft und von weniger als 10 v.H. bei einer GmbH in jedem Fall;
2. bei einem Anteilsbesitz zwischen 5 beziehungsweise 10 v.H. und 25 v.H. des Nennkapitals, wenn ein anderer Gesellschafter eine Beteiligung von mehr als 50 v.H. hat. <sup>2</sup>Ist ein Gesellschafter mit einem Anteilsbesitz von mehr als 50 v.H. nicht vorhanden, kommt es darauf an, welche Einwirkungsmöglichkeiten der einzelne Gesellschafter auf die Geschäfte der Hauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung hat.

<sup>4</sup>Bei einem Anteilsbesitz von mehr als 25 v.H. des Nennkapitals ist stets ein Einfluss auf die Geschäftsführung anzunehmen. <sup>5</sup>Wenn die Kapitalgesellschaft eigene Anteile besitzt, ist der Anteilsbesitz des Steuerpflichtigen an dem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft geminderten Nennkapital zu messen.

(2) <sup>1</sup>Gehen Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die dem Erblasser einen Einfluss auf die Geschäftsführung gewährten, auf **mehrere Erben** über, sind sie auch dann nach R 97 bis 100 zu bewerten (Regelbewertung), wenn die anschließende (quotale) Aufteilung unter den Erben dazu führt, dass jeder der Erben nur eine Beteiligung ohne Einfluss auf die Geschäftsführung erhält. <sup>2</sup>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.

(3) <sup>1</sup>Wenn neben den Erben ein **Vermächtnisnehmer** einen schuldrechtlichen Anspruch auf Anteile erlangt, bei dessen Erfüllung die den Erben verbleibende Beteiligung keinen Einfluss mehr auf die Geschäftsführung gewährt, kann der Verlust dieses Einflusses – bezogen auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung – eine wirtschaftliche Änderung sein, die eine niedrigere Bewertung der von den Erben erworbenen Beteiligung rechtfertigt. <sup>2</sup>Der Anspruch des Vermächtnisnehmers ist danach zu bewerten, ob die vermachten Anteile ihm einen Einfluss auf die Geschäftsführung eröffnen. <sup>3</sup>Ein Vorausvermächtnis zugunsten eines Miterben ist dagegen nicht als wirtschaftliche Änderung anzusehen, die die Erbengemeinschaft in der Ausübung ihrer Mitgliedschaftsrechte – bezogen auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung – beschränkt, und berührt damit den Wert der von den Erben erworbenen Beteiligung nicht.

(4) <sup>1</sup>Bei **Schenkungen** unter Lebenden ist Besteuerungsgrundlage der auf den Erwerber übergehende einzelne Anteil. <sup>2</sup>Die Bewertung des zugewendeten Anteils richtet sich, vorbehaltlich Absatz 6, grundsätzlich danach, ob dieser allein dem Beschenkten einen Einfluss auf die Geschäftsführung gewährt.

(5) <sup>1</sup>Führt die **Vereinigung von zugewendeten Anteilen** mit bereits vorhandenen **eigenen Anteilen** des Erwerbers dazu, dass bei ihm dadurch ein Einfluss auf die Geschäftsführung entsteht, ist dies, vorbehaltlich Absatz 6, für die Bewertung der zugewendeten Anteile grundsätzlich unbeachtlich. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt auch, wenn einem Erwerber gleichzeitig von mehreren Personen Anteile zugewendet werden.

(6) Werden **nacheinander von derselben Person mehrere Anteile** zugewendet, die zusammengerechnet dem Erwerber einen Einfluss auf die Geschäftsführung gewähren, sind, soweit die Voraussetzungen des § 14 ErbStG erfüllt sind, die zugewendeten Anteile, die dem Erwerber erstmals den Einfluss eröffnen, und alle weiteren Anteile nach dem für den Regelfall vorgesehenen Verfahren (> R 97 bis 100) zu bewerten.

(7) Die vorstehenden Grundsätze gelten für die Berücksichtigung eines **Paketzuschlags** nach § 11 Abs. 3 BewG entsprechend (> R 95 Abs. 6).

(8) Handelt es sich um Anteile, die keinen Einfluss auf die Geschäftsführung gewähren, ist der im Rahmen der Regelbewertung nach R 97 bis 100 ermittelte gemeine Wert der Anteile um einen **Ab-schlag** von 10 v.H. zu kürzen.

#### **R 102. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Neugründungen**

(1) <sup>1</sup>Der Wert des Anteils an einer **Gesellschaft, die sich im Aufbau befindet**, ist in der Regel mit 100 v.H. des eingezahlten Nennkapitals festzusetzen. <sup>2</sup>Ist das Nennkapital nicht in voller Höhe eingezahlt und ist im Besteuerungszeitpunkt mit der Einzahlung des noch ausstehenden Nennkapitals zu rechnen, ist der Wert des Anteils mit 100 v.H. des Nennkapitals festzusetzen. <sup>3</sup>Es kann unterstellt werden, dass den Gründern der Gesellschaft die Anteile noch so viel wert sind, als sie zu deren Erwerb an Kapital aufgewendet haben. <sup>4</sup>Als Aufbauzeit kann im allgemeinen ein Zeitraum bis zu 3 Jahren seit Aufnahme der geschäftlichen Tätigkeit angesehen werden. <sup>5</sup>Eine Bewertung unter dem Nennwert kann in den ersten Jahren nach der Neugründung ausnahmsweise dann gerechtfertigt sein, wenn echte Fehlmaßnahmen oder der nicht planmäßige Aufbau des Unternehmens zu erheblichen, in ihrer Höhe unerwarteten Vermögensverlusten geführt haben, deren Ausgleich im normalen Geschäftsbetrieb ausgeschlossen erscheint.

(2) <sup>1</sup>Bei Gesellschaften, die z.B. durch **Umwandlung** aus einer Personengesellschaft oder einer Einzelfirma oder im Rahmen einer Betriebsaufspaltung aus einem bestehenden Unternehmen entstanden sind, ist jedoch die Ermittlung des gemeinen Werts nach R 97 bis 101 durchzuführen. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Ertragsaussichten der Gesellschaft kann von den früheren Betriebsergebnissen der Personengesellschaft oder Einzelfirma ausgegangen werden. <sup>3</sup>Soweit sich die Änderung der Rechtsform auf die Ertragsaussichten auswirkt, sind die früheren Betriebsergebnisse entsprechend zu korrigieren, z.B. durch die Berücksichtigung von Geschäftsführergehältern.

(3) Bei **Neugründung** von Gesellschaften im Sinne von R 103 Abs. 1 und 2 ist Absatz 1 nicht anzuwenden; die Bewertung erfolgt in diesem Fall nach R 103 Abs. 1.

#### **R 103. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen bei Beteiligungsbesitz**

(1) <sup>1</sup>Der gemeine Wert der Anteile an einer **Holdingsgesellschaft** entspricht dem Vermögenswert. <sup>2</sup>Die Ertragsaussichten der Holdingsgesellschaft bleiben außer Betracht. <sup>3</sup>Besonderen Umständen (> R 100 Abs. 4) ist durch Zu- oder Abschläge Rechnung zu tragen. <sup>4</sup>Für Anteile ohne Einfluss auf die Geschäftsführung der Holding-Gesellschaft (> R 101 Abs. 1) ist der sich nach Satz 1 bis 3 ergebende Wert um 10 v.H. zu kürzen.

(2) <sup>1</sup>Absatz 1 gilt entsprechend auch für die Anteile an einer anderen Gesellschaft, wenn die Summe der Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze im Sinne von R 98 Abs. 1 ohne Berücksichti-



gung von Schulden und sonstigen Abzügen zu **mehr als 75 v.H. aus Anteilen** an Kapitalgesellschaften besteht. <sup>2</sup>Unbeachtlich ist, ob es sich um Anteile an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften handelt und ob sie unmittelbar oder mittelbar gehalten werden.

(3) <sup>1</sup>Bei Anteilen an einer **Organträgergesellschaft** werden die auf die Betriebsergebnisse der Organgesellschaft entfallende fiktive Körperschaft- und Gewerbesteuer bei der Bewertung der Anteile der Organträgergesellschaft nach Absatz 1 in Form eines Abschlags vom Vermögenswert berücksichtigt, soweit sie sich nicht aufgrund einer Umlagevereinbarung bei der Organgesellschaft ausgewirkt haben. <sup>2</sup>Die Höhe des Abschlags ist nach folgender Formel zu berechnen:

$$\text{Abschlag} = \frac{3,4 \times [\text{anteilige Körperschaftsteuer (> R 99 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c)} + \text{anteilige Gewerbesteuer}]}{\text{Nennkapital der Organträgergesellschaft}}$$

(4) <sup>1</sup>Erfüllt eine Kapitalgesellschaft mit **Beteiligungen** an anderen Kapitalgesellschaften von **mehr als 50 v.H.** nicht die Voraussetzungen nach Absatz 1 oder 2, ist der gemeine Wert der Anteile dieser Gesellschaft wie folgt zu ermitteln:

- <sup>1</sup>Der Teil des Gesellschaftsvermögens, der aus Beteiligungen von jeweils mehr als 50 v.H. besteht, ist nur mit dem Wert anzusetzen, mit dem diese Beteiligungen im Gesellschaftsvermögen enthalten sind. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung dieses Teils des Gesellschaftsvermögens sind Schulden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Beteiligungen stehen, abzuziehen.
- <sup>1</sup>Zusätzlich zu dem Wert nach Nummer 1 ist für den Teil des Gesellschaftsvermögens, der aus dem übrigen Betriebsvermögen besteht, der Wert nach R 97 bis 100 zu ermitteln. <sup>2</sup>Dabei sind nur die Ertragsaussichten – unter Abzug der anteiligen Körperschaftsteuer – zu berücksichtigen, die auf dieses Betriebsvermögen entfallen. <sup>3</sup>Die Erträge der unter Nummer 1 fallenden Beteiligungen sowie die Zinsen für Schulden, die mit diesen Beteiligungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind daher auszusondern. <sup>4</sup>Dies gilt auch für Gewinne und Verluste einer Organgesellschaft, die der Organträger aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags übernommen hat.

<sup>2</sup>Für jeden Teil des Gesellschaftsvermögens ist ein Zwischenwert zu ermitteln und mit dem Nennkapital zu vergleichen. <sup>3</sup>Die Summe der Zwischenwerte ergibt den gemeinen Wert. <sup>4</sup>Zur Ermittlung des gemeinen Werts für Anteile ohne Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft (> R 101 Abs. 1) ist der sich nach Satz 1 bis 3 ergebende Wert um 10 v.H. zu kürzen.

#### **R 104. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Organgesellschaften**

(1) <sup>1</sup>Ist die Kapitalgesellschaft ein Organ, ist bei der Ermittlung des gemeinen Werts ihrer Anteile das Geschäftsergebnis als eigener Betriebsergebnis anzusehen und für den Ertragshundertsatz maßgebend. <sup>2</sup>Die bei der **Organgesellschaft** zu berücksichtigenden Gewinne sind zu korrigieren, wenn ihre Höhe wesentlich durch ungewöhnliche Verhältnisse beeinflusst worden ist, die ohne die Ergebnisabführungsverpflichtung keinen Bestand gehabt hätten. <sup>3</sup>Fiktive Körperschaft- und Gewerbesteuer sind bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses nicht abzuziehen. <sup>4</sup>Wird jedoch die auf das Betriebsergebnis der Organgesellschaft entfallende Körperschaft- und Gewerbesteuer aufgrund einer Umlagevereinbarung der Organgesellschaft in Rechnung gestellt, mindern die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer das Betriebsergebnis der Organgesellschaft.

(2) <sup>1</sup>Ist für Anteile an der Organgesellschaft, die sich im Besitz anderer Gesellschafter befinden, eine **Dividende in bestimmter Höhe garantiert**, ist bei Ermittlung des Ertragshundertsatzes der Jahresertrag um die garantierte Bruttodividende (Bardividende, ggf. zuzüglich Steuergutschrift, wenn eine solche noch erteilt worden ist) zu kürzen. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist R 106 entsprechend anzuwenden.

#### **R 105. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an einer Komplementär-GmbH oder einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft**

(1) <sup>1</sup>Bei der Bewertung der Anteile an einer GmbH, die **Komplementärin einer GmbH & Co KG** ist, sind die Ertragsaussichten der Gesellschaft aus ihrer Beteiligung an der KG mit zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Erhält die Komplementär-GmbH neben der Kostenerstattung für die Geschäftsführung der KG nur ein Entgelt für die Übernahme des Haftungsrisikos, ist der gemeine Wert der Anteile ohne Berücksichti-

gung der Ertragsaussichten mit dem Vermögenswert festzustellen, wenn die GmbH ansonsten keine Geschäfte im eigenen Namen betreibt.

(2) Bei einer **Gesellschaft in Liquidation** ist als gemeiner Wert in der Regel der Vermögenswert anzusetzen.

### R 106. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit ungleichen Rechten

(1) <sup>1</sup>Die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen und Gewinn der Gesellschaft richtet sich in der Regel nach dem Verhältnis ihrer Anteile am Stammkapital (> § 29 Abs. 3 und § 72 GmbHG). <sup>2</sup>In diesem Fall sind alle Anteile mit gleichen Rechten ausgestattet. <sup>3</sup>Die Gesellschafter können jedoch im Gesellschaftsvertrag eine davon abweichende Vereinbarung getroffen haben. <sup>4</sup>Sind danach die Anteile hinsichtlich der **Beteiligung am Liquidationserlös** oder hinsichtlich der **Gewinnausschüttung** mit ungleichen Rechten ausgestattet, ist dies bei der Ermittlung des gemeinen Werts zu berücksichtigen.

(2) Wenn nach dem Gesellschaftsvertrag für die einzelnen Anteile eine unterschiedliche **Beteiligung am Liquidationserlös** vereinbart ist, muss auch die Berechnung des Vermögenswerts jeweils getrennt für die verschiedenen ausgestatteten Anteile erfolgen.

### R 107. Bewertung bei eigenen Anteilen

(1) <sup>1</sup>**Eigene Anteile**, die eine Kapitalgesellschaft besitzt und die weder zur Einziehung bestimmt noch nach den Verhältnissen vom Bewertungsstichtag unveräußerlich sind, sind bewertungsfähige Wirtschaftsgüter. <sup>2</sup>Übersteigt der Nennwert der eigenen Anteile nicht den Betrag von 10 v.H. des Nennkapitals der Gesellschaft, sind die eigenen Anteile weder bei der Ermittlung des Vermögenswerts noch bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Vermögen und Ertrag der Gesellschaft sind in diesem Fall nur den Anteilen im Fremdbesitz gegenüberzustellen. <sup>4</sup>Das gilt auch, wenn die eigenen Anteile zur Einziehung bestimmt oder unveräußerlich sind.

(2) <sup>1</sup>Übersteigt der Wert der eigenen Anteile den Betrag von 10 v.H. des Nennkapitals der Gesellschaft oder wird die genaue Berechnung nach diesem Absatz beantragt, ist die Bewertung der Anteile in der Weise durchzuführen, dass der gemeine Wert ohne Ansatz der eigenen Anteile beim Vermögen nach R 97 bis 101 berechnet und anschließend um folgenden **Zuschlag** erhöht wird:

Eigene Anteile in v.H.	Zuschlag in v.H.	
	Regelbewertung	Anteile ohne Einfluss auf die Geschäftsführung
1	0,7	0,6
2	1,4	1,2
3	2,1	1,9
4	2,8	2,5
5	3,5	3,2
6	4,3	3,8
7	5,0	4,5
8	5,8	5,1
9	6,5	5,8
10	7,3	6,5
11	8,1	7,2
12	8,9	7,9
13	9,7	8,6
14	10,5	9,4
15	11,4	10,1
16	12,2	10,9
17	13,1	11,6
18	13,9	12,4
19	14,8	13,2
20	15,7	13,9
21	16,7	14,7

Eigene Anteile in v.H.	Zuschlag in v.H.	
	Regelbewertung	Anteile ohne Einfluss auf die Geschäftsführung
22	17,6	15,6
23	18,5	16,4
24	19,5	17,2
25	20,5	18,1
26	21,5	-
27	22,5	-
28	23,5	-
29	24,6	-
30	25,6	-
31	26,7	-
32	27,8	-
33	28,9	-
34	30,1	-
35	31,2	-
36	32,4	-
37	33,6	-
38	34,8	-
39	36,1	-
40	37,4	-
41	38,7	-
42	40,0	-
43	41,3	-
44	42,7	-
45	44,1	-
46	45,5	-
47	47,0	-
48	48,5	-
49	50,0	-
50	51,5	-
51	53,1	-
52	54,7	-
53	56,3	-
54	58,0	-
55	59,7	-
56	61,5	-
57	63,3	-
58	65,1	-
59	67,0	-
60	68,9	-
61	70,9	-
62	72,9	-
63	74,9	-
64	77,1	-
65	79,2	-
66	81,4	-
67	83,7	-
68	86,0	-
69	88,4	-
70	90,8	-
71	93,3	-
72	95,9	-
73	98,6	-
74	101,3	-
75	104,1	-
76	107,0	-
77	109,9	-
78	112,9	-

Eigene Anteile in v.H.	Zuschlag in v.H.	
	Regelbewertung	Anteile ohne Einfluss auf die Geschäftsführung
79	116,1	-
80	119,3	-
81	122,6	-
82	126,0	-
83	129,6	-
84	133,2	-
85	137,0	-
86	140,8	-
87	144,9	-
88	149,0	-
89	153,3	-
90	157,7	-
91	162,3	-
92	167,1	-
93	172,0	-
94	177,2	-
95	182,5	-
96	188,0	-
97	193,8	-
98	199,8	-
99	206,0	-

<sup>2</sup>Der Vomhundertsatz der eigenen Anteile bezogen auf das Nennkapital der Gesellschaft ist für die Bestimmung des Zuschlags unter Verwendung der voranstehenden Tabelle auf einen vollen Punkt abzurunden. <sup>3</sup>Die eigenen Anteile sind mit dem nach Satz 1 und 2 berechneten Wert bei der Ermittlung des Vermögenswerts der Fremdanteile anzusetzen.

#### **R 108. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften**

(1) <sup>1</sup>Der gemeine Wert von Anteilen an **gemeinnützigen Gesellschaften** ist in der Weise zu ermitteln, dass vom Vermögenswert, der nicht über dem Nennwert anzusetzen ist, ein Abschlag von 30 v.H. zu machen ist. <sup>2</sup>Bei gemeinnützigen Gesellschaften, die dauernd auf Zuschüsse oder Spenden angewiesen sind, kann der Abschlag je nach Lage des Einzelfalls auch höher bemessen werden. <sup>3</sup>R 100 ist nicht anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Anteile an den in vollem Umfang von der Körperschaftsteuer befreiten **Unterstützungskassen**, die in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gekleidet sind, sind mit 0 EUR zu bewerten. <sup>2</sup>Sie sind aber dann nicht wertlos, wenn das Kassenvermögen der Unterstützungskasse durch keinerlei Verpflichtungen aus laufenden Renten belastet ist.

#### **Zu § 12 BewG**

#### **R 109. 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 Kündigung für längere Zeit ausgeschlossen ist;
3. wenn zweifelhaft ist, ob eine Kapitalforderung in vollem Umfang durchsetzbar ist.

(2) <sup>1</sup>Eine **niedrig verzinsliche Kapitalforderung** oder Schuld, die unter dem Nennwert anzusetzen ist, kann angenommen werden, wenn die Verzinsung unter 3 v.H. liegt und die Kündbarkeit am Veranlagungsstichtag für längere Zeit, d.h. für mindestens vier Jahre, eingeschränkt oder ausgeschlossen ist. <sup>2</sup>Stehen einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Kapitalforderung wirtschaftliche Vorteile gegenüber oder stehen einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Kapitalschuld andere wirtschaftliche Nachteile gegenüber, kommt eine Bewertung unter dem Nennwert nicht in Betracht. <sup>3</sup>Eine **hoch verzinsliche Kapitalforderung** oder Schuld, die über dem Nennwert anzusetzen ist, kann im allgemeinen angenommen werden, wenn die Verzinsung über 9 v.H. liegt und die Rückzahlung am Besteuerungsstichtag noch für mindestens vier Jahre ausgeschlossen ist; Satz 2 gilt entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Ist zweifelhaft, ob oder inwieweit eine **Kapitalforderung durchsetzbar** ist, kann sie dem Grad der Zweifelhaftigkeit entsprechend mit einem niedrigeren Schätzwert anzusetzen sein. <sup>2</sup>Das gilt insbesondere beim Ansatz verjährter Kapitalforderungen. <sup>3</sup>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 110. Bundesschatzbriefe, Finanzierungsschätze und Sparbriefe

(1) <sup>1</sup>**Bundesschatzbriefe A** sind mit ihrem Nennwert anzusetzen. <sup>2</sup>**Bundesschatzbriefe B** sind mit ihrem Rückzahlungswert anzusetzen.

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

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

<sup>11</sup>Dabei ist

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

R: Emissionsrendite

T: Jahresbruchteile in Tagen.

<sup>12</sup>Diese Art der Wertermittlung ist in allen Besteuerungsfällen anzuwenden. <sup>13</sup>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) <sup>1</sup>**Abgezinste Sparbriefe** sind mit dem Rückzahlungswert anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Rückzahlungswert nicht bekannt, ist er entsprechend der Regelung in Absatz 2 zu ermitteln.

### R 111. Zero-Bonds

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

(2) <sup>1</sup> **Nichtnotierte Zero-Bonds** sind in Anlehnung an die Kursnotierungen von in Ausstattung und Laufzeit vergleichbaren Anleihen zu bewerten. <sup>2</sup> Können für nichtnotierte Zero-Bonds keine Vergleichskurse festgestellt werden, berechnet sich ihr Wert aus dem Ausgabebetrag zuzüglich der bis zum Besteuerungszeitpunkt aufgelaufenen Zinsen (Rückzahlungswert). <sup>3</sup> Der Rückzahlungswert ist entsprechend der Berechnung in R 110 für Finanzierungsschätze zu ermitteln.

(3) Beträgt die **Emissionsrendite** mehr als 9 v.H. 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 112. Einlage des typischen stillen Gesellschafters

<sup>1</sup> Die **Einlage eines typischen stillen Gesellschafters** ist eine Kapitalforderung und grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen. <sup>2</sup> Ist die Kündbarkeit der Einlage am Besteuerungszeitpunkt für längere Zeit ausgeschlossen und liegt der Durchschnittsertrag über 9 v.H., ist der Nennwert der Vermögenseinlage um den fünffachen Unterschiedsbetrag zwischen dem Durchschnittsertrag und der Verzinsung um 9 v.H. zu erhöhen. <sup>3</sup> Bei einem Durchschnittsertrag unter 3 v.H. der Vermögenseinlage ist, soweit die Kündbarkeit der Einlage am Bewertungsstichtag für längere Zeit ausgeschlossen ist, der Nennwert um den fünffachen Unterschiedsbetrag zwischen 3 v.H. und dem Durchschnittsertrag zu mindern. <sup>4</sup> Der Durchschnittsertrag ist möglichst aus den Gewinnanteilen der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahre herzuleiten. <sup>5</sup> Ein Abschlag wegen Unwägbarkeiten kommt dabei nicht in Betracht. <sup>6</sup> 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 113. Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte

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

## **B. Bewertung des Betriebsvermögens**

#### **Zu §§ 95 und 96 BewG**

### R 114. Begriff und Umfang des Betriebsvermögens

(1) <sup>1</sup> Das **Betriebsvermögen** umfasst alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 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. <sup>2</sup> Dem Gewerbebetrieb steht die Ausübung eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gleich (> § 96 BewG). <sup>3</sup> Für die Ermittlung des

Werts des Betriebsvermögens ist zum Besteuerungszeitpunkt eine besondere Aufstellung (Vermögensaufstellung) zu fertigen.

(2) <sup>1</sup>Bei **bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** (> § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) führt die Anknüpfung an die Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung regelmäßig zu einer Bestandsidentität zwischen der Steuerbilanz auf den Besteuerungszeitpunkt oder den Schluss des letzten vor dem Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahrs und der Vermögensaufstellung. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Erbbauzinsansprüche und Erbbauzinsverpflichtungen. <sup>3</sup>Rückständige Erbbauzinsen oder ausstehende Erbbauzinsen für zurückliegende Zeiträume, die als Schulden bzw. Forderungen in der Steuerbilanz angesetzt sind, müssen in die Vermögensaufstellung übernommen werden. <sup>4</sup>Ebenso ist ein in der Steuerbilanz gebildeter Rechnungsabgrenzungsposten für vorausgezahlte Erbbauzinsen in die Vermögensaufstellung zu übernehmen. <sup>5</sup>Der Grundsatz der Bestandsidentität wird insbesondere durchbrochen bei

1. Ausgleichsposten im Fall der Organschaft (§ 95 Abs. 1 Satz 2 BewG),
2. Betriebsgrundstücken (§ 99 BewG),
3. Anschaffungskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Erbbaurechts,
4. Schulden und sonstigen passiven Ansätzen, die nicht mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des Betriebsvermögens im Sinne des Bewertungsgesetzes in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 103 Abs. 1 BewG),
5. Gewinnansprüchen gegen eine beherrschte Gesellschaft als sonstigem Abzug bei der beherrschten Gesellschaft (§ 103 Abs. 2 BewG),
6. Rücklagen (§ 103 Abs. 3 BewG),
7. Bilanzposten im Sinne des § 137 BewG.

(3) <sup>1</sup>Bei **nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** gehören alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden, zum Betriebsvermögen (notwendiges Betriebsvermögen). <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 v.H. eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen. <sup>3</sup>Gewillkürtes Betriebsvermögen kommt grundsätzlich nicht in Betracht (> R 13 Abs. 16 EStR). <sup>4</sup>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. <sup>5</sup>Bei freiberuflich Tätigen sind Honoraransprüche, die bis zum Besteuerungszeitpunkt entstanden sind, als Forderung zu erfassen. <sup>6</sup>Sie sind in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die zu erbringenden Leistungen vollendet waren. <sup>7</sup>Honoraransprüche für Teilleistungen sind insoweit entstanden, als auf ihre Vergütung nach einer Gebührenordnung oder aufgrund von Sondervereinbarungen zwischen den Beteiligten ein Anspruch besteht.

## Zu § 97 BewG

### R 115. Betriebsvermögen von Personengesellschaften

(1) <sup>1</sup>In den **Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft** (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG) sind entsprechend der ertragsteuerlichen Regelung einzubeziehen:

1. die Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie die Schulden und sonstigen Abzüge (§ 98a Satz 1 BewG), soweit sie zum Gesamthandsvermögen gehören,
2. die Bilanzansätze aus etwaigen Ergänzungsbilanzen,
3. die Wirtschaftsgüter aus den Sonderbilanzen (Sonderbetriebsvermögen I und II); §§ 99 und 103 BewG (> R 117, 120) sind zu beachten.

<sup>2</sup>Die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft geht der Zurechnung zum Betriebsvermögen des Gesellschafters vor (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 BewG). <sup>3</sup>Das einem Gesellschafter gehörende Grundstück, das zu mehr als der Hälfte seines Werts betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft dient, ist nicht Grundvermögen des Gesellschafters, sondern gehört als Betriebsgrundstück zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft. <sup>4</sup>Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für die mehrstöckige Personengesellschaft (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BewG in Verbindung mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

(2) <sup>1</sup>**Forderungen und Schulden der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft** sind anzusetzen, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen der Gesellschaft

gehören. <sup>2</sup> 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 abgezogen werden. <sup>3</sup> Wegen der Berücksichtigung bei der Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens der Personengesellschaft > R 116 Abs. 2. <sup>4</sup> 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 116. Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften**

(1) <sup>1</sup> Das einer Personengesellschaft gehörende Betriebsvermögen ist **Gesamthandsvermögen**. <sup>2</sup> Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet (> § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 3 BewG). <sup>3</sup> Kommanditisten werden dabei wie vollhaftende Mitunternehmer behandelt (> § 97 Abs. 1a Nr. 4 BewG). <sup>4</sup> Für Zwecke der Erbschaft- oder Schenkungsteuer muss nur der Gesellschaftsanteil bewertet werden, der Gegenstand des Erwerbs ist.

(2) <sup>1</sup> Bei der **Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens** ist von dem in der Vermögensaufstellung ermittelten Wert des Betriebsvermögens auszugehen, wie es sich aus der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft und etwaiger Ergänzungs- bzw. Sonderbilanzen des Gesellschafters, dessen Beteiligung zu bewerten ist, ergibt. <sup>2</sup> Vorab sind dem jeweiligen Gesellschafter die zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter einschließlich Forderungen sowie Schulden mit dem Wert zuzurechnen, mit dem sie im Wert des Betriebsvermögens der Personengesellschaft enthalten sind. <sup>3</sup> Die Kapitalkonten aller Gesellschafter aus der Gesamthandsbilanz und die Kapitalkonten aus den Ergänzungsbilanzen des übertragenden Gesellschafters sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen. <sup>4</sup> Zum Kapitalkonto rechnen neben dem Festkapital auch der Anteil an einer gesamthänderischen Gewinnrücklage und die variablen Kapitalkonten, soweit es sich dabei um Eigenkapital der Gesellschaft handelt.

#### **Zu § 99 BewG**

#### **R 117. Betriebsgrundstücke**

(1) <sup>1</sup> Abweichend von der ertragsteuerlichen Regelung (> R 13 Abs. 7 bis 14 EStR) gilt ein Grundstück in vollem Umfang als Betriebsgrundstück, wenn es zu **mehr als der Hälfte seines Werts** dem eigenen Gewerbebetrieb dient. <sup>2</sup> Andernfalls gehört das ganze Grundstück zum Grundvermögen.

(2) <sup>1</sup> Nach § 99 Abs. 2 Satz 3 BewG rechnet ein **mehreren Personen gehörendes Grundstück**, das losgelöst von dem Gewerbebetrieb Grundvermögen wäre, stets zum Grundvermögen, ohne Rücksicht darauf, in welchem Umfang es einem Gewerbebetrieb der Beteiligten dient. <sup>2</sup> Dies gilt für den Fall, dass ein im Gesamthands- oder Bruchteilseigentum stehendes Grundstück ganz oder teilweise dem Betrieb nur eines der Beteiligten dient. <sup>3</sup> § 26 BewG ist bei der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer nicht anwendbar (§ 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 17 Abs. 1 BewG). <sup>4</sup> Dient das Grundstück zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Gewerbebetrieb einer aus der Gesamtheit der Grundstückseigentümer bestehenden Gesellschaft, ist es in jedem Fall bewertungsrechtlich Betriebsvermögen. <sup>5</sup> Das Gleiche gilt, wenn das Grundstück nur einer oder einigen an der Gesellschaft beteiligten Personen gehört, ohne dass fremde Personen an dem Grundstück beteiligt sind.

#### **Zu § 103 BewG**

#### **R 118. Schulden und sonstige Abzüge bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen**

(1) Bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen (> § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) sind die Schulden und sonstigen passiven Ansätze, vorbehaltlich Absatz 2 und 3, dem Grunde nach (**Bestandsidentität**) und der Höhe nach (**Bewertungsidentität**) mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen (§ 103 Abs. 1 und § 109 Abs. 1 BewG).



(2) <sup>1</sup>Die Bestandsidentität wird bei den **Rücklagen** durchbrochen (> R 114 Abs. 2). <sup>2</sup>In der Steuerbilanz gewinnmindernd gebildete Rücklagen sind nicht abzugsfähig (§ 103 Abs. 3 BewG). <sup>3</sup>Das gilt unabhängig vom Rechtsgrund für ihre Bildung. <sup>4</sup>Darunter fallen insbesondere Rücklagen nach §§ 6b bis 6d, 7g Abs. 3 und § 52 Abs. 16 EStG, Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Rücklagen nach §§ 1 und 3 des Auslandsinvestitionsgesetzes.

(3) <sup>1</sup>**Ausgleichsposten**, die Rücklagencharakter haben, sind ebenfalls nicht abzugsfähig. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für einen nach § 281 HGB gebildeten **Sonderposten** mit Rücklageanteil wegen Sonderabschreibungen z.B. nach dem Zonenrandförderungsgesetz, soweit darin Abschreibungen auf Gebäude enthalten sind.

### **R 119. Schulden und sonstige Abzüge bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen**

(1) <sup>1</sup>Bei nichtbilanzierenden 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. <sup>2</sup>Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das Betriebsvermögen betreffen. <sup>3</sup>Abzugsfähig sind neben den auflösend bedingten auch die aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten (§ 98a Satz 2 BewG). <sup>4</sup>Eine Schuld ist nur abzuziehen, wenn sie im Besteuerungszeitpunkt bereits entstanden und noch nicht erloschen ist. <sup>5</sup>Die Fälligkeit der Schuld ist nicht Voraussetzung für ihre Abzugsfähigkeit. <sup>6</sup>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. <sup>7</sup>Schulden, die zwar formell rechtsgültig bestehen, sind nicht abzugsfähig, wenn sie im Besteuerungszeitpunkt keine ernstzunehmende Belastung darstellen; dies ist besonders bei Darlehensschulden und anderen Verbindlichkeiten innerhalb des Kreises naher Verwandter zu prüfen.

(2) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Wegen der Zuordnung einer Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen > R 13 Abs. 15 EStR. <sup>3</sup>Durch die **Verpfändung eines Wirtschaftsguts** allein wird noch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Schuld und dem verpfändeten Wirtschaftsgut begründet. <sup>4</sup>Das gilt auch für die Belastung eines Grundstücks mit einem Grundpfandrecht. <sup>5</sup>An dem erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang fehlt es ebenso bei außerbetrieblich begründeten Verpflichtungen.

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

(4) <sup>1</sup>Die Verpflichtung aufgrund einer **typischen stillen Beteiligung** an einem Gewerbebetrieb ist grundsätzlich mit dem Nennwert der Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters anzusetzen (> R 112). <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>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 Geschäftsjahrs erst noch ermittelt werden muss.

(5) <sup>1</sup>**Sachleistungsansprüche** und **Sachleistungsverpflichtungen** sind bereits ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anzusetzen. <sup>2</sup>Ihr Wert entspricht dem Wert des Gegenstandes, auf den die Leistung gerichtet ist. <sup>3</sup>Bei Geschäften, die auf die Übertragung von Grundbesitz gerichtet sind, kommt eine Bewertung der Ansprüche und Verpflichtungen mit dem Grundbesitzwert (§§ 138 ff. BewG) nicht in Betracht. <sup>4</sup>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) <sup>1</sup>**Steuerschulden**, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, können abgezogen werden. <sup>2</sup>Dies können vor allem Umsatzsteuer-, Gewerbesteuer- und Grundsteuerschulden sein. <sup>3</sup>Dagegen sind die außerbetrieblichen Steuerschulden (z.B. Einkommensteuerschulden) beim Betriebsvermögen nicht abzugsfähig.

## **R 120. Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken**

**Schulden**, die mit einem **Betriebsgrundstück** (> R 117) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind abzuziehen, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören.

### **Zu § 104 BewG**

## **R 121. Verpflichtungen aus Pensionszusagen bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen**

Für den Abzug von Verpflichtungen aus Pensionszusagen ist Voraussetzung, dass die Pensionsanswartschaft auf einer rechtsverbindlichen **Pensionsverpflichtung** beruht (> R 41 Abs. 1 bis 7 EStR).

### **Zu § 109 BewG**

## **R 122. Bewertungsgrundsätze bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen**

Bei **bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** (> § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) sind anzusetzen:

1. Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG mit dem Grundstückswert (§ 12 Abs. 3 ErbStG in Verbindung mit § 138 Abs. 3 BewG);
2. Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG mit dem land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert (§ 12 Abs. 3 ErbStG in Verbindung mit § 138 Abs. 2 BewG);
3. Beteiligungen an Personengesellschaften mit dem Anteil am Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 97 Abs. 1a BewG);
4. notierte Wertpapiere mit dem Kurswert (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 11 Abs. 1 BewG);
5. notierte Zero-Bonds mit dem Kurswert (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 11 Abs. 1 BewG);
6. Investmentzertifikate und Anteile an offenen Immobilienfonds mit dem Rücknahmepreis (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 11 Abs. 4 BewG);
7. nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 ErbStG und § 11 Abs. 2 BewG);
8. ausländisches Sachvermögen mit dem gemeinen Wert (§ 12 Abs. 6 ErbStG in Verbindung mit § 31 BewG);
9. alle anderen Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen passiven Ansätze mit den Steuerbilanzwerten (Bewertungsidentität; § 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 109 Abs. 1 BewG).

## **R 123. Bewertungsgrundsätze bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen**

Bei **nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** sind anzusetzen:

1. Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG mit dem Grundstückswert (§ 12 Abs. 3 ErbStG in Verbindung mit § 138 Abs. 3 BewG);
2. Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG mit dem land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert (§ 12 Abs. 3 ErbStG in Verbindung mit § 138 Abs. 2 BewG);
3. andere Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens einschließlich der Bodenschätze mit den ertragsteuerlichen Werten (Bewertungsidentität; § 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 109 Abs. 2 BewG). <sup>2</sup>Der ertragsteuerliche Wert gilt auch bei Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen, Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Zuschüsse oder Zulagen wie auch bei der Übertragung von stillen Reserven. <sup>3</sup>Vollständig abgeschriebene Wirtschaftsgüter sind nicht anzusetzen;
4. Beteiligungen an Personengesellschaften mit dem Anteil am Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 97 Abs. 1a BewG);
5. notierte Wertpapiere mit dem Kurswert (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 11 Abs. 1 BewG);

6. notierte Zero-Bonds mit dem Kurswert (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 11 Abs. 1 BewG);
7. Investmentzertifikate und Anteile an offenen Immobilienfonds mit dem Rücknahmepreis (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 11 Abs. 4 BewG);
8. nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 ErbStG und § 11 Abs. 2 BewG);
9. Vorratsvermögen mit dem Teilwert (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 10 BewG). <sup>2</sup>Dieser deckt sich in der Regel mit den Wiederbeschaffungskosten oder Wiederherstellungskosten für Wirtschaftsgüter gleicher Art und Güte im Besteuerungszeitpunkt. <sup>3</sup>Bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sind die Wiederbeschaffungskosten regelmäßig aus den Tagespreisen vom Stichtag abzuleiten. <sup>4</sup>Der Teilwert für Erzeugnisbestände ist entsprechend R 33 EStR zu ermitteln;
10. Kapitalforderungen, soweit es sich nicht um notierte Wertpapiere handelt, und Kapitalschulden mit dem Nennwert bzw. Gegenwartswert (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 12 Abs. 1 BewG). <sup>2</sup>Die Umsatzsteuer kann, soweit die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert werden, bei der Bewertung von Kundenforderungen wertmindernd berücksichtigt werden. <sup>3</sup>Forderungen und Schulden, die auf ausländische Währungen lauten, sind mit dem am Besteuerungszeitpunkt maßgebenden Umrechnungskurs zu bewerten;
11. Einlagen von typischen stillen Gesellschaftern mit dem Wert nach R 119 Abs. 4;
12. Ansprüche und Verpflichtungen auf wiederkehrende Nutzungen und Leistungen mit dem Kapitalwert (§§ 13 und 16 BewG);
13. Pensionsverpflichtungen mit dem Vielfachen der Jahresrente (§ 12 Abs. 5 ErbStG in Verbindung mit § 104 BewG);
14. Sachleistungsansprüche und -verpflichtungen mit dem Teilwert (§ 10 BewG);
15. ausländische Zahlungsmittel mit dem Umrechnungskurs;
16. ausländisches Sachvermögen mit dem gemeinen Wert (§ 12 Abs. 6 ErbStG in Verbindung mit § 31 BewG);
17. alle anderen Wirtschaftsgüter und Schulden mit dem Teilwert (§ 10 BewG).

## C. Bewertung von Grundbesitz

### Zu § 138 BewG

#### R 124. Feststellung von Grundbesitzwerten

(1) <sup>1</sup>Grundbesitzwerte (land- und forstwirtschaftliche Grundbesitzwerte und Grundstückswerte für Grundvermögen einschließlich der Betriebsgrundstücke) sind gesondert, gegebenenfalls auch gesondert und einheitlich, festzustellen, wenn sie für die Erbschaftsteuer oder Grunderwerbsteuer erforderlich sind (**Bedarfsbewertung**). <sup>2</sup>Zuständig ist das Lagefinanzamt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO).

(2) <sup>1</sup>Für die Feststellung von Grundbesitzwerten gelten die Vorschriften der Abgabenordnung über die Feststellung von Einheitswerten des Grundbesitzes sinngemäß. <sup>2</sup>Für **Erbschaftsteuerzwecke** gilt darüber hinaus bezüglich der Bedarfsbewertung Folgendes:

1. War der Erblasser **Alleineigentümer** einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes und geht sein 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 neuen Eigentümer allein zuzurechnen.
2. <sup>1</sup>War der Erblasser **Alleineigentümer** einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes und geht sein Eigentum daran im Weg des Erwerbs durch Erbanfall auf **mehrere Erben** als Gesamtrechtsnachfolger über, ist der Wert der wirtschaftlichen Einheit diesen Erwerbenden gegenüber gesondert und einheitlich festzustellen; der Wert der wirtschaftlichen Einheit ist allen Miterben anteilig entsprechend ihren Erbteilen zuzurechnen. <sup>2</sup>Die Feststellung erfolgt stets gegenüber allen Miterben, wenn sich bei mindestens einem Erwerber eine „materielle“ Steuerpflicht ergibt (Bedarfsbewertung).
3. <sup>1</sup>War der Erblasser **Miteigentümer** einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes und geht sein Miteigentumsanteil daran im Weg des Erwerbs durch Erbanfall nur auf **einen Erben oder auf mehrere Erben** als Gesamtrechtsnachfolger über, ist der gesamte Wert der wirtschaftlichen Einheit sowie der Wert des vererbten Miteigentumsanteils nach Nummer 1 oder 2 festzustellen und dem oder den Erben zuzurechnen. <sup>2</sup>Die übrigen Miteigentümer sind nicht am Verfahren zu beteiligen.

(3) <sup>1</sup>Wird eine wirtschaftliche Einheit des Grundbesitzes oder ein Miteigentumsanteil daran durch **Vermächtnis** zugewandt, ist der Wert der wirtschaftlichen Einheit oder des Miteigentumsanteils ge-

sondert festzustellen und dem Vermächtnisnehmer zuzurechnen, wenn der Wert für dessen Erbschaftsbesteuerung benötigt wird. <sup>2</sup>Der Vermächtnisnehmer wird im Fall des Grundbesitzvermachnisses bei der Erbschaftsteuer so behandelt, als sei auf ihn Grundbesitz mit dinglicher Wirkung übergegangen. <sup>3</sup>Die Feststellung gegenüber dem Vermächtnisnehmer erfolgt unabhängig davon, ob gegenüber den Erben eine gesonderte, bei mehreren Erben eine gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts erfolgt.

(4) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für Rechtsvorgänge, die der **Grunderwerbsteuer** unterliegen.

(5) Beim Erwerb eines **Anteils an einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft** sind zur Ermittlung des anteiligen Werts gegenüber dem Erwerber folgende Feststellungen im Sinne von Absatz 1 bis 4 erforderlich:

1. <sup>1</sup>In jedem Erwerbsfall sind Feststellungsbescheide über alle Grundstücke, die zum Vermögen der Grundstücksgesellschaft gehören, von den jeweils zuständigen Lagefinanzämtern zu erteilen. <sup>2</sup>In den Feststellungsbescheiden ist neben dem gesamten Grundstückswert der Anteil des Erblassers oder Schenkers anzugeben und nach Angaben der Erbschaftsteuerstelle den Erwerbern zuzurechnen.
2. <sup>1</sup>Bei weiteren Erwerben von Anteilen an derselben Grundstücksgesellschaft kann das jeweilige Lagefinanzamt der Bedarfsbewertung den nach Nummer 1 ermittelten Grundstückswert (sog. Basiswert) zugrunde legen. <sup>2</sup>Der Basiswert ist der für den ersten Erwerbsfall auf den jeweiligen Besteuerungszeitpunkt ermittelte Grundstückswert. <sup>3</sup>Dieser Basiswert gilt ab diesem Zeitpunkt für einen Zeitraum von einem Jahr, wenn innerhalb dieses Jahres an dem Grundstück keine wesentlichen Änderungen tatsächlicher Art eingetreten sind. <sup>4</sup>Nach Ablauf der Jahresfrist ist für den jeweils nächsten Erwerbsfall eine Bewertung nach den tatsächlichen Verhältnissen vom Besteuerungszeitpunkt durchzuführen und damit zugleich ein neuer Basiswert zu ermitteln. <sup>5</sup>Der Erwerber kann eine von dem Basiswert abweichende Feststellung des Grundstückswerts nach den Verhältnissen im Besteuerungszeitpunkt durch Abgabe einer Feststellungserklärung mit den dafür erforderlichen stichtagsbezogenen Grundstücksdaten erreichen.
3. <sup>1</sup>Die vermögensverwaltende Grundstücksgesellschaft ist nicht Beteiligte des Feststellungsverfahrens. <sup>2</sup>Eine Mitteilung der Basiswerte an die Grundstücksgesellschaften ist nur unter Beachtung des Steuergeheimnisses, zum Beispiel mit Einverständnis des Anteilserwerbers, zulässig.

(6) <sup>1</sup>Beim Erwerb von Anteilen an **gewerblich tätigen und gewerblich geprägten Personengesellschaften** ist für Grundstücke, die zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft gehören, keine gesonderte Feststellung des Grundstückswerts durchzuführen. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Grundstückswerte, die bei **Kapitalgesellschaften** für die Durchführung der **Anteilsbewertung** nach dem Stuttgarter Verfahren benötigt werden. <sup>3</sup>Die Grundstückswerte sind in diesen Fällen von der Bewertungsstelle des Lagefinanzamts im Wege der Amtshilfe zu ermitteln und dem anfragenden Finanzamt mitzuteilen. <sup>4</sup>Grundsätzlich ist das anfragende Finanzamt die zuständige Erbschaftsteuerstelle. <sup>5</sup>Die Erbschaftsteuerstelle kann das Betriebsvermögen oder den Anteilswert eigenständig ermitteln und die dafür erforderlichen Grundstückswerte von den Lagefinanzämtern anfordern. <sup>6</sup>Die Erbschaftsteuerstelle kann bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens der Personengesellschaft bzw. des Anteilswerts der Kapitalgesellschaft auch die Amtshilfe des zuständigen Betriebsfinanzamts in Anspruch nehmen. <sup>7</sup>Lässt die Erbschaftsteuerstelle den Wert des Betriebsvermögens der Personengesellschaft bzw. den Anteilswert der Kapitalgesellschaft durch das Betriebsfinanzamt im Wege der Amtshilfe ermitteln, hat dieses Finanzamt die dafür erforderlichen Grundstückswerte unmittelbar vom Lagefinanzamt anzufordern. <sup>8</sup>Es bestehen keine Bedenken, für den Grundbesitz von Personen- bzw. Kapitalgesellschaften entsprechend der Regelung bei vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaften (> Absatz 5 Nr. 2) Basiswerte für die Dauer eines Jahres ab dem Besteuerungszeitpunkt des jeweils ersten Erwerbsfalls anzusetzen.

(7) <sup>1</sup>Ist im Fall einer **Grundstücksschenkung** absehbar, dass der Steuerwert der freigebigen Zuwendung niedriger als der persönliche Freibetrag des Erwerbers ausfällt und führt auch eine Zusammenrechnung mit früheren Zuwendungen von derselben Person (§ 14 ErbStG) nicht zu einer Steuerfestsetzung gegen den Erwerber, kann auf eine Feststellung des Grundbesitzwerts zunächst verzichtet werden. <sup>2</sup>Die Bedarfsbewertung für das Grundstück 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.<sup>3</sup> Soweit die Besteuerungsgrundlagen, z.B. die tatsächlich erzielte oder die übliche Miete, für die nachträgliche Feststellung des Grundstückswerts nicht mehr ermittelt werden können, sind sie zu schätzen.<sup>4</sup> Nach § 181 Abs. 5 Satz 1 AO kann eine gesonderte Feststellung des Bedarfs werts auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als der Bedarfs wert für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist; hierbei bleibt § 171 Abs. 10 AO außer Betracht.

(8)<sup>1</sup> In den Fällen der mittelbaren Grundstücksschenkung (> R 16) ist eine gesonderte Feststellung des Grundbesitz werts nicht durchzuführen.<sup>2</sup> Entsprechendes gilt, wenn der Jahreswert der Nutzungen eines Grundstücks nach § 16 BewG zu begrenzen ist.

## C.1. Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

### Zu §§ 140 und 141 BewG

#### R 125. Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

(1)<sup>1</sup> Die **wirtschaftliche Einheit** des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist nach § 33 BewG der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft.<sup>2</sup> Die Definition der wirtschaftlichen Einheit richtet sich im übrigen nach § 2 BewG.

(2)<sup>1</sup> Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 141 BewG dauernd zu dienen bestimmt sind.<sup>2</sup> Entscheidend ist ihre Zweckbestimmung zum Besteuerungszeitpunkt (§ 138 Abs. 1 BewG in Verbindung mit §§ 9 und 11 ErbStG).<sup>3</sup> Wirtschaftsgüter, die außer im eigenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auch in einem demselben Inhaber gehörenden Gewerbebetrieb verwendet werden, gehören grundsätzlich nur insoweit zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, als sie nicht nach § 95 BewG dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind.

(3)<sup>1</sup> Zu den Wirtschaftsgütern, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind, können auch Grunddienstbarkeiten, wiederkehrende Nutzungen und Leistungen sowie **immaterielle Wirtschaftsgüter** gehören.<sup>2</sup> Die Aufzählung der einzelnen immateriellen Wirtschaftsgüter in § 140 Abs. 1 Satz 2 BewG ist nicht abschließend.

(4)<sup>1</sup> **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.<sup>2</sup> Das ist in der Regel der Fall, wenn sie keine andere Zweckbestimmung erhalten haben.<sup>3</sup> 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;
4. ein Teil eines Betriebs oder auch ein ganzer Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, der auf bestimmte oder unbestimmte Zeit nicht bewirtschaftet wird.

(5) 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 §§ 51, 51a und 62 BewG.

#### R 126. Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Grundvermögen

(1) Wirtschaftsgüter gehören vorbehaltlich **§ 69 BewG** zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn sie einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (§ 141 BewG) zu dienen bestimmt sind.

(2) <sup>1</sup>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**. <sup>2</sup>Wegen der Einzelheiten der Abgrenzung wird auf Abschnitt 2 BewR Gr verwiesen (> R 130 Abs. 5 sowie R 131 und 132).

(3) Bei der **Beherbergung von Fremden** richtet sich die Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Grundvermögen nach den Grundsätzen von R 137 EStR.

#### **R 127. Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Betriebsvermögen**

(1) Bei der Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom **Betriebsvermögen** ist R 135 EStR entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die im Eigentum einer der in § 97 Abs. 1 BewG bezeichneten **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen** stehen, sind wegen der Rechtsform des Eigentümers mit Ausnahme der Fälle des § 51a BewG Betriebsvermögen. <sup>2</sup>Diese Flächen sind wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten.

(3) <sup>1</sup>Gehören **Tierbestände** oder Zweige des Tierbestands weder nach §§ 51 und 51a BewG noch nach § 62 BewG zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, gehören auch die mit ihnen in wirtschaftlicher Verbindung stehenden Gebäude oder Gebäudeteile nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. <sup>2</sup>Zu den Gebäuden und Gebäudeteilen sind auch die Grundflächen und die Beiflächen, wie Zuwege, Auslauf für Tiere usw., zu rechnen. <sup>3</sup>Mit den Tierbeständen gehören auch die übrigen mit ihnen wirtschaftlich zusammenhängenden Wirtschaftsgüter, wie Futtermittel und andere Betriebsmittel, nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen.

(4) Wird ein Gewerbebetrieb in einem Gebäude unterhalten, das auch dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dient, ist der entsprechende **Gebäudeteil** nur insoweit dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen, als er nicht nach § 99 Abs. 1 BewG dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist.

#### **R 128. Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom übrigen Vermögen**

(1) **Bewegliche Wirtschaftsgüter**, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen bestimmt sind, tatsächlich aber zum Besteuerungszeitpunkt (> R 125 Abs. 2) einem derartigen Betrieb des Eigentümers nicht dienen, gehören nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum übrigen Vermögen.

(2) <sup>1</sup>Der **Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zählt nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 33 Abs. 3 Nr. 3 BewG), sondern zum übrigen Vermögen. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Über- und Unterbestand an Betriebsmitteln bei den einzelnen Nutzungen werden ausgeglichen. <sup>4</sup>Der Überbestand ist mit dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 1 BewG) anzusetzen.

(3) Nach § 140 Abs. 2 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 Abs. 1 Satz 2 ErbStG und im Schenkungsfall bei der Ermittlung des Steuerwerts der freigebigen Zuwendung (§ 7 Abs. 1 ErbStG) zu berücksichtigen.

#### **R 129. Betrieb der Land- und Forstwirtschaft**

(1) <sup>1</sup>Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (§ 141 Abs. 1 BewG) setzt weder eine **Mindestgröße** noch vollen land- und forstwirtschaftlichen Besatz mit Wirtschaftsgebäuden, Betriebsmitteln usw. voraus. <sup>2</sup>Auch ein einzelnes land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück, das gemäß § 69 BewG

nicht zum Grundvermögen zu rechnen ist, kann ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sein.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> Besonderheiten der jeweiligen Nutzung sind zu berücksichtigen.

(2) <sup>1</sup> In den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sind auch dem Eigentümer des Grund und Bodens nicht gehörende Gebäude, die auf dem Grund und Boden des Betriebs stehen, und dem Eigentümer des Grund und Bodens nicht gehörende Betriebsmittel, die der Bewirtschaftung des Betriebs dienen, einzubeziehen (§ 34 Abs. 4 BewG). <sup>2</sup> Diese Vorschrift gilt sowohl für im ganzen **verpachtete Betriebe** als auch für einzeln **verpachtete Flächen** (Stüchländereien). <sup>3</sup> Wird ein Betrieb im ganzen verpachtet, bildet er zusammen mit den dem Pächter gehörenden Betriebsmitteln und Gebäuden, die auf dem zum Betrieb gehörenden Grund und Boden errichtet sind, eine wirtschaftliche Einheit.

(3) <sup>1</sup> **Stüchländereien** bilden eine wirtschaftliche Einheit für sich (§ 34 Abs. 7 BewG). <sup>2</sup> Unter den Begriff der Stüchländereien fallen auch die Flächen, die aus einem vollständigen Betrieb, zu dem Gebäude und Betriebsmittel gehören, verpachtet 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. <sup>3</sup> Bei nur vorübergehender Verpachtung (i.d.R. weniger als sechs Jahre) kann in diesen Fällen die Bildung einer besonderen wirtschaftlichen Einheit unterbleiben. <sup>4</sup> Mehrere Stüchländereien in der Hand eines Eigentümers können zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst werden. <sup>5</sup> Kleingärten im Sinne des Bundeskleingartengesetzes (BKleingG) sind regelmäßig Stüchländereien.

(4) <sup>1</sup> Ein **Anteil** des Eigentümers eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft **an Wirtschaftsgütern**, die einer Gesellschaft oder Gemeinschaft des bürgerlichen Rechts gehören, ist in den Betrieb einzubeziehen, wenn die Wirtschaftsgüter dauernd im Betrieb genutzt werden (§ 34 Abs. 6 BewG). <sup>2</sup> Das gilt auch, wenn an der Gesellschaft oder Gemeinschaft Personen beteiligt sind, die nicht Inhaber von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sind.

(5) <sup>1</sup> Wird ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft von einer **Gesellschaft oder Gemeinschaft des bürgerlichen Rechts** betrieben, sind außer den Wirtschaftsgütern (§ 33 Abs. 2 BewG), die der Gesellschaft oder Gemeinschaft gehören, auch die im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter oder Gemeinschaftler stehenden und dem Betrieb zu dienen bestimmten Wirtschaftsgüter, z. B. Nutzflächen, Gebäude oder Betriebsmittel, in den Betrieb einzubeziehen. <sup>2</sup> Dies gilt nicht für die Betriebswohnungen und den Wohnteil.

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

### R 130. Betriebsteil

(1) Der **Betriebsteil** umfasst die in § 34 Abs. 2 BewG bezeichneten Nutzungen und Wirtschaftsgüter sowie die Nebenbetriebe einschließlich der dazugehörenden Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel.

(2) <sup>1</sup> Die **Gesamtfläche** des Betriebsteils gliedert sich in

1. die Flächen im Sinne von § 1 des Bodenschätzungsgesetzes (BodSchätzG),
2. die weinbaulich genutzten Flächen,
3. die forstwirtschaftlich genutzten Flächen,
4. die Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen, soweit sie nicht zu den Betriebswohnungen oder zum Wohnteil gehören,
5. die sonstigen Flächen (z. B. Geringstland, Unland, Abbauland, fischereiwirtschaftlich genutzte Wasserflächen).

<sup>2</sup> Zu den Flächen im Sinne der Nr. 4 gehören auch Wege, Hecken, Gräben, Grenzraine und dergleichen. <sup>3</sup> Die nach § 142 Abs. 2 BewG erforderlichen Flächenangaben sind auf volle Ar abzurunden.

(3) Flächen im Sinne von **§ 1 BodSchätzG** sind die Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung, der Nutzungsteile Hopfen und Spargel, der gärtnerischen Nutzungsteile und der bodengebundenen sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsteile (z. B. Saatzucht, Weihnachtsbaumkultur).

(4) <sup>1</sup>Die **Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen** umfassen die Gebäude- und Gebäudenebenflächen, soweit sie nicht den Wohngebäuden zuzuordnen sind. <sup>2</sup>Nicht zu den Wohngebäuden gehörende Gartenflächen (> R 132 Abs. 6 Satz 2) sind der landwirtschaftlichen Nutzung zuzurechnen. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Diese Flächen sind regelmäßig aus den Katasterunterlagen zu übernehmen. <sup>5</sup>Sind in einem forstwirtschaftlichen Betriebswerk oder Betriebsgutachten derartige Flächenanteile der forstwirtschaftlichen Nutzung zugerechnet, ist dem bei der Bewertung zu folgen. <sup>6</sup>Wegen der Behandlung der Wege und Holzlagerplätze bei der forstwirtschaftlichen Nutzung > R 138 Abs. 2.

(5) <sup>1</sup>Als **Wirtschaftsgebäude** im Sinnes des Absatzes 1 kommen insbesondere Gebäude zur Unterbringung von Vieh, Vorräten, Maschinen und anderen Betriebsmitteln sowie Verkaufs-, Arbeits- und Sozialräume in Betracht. <sup>2</sup>Hierzu gehören auch die Büros, in denen die mit der Betriebsorganisation und Betriebsführung zusammenhängenden Arbeiten vorgenommen werden.

(6) Werden Tierbestände, die nach § 51 BewG zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehören, vom Inhaber dieses Betriebs vorübergehend in einen anderen Betrieb als **Pensionsvieh** gegeben, können diese Tierbestände nicht nach § 34 Abs. 4 BewG in den Pensionsbetrieb einbezogen werden.

### R 131. Betriebswohnungen

(1) <sup>1</sup>Gebäude oder Gebäudeteile des Betriebs, die dessen Arbeitnehmern und deren Familienangehörigen zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellt werden, sind **Betriebswohnungen**. <sup>2</sup>Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Wohnungsinhaber oder seine Familienangehörigen ganz in dem Betrieb tätig sind. <sup>3</sup>Es genügt, dass der jeweilige Arbeitnehmer vertraglich dazu verpflichtet ist, wenigstens 100 Arbeitstage oder 800 Arbeitsstunden im Jahr mitzuarbeiten. <sup>4</sup>Das Merkmal der Betriebswohnung bleibt bei fortdauernder Nutzung der Wohnung durch den Arbeitnehmer nach Eintritt in den Ruhestand erhalten.

(2) <sup>1</sup>Zum Grund und Boden der Betriebswohnungen im Sinne des § 141 Abs. 3 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. <sup>2</sup>Bei der Abgrenzung der Gartenflächen gilt R 132 Abs. 6 Satz 2 entsprechend.

### R 132. Wohnteil

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Gebäude oder Gebäudeteile, die Altenteilern zu Wohnzwecken dienen, gehören zum Wohnteil, wenn die Nutzung der Wohnung in einem Altenteilsvertrag geregelt ist. <sup>3</sup>Werden dem Hauspersonal nur einzelne zu Wohnzwecken dienende Räume überlassen, rechnen diese zum Wohnteil des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft. <sup>4</sup>Bei der Überlassung von Wohnungen an Arbeitnehmer des Betriebs ist R 131 Abs. 1 anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>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 selbständig leitet und die Lage der Wohnung die hierfür erforderliche Anwesenheit im Betrieb ermöglicht. <sup>2</sup>Wird er darin von anderen Personen, z.B. einem Angestellten unterstützt, ändert dies an der Zurechnung zum Wohnteil nichts. <sup>3</sup>Die Wohnung des Inhabers eines größeren Betriebs, der den Betrieb durch eine andere Person selbständig verwalten lässt, gehört dagegen nicht zum Wohnteil, sondern zum Grundvermögen. <sup>4</sup>Herrenhäuser und Schlösser ge-



hören insoweit zum Wohnteil, als sie bei Vorliegen der oben bezeichneten Voraussetzungen dem Inhaber des Betriebs, seinen Familienangehörigen oder den Altenteilern zu Wohnzwecken dienen.

(3) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Eine mehr als nur gelegentliche Tätigkeit kann schon bei einem jährlichen Arbeitsaufwand von insgesamt vier bis sechs Wochen gegeben sein. <sup>3</sup>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 m<sup>2</sup> 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) <sup>1</sup>Die Wohnung des Betriebsinhabers muss sich nicht in unmittelbarer Nachbarschaft oder auf dem Hauptgrundstück eines mehrere Grundstücke umfassenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs befinden. <sup>2</sup>Entscheidend ist, dass die **Lage der Wohnung** dem Betriebsinhaber ermöglicht, soweit erforderlich im Betrieb anwesend zu sein und in den Betriebsablauf einzugreifen.

(6) <sup>1</sup>Zum **Grund und Boden des Wohnteils** im Sinne des § 141 Abs. 4 BewG zählen neben der bebauten Fläche auch die übrigen Flächen, wie z. B. Stellplätze und Gärten. <sup>2</sup>Die Zuordnung des Grund und Bodens sowie der Gartenflächen richtet sich nach den entsprechenden ertragsteuerlichen Abgrenzungskriterien. <sup>3</sup>Folglich kann nur der Teil des Grund und Bodens dem Wohnteil zugerechnet werden, der nach § 52 Abs. 15 EStG 1997 steuerfrei entnommen werden konnte.

(7) <sup>1</sup>Bei verpachteten Betrieben scheidet der Eigentümer aus der Bewirtschaftung des Betriebes aus. <sup>2</sup>Die notwendige Bindung an den Betrieb ist nicht mehr gegeben. <sup>3</sup>Die **Verpächterwohnung** gehört damit grundsätzlich nicht mehr zum Wohnteil, sondern zum Grundvermögen. <sup>4</sup>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 § 142 BewG**

### **R 133. Allgemeines zur Ermittlung des Betriebswerts**

(1) <sup>1</sup>Die in § 142 Abs. 1 BewG genannten Vorschriften gelten zwar für die Feststellung von Einheitswerten; sie sind jedoch **sinngemäß** auch bei der Ermittlung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebswerts **anzuwenden**. <sup>2</sup>Dabei sind die in diesen Vorschriften enthaltenen Begriffe jeweils wie folgt zu ersetzen:

- Feststellungszeitpunkt durch Besteuerungszeitpunkt,
- Einheitswert durch Betriebswert,
- Vergleichswert durch Ertragswert,
- Wohnungswert durch Wert des Wohnteils,
- Sonderkultur durch Nutzungsteil der landwirtschaftlichen Nutzung.

(2) <sup>1</sup>Die **sinngemäße Anwendung von § 48a BewG** führt zu einer Aufteilung des Betriebswerts. <sup>2</sup>Dabei ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem für die landwirtschaftliche Nutzung maßgebenden Ertragswert und dem höheren Ertragswert, der durch die unter § 48a Nr. 1 bis 3 BewG bezeichneten Nutzungen bedingt ist, zu ermitteln. <sup>3</sup>Das gilt nicht, wenn der Nutzungsberechtigte die bisher vom Eigentümer vorgenommene Nutzung beibehält. <sup>4</sup>Bei der Feststellung des Grundbesitzwerts des Eigentümers ist der Unterschiedsbetrag nicht zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Bei der Feststellung eines Grundbesitzwerts für den Nutzungsberechtigten ist nur der Unterschiedsbetrag zu berücksichtigen.

(3) <sup>1</sup>In den Fällen des § 34 Abs. 4 BewG ist der **Betriebswert nach § 142 Abs. 4 BewG aufzuteilen**. <sup>2</sup>Eine Aufteilung kommt insbesondere in Betracht bei Verpachtungen, bei denen in den Betrieb des Verpächters auch die dem Eigentümer des Grund und Bodens nicht gehörenden Wirtschaftsgüter,

die der Bewirtschaftung des Betriebs dienen, einbezogen sind. <sup>3</sup> Dies gilt auch bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, der von einer Gesellschaft oder Gemeinschaft des bürgerlichen Rechts geführt wird (> § 34 Abs. 6 BewG).

(4) Bei der **Abgrenzung der landwirtschaftlichen von der gewerblichen Tierhaltung** unter sinngemäßer Anwendung von § 51 BewG ist R 124a EStR zu beachten.

(5) <sup>1</sup> **Gemeinschaftliche Tierhaltungen** sind nach § 51a Abs. 1 Satz 1 BewG der landwirtschaftlichen Nutzung zuzuordnen. <sup>2</sup> Ihre Bewertung erfolgt gesondert nach dem Einzelertragswertverfahren (§ 142 Abs. 2 Satz 1 BewG).

(6) Bei der Ermittlung des Betriebswerts auf Grundlage der in § 142 Abs. 2 Nr. 1 bis 6 BewG genannten Ertragswerte sind die **Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen** mit Ausnahme der Flächen der gärtnerischen Nutzung unter Glas und Kunststoffen nicht zu berücksichtigen.

(7) Neben dem Ansatz der in § 142 Abs. 2 Nr. 1 bis 6 BewG genannten Ertragswerte erfolgt keine gesonderte Berücksichtigung des Werts von **anderen Wirtschaftsgütern** (z. B. Wirtschaftsgebäude, Tierbestände).

(8) <sup>1</sup> Die Summe der Ertragswerte der Nutzungen und Nutzungsteile sowie der Einzelertragswerte bilden den **Betriebswert**. <sup>2</sup> In den Fällen des § 142 Abs. 3 BewG ist der Einzelertragswert des Betriebsteils der Betriebswert.

(9) Wirtschaftsgüter, die **verschiedenen Nutzungen und Nutzungsteilen** zu dienen bestimmt sind, sind den Nutzungen und den Nutzungsteilen zuzuordnen, denen sie zum Besteuerungszeitpunkt überwiegend dienen.

#### R 134. Einzelertragswertverfahren

(1) <sup>1</sup> Der **Einzelertragswert** ist zu ermitteln

1. in den nach § 142 Abs. 2 BewG vorgeschriebenen Fällen der Nebenbetriebe, des Abbaulands, der gemeinschaftlichen Tierhaltung und der in § 142 Abs. 2 Nr. 5 BewG nicht genannten Nutzungsteile der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung (> § 125 Abs. 7 Nr. 2 BewG) oder,
2. wenn der Steuerpflichtige nach § 142 Abs. 3 BewG einen entsprechenden Antrag für den Betriebsteil insgesamt stellt.

<sup>2</sup> Zum Einzelertragswertverfahren auf Antrag > R 154.

(2) <sup>1</sup> Bei der Ermittlung des Ertragswerts im Einzelertragswertverfahren sind die **allgemeinen Bewertungsgrundsätze des § 36 Abs. 2 BewG** zu beachten mit der Maßgabe, dass der Ertragswert das 18,6fache des Reinertrags ist (§ 142 Abs. 1 Satz 2 BewG). <sup>2</sup> Bei der Ermittlung des Einzelertragswerts sind die tatsächlichen Verhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt unter Anwendung der Wertverhältnisse zum 1.1.1996 zu berücksichtigen. <sup>3</sup> Anders als beim vergleichenden Ertragswertverfahren (§ 37 Abs. 1 BewG) oder bei der Bewertung unter Verwendung fester, standardisierter Ertragswerte (§ 142 Abs. 2 Nr. 1 bis 6 BewG) erfasst der Einzelertragswert die individuelle Ertragsfähigkeit des Betriebs, das heißt, es ist nur die Ertragsfähigkeit zu ermitteln, die sich aus der Anwendung der allgemeinen Bewertungsgrundsätze auf die Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung der tatsächlichen Ertragsbedingungen des einzelnen Betriebs ergeben. <sup>4</sup> Dabei sind die in § 38 Abs. 2 BewG aufgeführten natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zu berücksichtigen. <sup>5</sup> Der flächenbezogene Einzelertragswert darf den Ertragswert des Geringstlandes nicht unterschreiten.

(3) <sup>1</sup> Bei der Ermittlung des Einzelertragswerts für **Nebenbetriebe** (> R 130 Abs. 1) ist nur der Ertrag zugrunde zu legen, der nicht bereits bei der Bewertung des Hauptbetriebs berücksichtigt worden ist. <sup>2</sup> Das ist z. B. bei der Forellenträuferei der Mehrertrag, der sich durch die Bearbeitung der im Hauptbetrieb erzeugten Forellen ergibt.

(4) <sup>1</sup> 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. <sup>2</sup> Stillgelegte Kiesgruben und Steinbrüche eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, die weder kulturfähig sind noch bei geordneter Wirtschaftsweise Ertrag abwerfen können, ge-

hören zum Unland und nicht zum Abbauland. <sup>3</sup>Zur Vereinfachung der Bewertung des Abbaulandes können als Einzelertragswert regelmäßig pauschal 5 EUR je Ar angesetzt werden. <sup>4</sup>Abweichend von dem vorgenannten pauschalen Wertansatz sind individuelle Einzelertragswertermittlungen nur bei Vorliegen besonderer Verhältnisse vorzunehmen.

(5) <sup>1</sup>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 Einzelertragswertverfahrens zu ermitteln und daraus der Wert des entsprechenden Anteils zu berechnen. <sup>2</sup>Falls die Grenzen des § 51a Abs. 1 Nr. 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 § 51 Abs. 1a und § 51a Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d BewG zulässig sind. <sup>3</sup>Bei den betreffenden Gesellschaftern oder Mitgliedern ist § 51 Abs. 2 bis 4 BewG anzuwenden.

### R 135. Landwirtschaftliche Nutzung

(1) Zur landwirtschaftlichen Nutzung – ohne Hopfen und Spargel – gehören alle Wirtschaftsgüter, die der Nutzung von **Ackerland und Grünland** sowie der **landwirtschaftlichen Tierhaltung** dienen.

(2) Die **Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung** umfasst das der Bodenschätzung nach dem BodSchätzG unterliegende Ackerland und Grünland einschließlich der stillgelegten Flächen und der Brachflächen, die Gemüsebauflächen zur industriellen Verwertung (Konserven- und Kühlkostindustrie), die Bagatellflächen sowie Gründüngungsflächen für die Dauer mindestens einer Vegetationsperiode bei Baumschulen.

(3) <sup>1</sup>Von den bodengeschätzten Flächen gehören die Flächen der gärtnerischen Nutzung, der Weihnachtsbaumkulturen und der Saatzucht **nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung**. <sup>2</sup>Die Eigentumsflächen der Besamungsstationen gehören unabhängig vom jeweiligen Nachweis im Kataster ebenfalls nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung, sondern zur sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung.

(4) <sup>1</sup>In die landwirtschaftliche Nutzung werden Spargelanbauflächen sowie Freilandflächen der gärtnerischen Nutzungsteile einbezogen, wenn sie eine Fläche von jeweils 10 Ar nicht übersteigen (**Bagatellflächen**). <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn sonst keine landwirtschaftliche Nutzung vorhanden ist. <sup>3</sup>Flächen unter Glas und Kunststoffen sind stets bei der gärtnerischen Nutzung zu erfassen.

(5) **Flächen des Obstbaus der extensiven Anbauformen**, wie Streupflanzungen (Obstbäume und Sträucher, die einzeln auf Acker, Grünland oder an Wegrändern angebaut sind) und der Obstbau an Straßen- und Wegrändern, werden in die landwirtschaftliche Nutzung einbezogen.

(6) <sup>1</sup>Der **Ertragswert der landwirtschaftlichen Nutzung** – ohne Hopfen und Spargel und mit Ausnahme der gemeinschaftlichen Tierhaltung – ergibt sich aus der Multiplikation der regelmäßig im Liegenschaftskataster nachgewiesenen Ertragsmesszahlen (EMZ) der Eigentumsflächen mit 0,35 EUR je EMZ. <sup>2</sup>Dabei sind nur die EMZ zu berücksichtigen, die auf die nach Absatz 2 definierten Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung entfallen. <sup>3</sup>Können die entsprechenden EMZ nicht unmittelbar aus dem Liegenschaftskataster entnommen werden, sind sie grundsätzlich aus den durchschnittlichen EMZ der Belegenheitsgemarkung abzuleiten. <sup>4</sup>In dem aus den EMZ abgeleiteten Ertragswert sind alle der landwirtschaftlichen Nutzung dienenden Wirtschaftsgüter erfasst.

### R 136. Nutzungsteil Hopfen

(1) <sup>1</sup>Zum **Nutzungsteil Hopfen** gehören alle Wirtschaftsgüter, die der Erzeugung von Hopfen dienen. <sup>2</sup>Dazu gehören insbesondere die Junghopfenflächen und mit Gerüstanlagen versehene Ertragsflächen einschließlich der dazu gehörenden Randflächen sowie die Gebäude für Pflückmaschinen, Hopfendarren und Hopfenkonditionierungsanlagen.

(2) Die **Fläche des Nutzungsteils Hopfen** umfasst die Flächen im Sinne des BodSchätzG, die dem Hopfenbau dienen.

(3) Der **Ertragswert** für den Nutzungsteil Hopfen ergibt sich aus der Multiplikation der Fläche des Nutzungsteils in Ar mit dem Ertragswert von 57 EUR je Ar (§ 142 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b BewG).

### R 137. Nutzungsteil Spargel

(1) <sup>1</sup>Zum **Nutzungsteil Spargel** gehören alle Wirtschaftsgüter, die der Erzeugung von Spargel dienen. <sup>2</sup>Dazu gehören insbesondere die Spargelanzuchtflächen, Junganlagen und Ertragsanlagen einschließlich der Randflächen sowie die Räume für Verkauf, Kühlung und Marktaufbereitung.

(2) <sup>1</sup>Die **Fläche des Nutzungsteils Spargel** umfasst die selbstbewirtschafteten Flächen im Sinne des BodSchätzG, die dem Spargelbau dienen. <sup>2</sup>Bei Zu- oder Verpachtungen von Flächen, die dem Spargelbau dienen, ist R 133 Abs. 2 zu beachten.

(3) Soweit Flächen, die der Erzeugung von Spargel dienen, 10 Ar nicht übersteigen, sind sie als **Ba- gatellflächen** der landwirtschaftlichen Nutzung mit 0,35 EUR je EMZ zu bewerten (> R 135 Abs. 4).

(4) Der **Ertragswert** für den Nutzungsteil Spargel ergibt sich aus der Multiplikation der Fläche des Nutzungsteils in Ar mit dem Ertragswert von 76 EUR je Ar (§ 142 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c BewG).

### R 138. Forstwirtschaftliche Nutzung

(1) <sup>1</sup>Zur forstwirtschaftlichen Nutzung gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die der Erzeugung und Gewinnung von Rohholz dienen. <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter der forstwirtschaftlichen Nutzung sind insbesondere die der Holzherstellung dienenden Flächen, die Waldbestockung sowie die Wirtschaftsgebäude und die Betriebsmittel. <sup>3</sup>Zu dem normalen Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln der forstwirtschaftlichen Nutzung gehört auch eingeschlagenes Holz, soweit es den jährlichen Nutzungssatz im Sinne des § 34b Abs. 4 Nr. 1 EStG nicht übersteigt. <sup>4</sup>Ein Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln zählt zum übrigen Vermögen und ist bei der forstwirtschaftlichen Nutzung nicht zu bewerten. <sup>5</sup>Durch Windbruch und Windwurf angefallenes Holz gilt solange nicht als eingeschlagen, wie es mit der Wurzel verbunden ist.

(2) <sup>1</sup>Die Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung umfasst alle Flächen, die dauernd der Erzeugung von Rohholz gewidmet sind (Holzboden- und Nichtholzbodenfläche). <sup>2</sup>Zur **Holzbodenfläche** rechnen neben den bestockten Flächen auch Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, wenn ihre Breite einschließlich der Gräben 5 m nicht übersteigt, sowie Blößen (Flächen, die nur vorübergehend nicht bestockt sind). <sup>3</sup>Zur **Nichtholzbodenfläche** rechnen die dem Transport und der Lagerung des Holzes dienenden Flächen (Waldwege, ständige Holzlagerplätze usw.), wenn sie nicht zur Holzbodenfläche gerechnet werden. <sup>4</sup>Dazu gehören auch die Flächen der Saat- und Pflanzkämpfe und der Samenplantagen, wenn sie zu mehr als zwei Drittel der Erzeugung von Pflanzen für den eigenen Betrieb dienen. <sup>5</sup>Das gilt auch für Wildäcker und Wildwiesen, soweit sie nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung oder zum Geringstland gehören. <sup>6</sup>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.

(3) <sup>1</sup>Die in § 142 Abs. 2 Nr. 2 BewG verwendeten **Begriffe** werden wie folgt definiert:

1. Nutzungsgröße ist die Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung gemäß Absatz 2;
2. zu den einzelnen Baumartengruppen gehören:
  - a) zur Baumartengruppe Fichte: Fichten, Tannen, Douglasien und Weymouthskiefern sowie die unter Buchstabe b) nicht erfassten Nadelbaumarten,
  - b) zur Baumartengruppe Kiefer: Kiefern (außer Weymouthskiefern) und Lärchen,
  - c) zur Baumartengruppe Buche und sonstiges Laubholz: Buchen und sonstige Laubhölzer einschließlich Roteichen,
  - d) zu den Eichen zählen alle übrigen Eichenarten;
3. zum Nichtwirtschaftswald gehören alle Waldbestände, deren nachhaltige Nutzungsmöglichkeit nicht mehr als 1 Erntefestmeter Derbholz ohne Rinde je Jahr und ha beträgt;
4. der Plenterwald besteht aus sehr ungleichaltrigen und ungleichstarken Bäumen in stamm- und gruppenweiser Mischung.

<sup>2</sup>Die für die Bewertung erforderlichen Grunddaten sind ggf. einem forstwirtschaftlichen Betriebsgutachten oder Betriebswerk zu entnehmen.

(4) <sup>1</sup>Der **Ertragswert der forstwirtschaftlichen Nutzung** ergibt sich aus der Multiplikation der in § 142 Abs. 2 Nr. 2 BewG genannten Ertragswerte mit den dazugehörigen Flächenanteilen in Ar. <sup>2</sup>Die Bewertung der forstwirtschaftlichen Nutzung erfolgt mittels der in § 142 Abs. 2 Nr. 2 Buchstaben a bis f BewG alters- und baumartenspezifisch festgeschriebenen Ertragswerte. <sup>3</sup>Weitere, dort nicht gesondert aufgeführte Flächenbestandteile der forstwirtschaftlichen Nutzung, wie beispielsweise Niederwald, Blößen sowie Nichtholzbodenflächen sind mit einem Festwert von 0,26 EUR je Ar zu bewerten. <sup>4</sup>Forstbetriebe mit einer Gesamtgröße bis zu 10 ha sind unabhängig von ihrer Baumarten- und Altersklassenzusammensetzung ebenfalls mit einem Festwert von 0,26 EUR je Ar zu bewerten.

### R 139. Weinbauliche Nutzung

(1) <sup>1</sup>Zur weinbaulichen Nutzung gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die der Erzeugung von Trauben sowie der Gewinnung von Maische, Most und Wein aus diesen dienen. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Bei Betrieben, die die erzeugten Trauben zu Fass- und Flaschenwein ausbauen, gehören die gesamten Vorräte an Fass- und Flaschenwein aus den Ernten der letzten fünf Kalenderjahre vor dem Besteuerungszeitpunkt zum normalen Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (§ 56 Abs. 2 Satz 1 BewG).

(2) <sup>1</sup>Die **Fläche der weinbaulichen Nutzung** des Betriebs wird unter Berücksichtigung von R 130 Abs. 2 ermittelt. <sup>2</sup>Sie umfasst die im Ertrag stehenden Rebanlagen, die vorübergehend nicht bestockten Flächen sowie die noch nicht ertragsfähigen Jungfelder. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Ist dies nicht der Fall, sind Rebmuttergärten und Rebschulen dem Nutzungsteil Baumschulen der gärtnerischen Nutzung zuzuordnen (> R 143 Abs. 5). <sup>5</sup>In die Weinbaulage eingesprenzte Flächen anderer Nutzungen sind der weinbaulichen Nutzung zuzurechnen, wenn sie nur vorübergehend nicht weinbaulich genutzt werden. <sup>6</sup>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.

(3) <sup>1</sup>Bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit der weinbaulichen Nutzung sind die Form der Verwertung der geernteten Trauben und das Weinbaugebiet zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Es werden folgende **Verwertungsformen** unterschieden:

1. Traubenerzeugung und Fassweinausbau (§ 142 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a BewG)

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

2. Flaschenweinausbau (§ 142 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b BewG)

Der Flaschenweinausbau umfasst die Erzeugung und die Verarbeitung der Trauben im eigenen Betrieb und den Ausbau sowie die Bereitung und den Verkauf von Flaschenwein.

<sup>3</sup>Die Zuordnung der Flächen der weinbaulichen Nutzung zu den Weinbaugebieten nach § 142 Abs. 2 Nr. 3 BewG richtet sich nach der Definition der Anbaugebiete des Weinrechts.

(4) **Stückländereien**, die zur weinbaulichen Nutzung gehören, sind der Verwertungsform Traubenerzeugung und Fassweinausbau zuzuordnen.

(5) <sup>1</sup>Der **Ertragswert der weinbaulichen Nutzung** ergibt sich aus der Multiplikation der in § 142 Abs. 2 Nr. 3 BewG genannten Ertragswerte mit den dazugehörigen Flächenanteilen in Ar. <sup>2</sup>Kommen die vorstehend bezeichneten Verwertungsformen in einem Betrieb nebeneinander vor, ist der zutreffende Ertragswert unter Berücksichtigung der auf die jeweilige Verwertungsform nachhaltig entfallenden Flächenanteile zum Besteuerungszeitpunkt zu ermitteln. <sup>3</sup>Erstreckt sich die Fläche der weinbaulichen Nutzung über mehrere Weinbaugebiete, sind bei der Ermittlung des Ertragswerts der weinbauli-

chen Nutzung die auf die einzelnen Weinbaugebiete entfallenden Flächenanteile entsprechend zu berücksichtigen.

#### R 140. Grundlagen der gärtnerischen Nutzung

(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

1. die Nutzungsteile:

- a) Gemüse-, Blumen und Zierpflanzenbau (> R 141),
- b) Obstbau (> R 142),
- c) Baumschulen (> R 143);

2. die Kleingärten im Sinne des BKleingG (> R 129 Abs. 3 Satz 5).

(3) **Bagatellflächen** gehören nach Maßgabe R 135 Abs. 4 nicht zur gärtnerischen Nutzung.

(4) <sup>1</sup>Die **Zurechnung der Flächen zu den Nutzungsteilen** bzw. den jeweiligen besonderen Flächenarten richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt. <sup>2</sup>Ist eine Zurechnung zum Besteuerungszeitpunkt nicht möglich, sind die Verhältnisse bei der letztmaligen Nutzung der Fläche zugrunde zu legen.

(5) <sup>1</sup>Der **Ertragswert der gärtnerischen Nutzung** ergibt sich aus der Multiplikation der in § 142 Abs. 2 Nr. 4 BewG genannten Ertragswerte mit den zugehörigen Flächenanteilen der einzelnen Nutzungsteile in Ar. <sup>2</sup>Bei Zupachtung von Flächen der gärtnerischen Nutzung ist R 133 Abs. 2 zu beachten.

(6) Kleingärten werden wie Freiland-Gemüsebau bewertet.

#### R 141. Nutzungsteil Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenbau

(1) <sup>1</sup>Die **Fläche des Nutzungsteils** Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenbau (> R 130 Abs. 2) ist für die Bewertung wie folgt zu gliedern:

1. durch Gemüsebau genutzte Flächen:

- a) Freilandflächen,
- b) Flächen unter Glas und Kunststoffen;

2. durch Blumen- und Zierpflanzenbau genutzte Flächen:

- a) Freilandflächen,
- b) beheizbare Flächen unter Glas und Kunststoffen,
- c) nichtbeheizbare Flächen unter Glas und Kunststoffen.

<sup>2</sup>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) Für die **Zurechnung von Flächen** zum Gemüsebau bzw. Blumen- und Zierpflanzenbau gilt R 140 Abs. 4 sinngemäß.

(3) <sup>1</sup>Zur **Freilandfläche** gehören auch Flächen unter Niederglas, Folientunneln bis 1,50 m Höhe, Flachfolie oder -vlies. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn derartige Flächen beheizbar sind.

(4) <sup>1</sup>Zu **Flächen unter Glas und Kunststoffen** gehören insbesondere mit Gewächshäusern (z.B. Breitschiff-, Venlo- und Folienhäuser), Folientunneln höher als 1,50 m und anderen Kulturräumen (z. B. Treibräume) überbaute Flächen. <sup>2</sup>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.

(5) <sup>1</sup>Zu den **heizbaren Flächen** unter Glas und Kunststoffen gehören alle Flächen, die über stationäre Heizungsanlagen (z. B. Kesselanlagen, Kraft-Wärmekopplungsanlagen) beheizt werden können. <sup>2</sup>Entsprechend gehören nicht oder nur über mobile Heizungsanlagen (z. B. Luftheritzer) beheizbare Flächen zu den nicht heizbaren Flächen unter Glas und Kunststoffen.

(6) Gemüsebau auf **Freilandflächen zur industriellen Verwertung** (Konserven- und Kühlkostindustrie) ist der landwirtschaftlichen Nutzung zuzurechnen (> R 135 Abs. 2).

(7) <sup>1</sup>Zum Gemüsebau gehört auch der **Anbau von Tee, Gewürz- und Heilkräutern**. <sup>2</sup>Soweit er als Freilandanbau der industriellen Verwertung dient, ist er der landwirtschaftlichen Nutzung zuzurechnen (> R 135 Abs. 2). <sup>3</sup>Flächen, die der **Gemüsesamenvermehrung** dienen, sind entsprechend den Anweisungen für die Bewertung des Gemüsebaus zu bewerten. <sup>4</sup>Flächen, die der Vermehrung von Blumensamen, Blumenzwiebeln und dergleichen dienen, sind nach den Anweisungen für die Bewertung des Blumen- und Zierpflanzenbaus zu bewerten.

(8) 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.

(9) Bei **Bagatellflächen** bis zu einer Größe von insgesamt 10 Ar gilt R 135 Abs. 4.

#### R 142. Nutzungsteil Obstbau

(1) Zum **Nutzungsteil Obstbau** gehören die obstbaulich intensiv 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.

(2) **Nicht zum Nutzungsteil Obstbau**, sondern zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören

1. der extensive Obstbau, d.h. Streupflanzungen (Obstbäume und -sträucher, die einzeln auf Acker, Grünland oder an Wegrändern angebaut sind) und der Obstbau an Straßen- und Wegrändern,
2. Bagatellflächen bis zu einer Größe von insgesamt 10 Ar (> R 135 Abs. 4).

#### R 143. Nutzungsteil Baumschulen

(1) <sup>1</sup>Zum **Nutzungsteil Baumschulen** gehören:

1. Freilandflächen,
2. Flächen unter Glas und Kunststoffen,

die dem Anbau von Baumschulerzeugnissen dienen. <sup>2</sup>Dazu rechnen insbesondere die Anzucht von Nadel- und Laubgehölzen, Rhododendren, Azaleen sowie Obstgehölzen einschließlich Beerenobststräuchern. <sup>3</sup>Die Anzucht von Rosen und Stauden rechnet nur dann zum Nutzungsteil Baumschulen, wenn ihre Nutzung als Dauerkultur nicht überwiegt. <sup>4</sup>Andernfalls sind sie dem Nutzungsteil Blumen- und Zierpflanzenbau zuzuordnen.

(2) Zur **Freilandfläche** gehören auch Flächen unter Niederglas, Folientunneln bis 1,50 m Höhe, Flachfolie oder -vlies sowie Schau- und Beispielpflanzungen.

(3) <sup>1</sup>Zu **Flächen unter Glas und Kunststoffen** gehören insbesondere mit Gewächshäusern (z. B. Breitschiff-, Venlo- und Folienhäuser), Folientunneln höher als 1,50 m und anderen Kulturräumen (z. B. Treibräume) überbaute Flächen. <sup>2</sup>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.

(4) <sup>1</sup>**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. <sup>2</sup>Andernfalls rechnen

forstliche Saat- und Pflanzkämpfe zur forstwirtschaftlichen Nutzung (> R 138 Abs. 2). <sup>3</sup>Eine Bewertung als Nebenbetrieb scheidet aus.

(5) **Rebschulen und Rebmuttergärten** gehören zum Nutzungsteil Baumschulen, soweit sie nicht zu mehr als zwei Drittel der weinbaulichen Nutzung des eigenen Betriebs dienen (> R 139 Abs. 2).

(6) <sup>1</sup>**Nicht zum Nutzungsteil Baumschulen**, sondern zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören die baumschulmäßig genutzten Flächen eines Betriebs, wenn sie insgesamt 10 Ar nicht übersteigen (> R 135 Abs. 4). <sup>2</sup>Gründungsflächen für die Dauer mindestens einer Vegetationsperiode sowie Brachflächen gehören zur landwirtschaftlichen Nutzung.

(7) 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.

(8) Die **Abgrenzung zur Weihnachtsbaumkultur** richtet sich nach R 146.

#### R 144. Sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung

(1) <sup>1</sup>Der Begriff der **sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung** ist ein Sammelbegriff für alle land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, die nicht zu den in R 135 bis 143 genannten Nutzungen oder Nutzungsteilen gehören. <sup>2</sup>Es werden insbesondere folgende Nutzungsteile der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung unterschieden:

1. die Wanderschäferei,
2. die Weihnachtsbaumkultur,
3. die Binnenfischerei,
4. die Teichwirtschaft sowie Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft,
5. die Imkerei,
6. der Pilzanbau,
7. die Saatzucht und
8. die Besamungsstationen.

(2) Zur sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die den Nutzungsteilen der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung dienen, insbesondere Wasser- und Bodenflächen, Wirtschaftsgebäude und -gebäudeteile sowie Tierbestände.

(3) <sup>1</sup>Die **Ertragswerte** für die Nutzungsteile Wanderschäferei und Weihnachtsbaumkultur ergeben sich aus § 142 Abs. 2 Nr. 5 Buchstaben a und b BewG. <sup>2</sup>Die übrigen Nutzungsteile der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung werden mit Einzelertragswerten bewertet.

#### R 145. Nutzungsteil Wanderschäferei

(1) <sup>1</sup>**Wanderschäferei** ist eine extensive Form der Schafhaltung, die durch die Haltungsform der Großherde und ständigen Standortwechsel gekennzeichnet ist. <sup>2</sup>Im Gegensatz zu intensiven Formen der Schafhaltung (wie z.B. Koppelschafhaltung, Gutsschäferei) werden von Wanderschäfereien überwiegend fremde Flächen durch vorübergehende Beweidung genutzt. <sup>3</sup>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) <sup>1</sup>Da Wanderschäfereien landwirtschaftliche Flächen nicht regelmäßig nutzen, ist eine Beziehung zwischen Tierbestand, gemessen in Vieheinheiten, und Flächengrundlage zur Deckung des Futterbedarfs nicht herstellbar. <sup>2</sup>Bei Wanderschäfereien ist deshalb **§ 51 BewG nicht anwendbar**.

(3) <sup>1</sup>Die **Größe des Nutzungsteils Wanderschäferei** wird durch die Zahl der Mutterschafe bestimmt. <sup>2</sup>Mit den Mutterschafen sind bei der Bewertung der Wanderschäferei auch die übrigen Tiere, wie z. B. Zuchtböcke, Zutreter, Hammel und Lämmer, abgegolten. <sup>3</sup>Das gilt auch für die übrigen, der Wanderschäferei dienenden Wirtschaftsgüter, wie z.B. der Schafstall, das Pferchmaterial sowie weitere Wirtschaftsgebäude.



(4) Der **Ertragswert** der Wanderschäferei ergibt sich aus der Multiplikation der Anzahl der Mutterschafe mit dem Ertragswert von 10 EUR je Mutterschaf (§ 142 Abs. 2 Nr. 5 Buchstabe a BewG).

#### **R 146. Nutzungsteil Weihnachtsbaumkultur**

(1) Zum Nutzungsteil Weihnachtsbaumkultur gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die dem Anbau von Weihnachtsbäumen dienen.

(2) <sup>1</sup>Die **Fläche des Nutzungsteils Weihnachtsbaumkultur** umfasst die dem Anbau von Weihnachtsbäumen dienenden Flächen einschließlich der zur Weihnachtsbaumkultur gehörenden Lagerplätze und Fahrschneisen. <sup>2</sup>Dienen Flächen der Jungpflanzenanzucht zu mehr als zwei Drittel der Erzeugung von Pflanzen für die eigene Weihnachtsbaumkultur, gehören diese Flächen zur Weihnachtsbaumkultur, andernfalls zum gärtnerischen Nutzungsteil Baumschulen. <sup>3</sup>Zum Nutzungsteil Weihnachtsbaumkultur 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. <sup>4</sup>Bei der Abgrenzung der Weihnachtsbaumkultur von dem gärtnerischen Nutzungsteil Baumschulen sind die Kulturmaßnahmen als wesentliche Unterscheidungsmerkmale heranzuziehen. <sup>5</sup>Die Bäume einer Weihnachtsbaumkultur unterscheiden sich insbesondere dadurch von Baumschulkulturen, dass sie nach der Anpflanzung nicht umgeschult werden. <sup>6</sup>Der untergeordnete Verkauf von Ballenware führt nicht zu einer Bewertung der Fläche als Baumschule.

(3) Der **Ertragswert** der Weihnachtsbaumkultur ergibt sich aus der Multiplikation der Fläche des Nutzungsteils in Ar mit dem Ertragswert von 133 EUR je Ar (§ 142 Abs. 2 Nr. 5 Buchstabe b BewG).

#### **R 147. Nutzungsteil Binnenfischerei**

(1) <sup>1</sup>**Binnenfischerei** ist die Ausübung der Fischerei in Binnengewässern aufgrund von Fischereiberechtigungen. <sup>2</sup>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 selbständiges besonderes Recht ausgeübt wird oder
3. auf einer sonstigen Nutzungsüberlassung, z. B. Verleihung, beruht.

#### **R 148. Nutzungsteil Teichwirtschaft**

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 149. Nutzungsteil Imkerei**

<sup>1</sup>Die Imkerei umfasst alle Formen der **Bienenhaltung**, die auf ein wirtschaftliches Ziel ausgerichtet sind und demzufolge ertragsteuerlich nicht als Liebhaberei gelten. <sup>2</sup>Dabei ist nicht zu unterscheiden zwischen der Bienenhaltung zur Gewinnung von Honig und Wachs und anderen Formen der Bienenhaltung, wie z.B. Königinnenzucht oder Bienenhaltung für pharmazeutische Zwecke. <sup>3</sup>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 150. Nutzungsteil Pilzanbau

<sup>1</sup>Gegenstand der Bewertung ist der **Anbau von Speisepilzen**. <sup>2</sup>Zum Pilzanbau gehören alle **Wirtschaftsgüter**, die der Erzeugung von Speisepilzen dienen, insbesondere die Wirtschaftsgebäude mit den Beeflächen, Pasteurierungs-, Anwachs- und Anspinnräumen sowie Konservierungsanlagen und Lagerplätze.

### R 151. Nutzungsteil Saatzucht

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

1. Grund und Boden für die Zuchtgärten und Pflanzkämme 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 152. Nutzungsteil Besamungsstationen

(1) <sup>1</sup>Eine Besamungsstation dient der Vartierhaltung zur Gewinnung von Sperma für die **künstliche Besamung**. <sup>2</sup>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 § 51 Abs. 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. Tierbestände;
4. sonstige Betriebsmittel (z. B. Maschinen und Geräte für Besamung und Embryotransfer, Fahrzeuge, Vorräte).

### R 153. Geringstland

<sup>1</sup>**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. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Das ist regelmäßig dann der Fall, wenn der Aufwand den einer Neukultivierung übersteigen würde. <sup>4</sup>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.

<sup>5</sup>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 154. Einzelertragswert auf Antrag

(1) <sup>1</sup>Das Einzelertragswertverfahren auf **Antrag** gemäß § 142 Abs. 3 BewG kann nur für den Betriebsteil, für Teilbetriebe oder Anteile an Betrieben insgesamt durchgeführt werden, die ertragsteuerlich Betriebsvermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft sind (§ 13a Abs. 4 Nr. 2 ErbStG). <sup>2</sup>Betriebe, die aufgegeben und in das Privatvermögen überführt worden sind, kommen daher für die Einzelertragswertermittlung nicht in Betracht (z. B. die meisten Stückländereien). <sup>3</sup>Die Ermittlung des Einzelertragswerts richtet sich nach R 134 Abs. 2. <sup>4</sup>Der Antrag auf Einzelertragswertermittlung (> § 142 Abs. 3 BewG) ist spätestens bis zur Abgabe der Feststellungserklärung schriftlich zu stellen. <sup>5</sup>Bis zu diesem Zeitpunkt sind die für die Ermittlung des Betriebswerts notwendigen Bewertungsgrundlagen vom Steuerpflichtigen vorzulegen.

(2) Der **rückwirkende Wegfall des Freibetrags** oder Freibetragsanteils bzw. des verminderten Wertansatzes gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 2 und 3 ErbStG und der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 13a Abs. 6 ErbStG führen nicht zu einer Änderung des Feststellungsbescheides, der auf einen Antrag im Sinne des § 142 Abs. 3 BewG zurückzuführen ist.

### R 154a. Aufteilung des Betriebswerts

Zur Anwendung des § 142 Abs. 4 BewG > R 133 Abs. 3.

### Zu § 143 BewG

### R 155. Allgemeines zu Betriebswohnungen und Wohnteil

(1) <sup>1</sup>Die beim Grundvermögen für die **Bewertung von Wohngrundstücken** geltenden §§ 146 bis 150 BewG sowie die R 158 bis 192 sind bei der Ermittlung des Werts der Betriebswohnungen und des Wohnteils anzuwenden. <sup>2</sup>Wegen der Zugehörigkeit von Gebäuden und Gebäudeteilen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zu den Betriebswohnungen und zum Wohnteil > R 131 und 132.

(2) <sup>1</sup>Der Wohnteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft wird in der Regel eigengenutzt; Betriebswohnungen werden an Arbeitnehmer und deren Familienangehörige vermietet. <sup>2</sup>Entsprechend § 146 Abs. 3 BewG tritt in diesen Fällen die **übliche Miete** an die Stelle der Jahresmiete im Sinne des § 146 Abs. 2 BewG.

(3) <sup>1</sup>Dient das mit einem Wohnteil oder Betriebswohnungen bebaute Grundstück **ausschließlich Wohnzwecken** und enthält es **nicht mehr als zwei Wohnungen**, ist der nach § 146 Abs. 2 bis 4 BewG ermittelte Wert um 20 v.H. zu erhöhen (§ 146 Abs. 5 BewG, > R 172 bis 174). <sup>2</sup>Eine Erhöhung kommt nur in Betracht, wenn das Wohnzwecken dienende Gebäude mit den Wirtschaftsgebäuden des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft baulich nicht verbunden ist. <sup>3</sup>Für die Berücksichtigung des Zuschlags nach § 146 Abs. 5 BewG ist es nicht erforderlich, dass die Wohnzwecken dienende Grundstücksfläche im Kataster als eigenes Flurstück ausgewiesen ist. <sup>4</sup>Handelt es sich bei Betriebswohnungen, Altenteilerwohnungen oder Betriebsleiterwohnungen um jeweils getrennte Baukörper, ist bei jedem mit einem derartigen Baukörper bebauten Grundstück der ermittelte Wert um 20 v. H. zu erhöhen.

### R 156. Berechnung und Begrenzung des Mindestwerts

(1) <sup>1</sup>Zur Berechnung des **Mindestwerts** (> R 176) für Betriebswohnungen und Wohnteile im Falle einer räumlichen Verbindung mit der Hofstelle (> R 157 Abs. 3) ist der zugehörige Grund und Boden (> R 131 Abs. 2 und R 132 Abs. 6) auf das **Fünffache der bebauten Fläche** des jeweiligen Wohngebäudes zu begrenzen. <sup>2</sup>Der Mindestwert ist nur anzusetzen, wenn der nach § 146 Abs. 6 BewG ermittelte Wert unter Berücksichtigung der Begrenzung auf das Fünffache der bebauten Fläche (§ 143 Abs. 2 BewG) höher ist als der nach R 155 ermittelte Wert für das bebaute Grundstück.

(2) <sup>1</sup>Die **bebaute Fläche** ist grundsätzlich analog zur Berechnung der Bruttogrundfläche nach DIN 277 zu ermitteln. <sup>2</sup>Liegt kein Aufmaß vor und sind keine zeichnerischen Unterlagen vorhanden, nach denen die bebaute Fläche ermittelbar ist, kann diese durch Multiplikation der Wohnfläche mit dem Faktor 1,25 berechnet werden. <sup>3</sup>Handelt es sich um ein mehrgeschossiges Gebäude, ist das Ergebnis durch die Anzahl der Wohnzwecken dienenden Vollgeschosse zu teilen.

### R 157. Ermäßigungen für Besonderheiten

(1) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Nur wenn im Einzelfall die räumliche Verbindung vorliegt, ist der jeweilige nach den Vorschriften des Grundvermögens ermittelte Wert nach § 143 Abs. 3 BewG um 15 v.H. zu ermäßigen.

(2) <sup>1</sup>**Hofstelle** ist diejenige Stelle, von der aus land- und forstwirtschaftliche Flächen ordnungsgemäß nachhaltig bewirtschaftet werden. <sup>2</sup>Umfang und Ausstattung der Hofstelle richten sich grundsätzlich nach den Erfordernissen und der Größe der von dieser Stelle aus bewirtschafteten Flächen. <sup>3</sup>Eine Hofstelle umfasst die Wirtschaftsgebäude und die dazugehörigen Nebenflächen (> R 130 Abs. 4 und 5). <sup>4</sup>Hecken, Gräben, Grenzraine und dergleichen gehören nur dann zur Hofstelle, wenn sie in räumlicher Verbindung mit den Wirtschaftsgebäuden stehen.

(3) <sup>1</sup>Befinden sich Betriebswohnungen und Wohnteil **unmittelbar neben den Wirtschaftsgebäuden** oder den dazugehörigen Nebenflächen, ist eine räumliche Verbindung im Sinne des § 143 Abs. 3 BewG stets anzunehmen. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung ist z.B. auch erfüllt, wenn Betriebswohnungen und Wohnteil durch eine öffentliche Straße mit geringer Verkehrsbelastung von der Hofstelle getrennt sind.

(4) <sup>1</sup>Eine **räumliche Verbindung** mit der Hofstelle **besteht nicht**, wenn zwischen der Hofstelle und den Betriebswohnungen oder dem Wohnteil Industriegelände oder bebaute Grundstücke liegen. <sup>2</sup>Ebenso geht die räumliche Verbindung verloren, wenn die Betriebswohnungen oder die zum Wohnteil gehörenden Wohngrundstücke durch Autobahnen oder Flüsse von der Hofstelle getrennt sind. <sup>3</sup>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) <sup>1</sup>Die **Ermäßigung von 15 v.H.** im Sinne des § 143 Abs. 3 BewG ist stets am Ende des jeweiligen Rechengangs zur Ermittlung des Werts der Betriebswohnungen und des Wohnteils vorzunehmen. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn der Mindestwert nach § 146 Abs. 6 BewG anzusetzen ist.

(6) Falls für Betriebswohnungen und Wohnteile ein vom Steuerpflichtigen **nachgewiesener niedriger Verkehrswert** (§ 146 Abs. 7 BewG) festgestellt wird, kann dieser Wert nur dann nach § 143 Abs. 3 BewG um 15 v.H. ermäßigt werden, wenn bei der Verkehrswertermittlung die geminderte Verkaufsfähigkeit land- und forstwirtschaftlicher Wohngebäude, die durch § 143 Abs. 3 BewG pauschal abgegolten wird, nicht bereits berücksichtigt worden ist.

## C.2. Bewertung des Grundvermögens

### Zu § 145 BewG

#### R 158. Grundstück

(1) <sup>1</sup>Die wirtschaftliche Einheit bei der Bedarfsbewertung ist das **Grundstück**. <sup>2</sup>Der Begriff „Grundstück“ ist dabei nicht gleichbedeutend mit dem Begriff des Grundstücks im Sinne des Bürgerlichen Rechts. <sup>3</sup>Maßgebend ist nach § 2 BewG allein, was als wirtschaftliche Einheit nach den Anschauungen des Verkehrs anzusehen ist. <sup>4</sup>Nach § 2 Abs. 2 BewG kann zu einer wirtschaftlichen Einheit nur Grundbesitz zusammengefasst werden, der demselben Eigentümer gehört. <sup>5</sup>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) <sup>1</sup>Grundbesitz kann nur zu einer **wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst** werden, wenn er zu derselben Vermögensart (entweder ausschließlich Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 Abs. 2 BewG oder ausschließlich Grundvermögen) gehört. <sup>2</sup>Grenzt eine unbebaute Fläche an eine Grundstücksfläche, die zum Beispiel mit einem Einfamilienhaus bebaut ist, können beide Flächen auch bei so genannter offener Bauweise selbständige wirtschaftliche Einheiten bilden. <sup>3</sup>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) <sup>1</sup>Der Anteil des Eigentümers an **gemeinschaftlichen Hofflächen oder Garagen** ist nach § 138 Abs. 3 Satz 2 BewG in das Grundstück einzubeziehen, wenn der Anteil zusammen mit diesem genutzt wird. <sup>2</sup>Dabei ist es unerheblich, ob zum Beispiel einzelne Garagen unabhängig von einem Hauptgebäude genutzt werden.

#### R 159. Begriff des unbebauten Grundstücks

(1) <sup>1</sup>Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich **keine benutzbaren Gebäude** befinden oder **zur Nutzung vorgesehene Gebäude im Bau befindlich** sind. <sup>2</sup>Ist das Gebäude noch nicht bezugsfertig, richtet sich die Bewertung nach § 149 BewG (> R 187 bis 191).

(2) <sup>1</sup>Die **Benutzbarkeit** beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. <sup>2</sup>Die **Bezugsfertigkeit** eines Gebäudes ist davon abhängig, dass den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern nach objektiven Merkmalen zugemutet werden kann, die Wohnungen oder Räume zu benutzen. <sup>3</sup>Im Besteuerungszeitpunkt müssen alle wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sein. <sup>4</sup>Geringfügige Restarbeiten, die üblicherweise vor dem tatsächlichen Bezug durchgeführt werden (z. B. Malerarbeiten, Verlegen des Bodenbelags), schließen die Bezugsfertigkeit nicht aus. <sup>5</sup>Auf die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde kommt es nicht an. <sup>6</sup>Ist das Gebäude im Besteuerungszeitpunkt bezogen, begründet dies die widerlegbare Vermutung der Bezugsfertigkeit.

(3) <sup>1</sup>Bei der Entscheidung, ob ein **Gebäude bezugsfertig** ist, ist auf das ganze Gebäude und nicht auf einzelne Wohnungen oder Räume abzustellen. <sup>2</sup>Sind z.B. Wohnungen im Erdgeschoss vor dem Besteuerungszeitpunkt, die übrigen Wohnungen jedoch erst danach bezugsfertig geworden, ist das Gebäude als nicht bezugsfertig anzusehen. <sup>3</sup>Die Bewertung erfolgt nach § 149 BewG. <sup>4</sup>Wird ein Gebäude abschnittsweise errichtet, ist die Entscheidung, ob ein bezugsfertiges Gebäude anzunehmen ist, nach der Verkehrsanschauung zu treffen. <sup>5</sup>Demnach ist ein Einfamilienhaus als bezugsfertig anzusehen, wenn die Wohnräume im Erdgeschoss fertiggestellt sind und ein späterer Ausbau des Dachgeschosses möglich ist, damit jedoch vor dem Besteuerungszeitpunkt noch nicht begonnen worden ist. <sup>6</sup>Sind bei einem Bürogebäude mehrere Geschosse bereits bezugsfertig, fehlt bei anderen allerdings noch der Innenausbau, ist das Gebäude insgesamt noch nicht bezugsfertig und somit nach § 149 BewG zu bewerten.

(4) <sup>1</sup>Ein Gebäude ist **nicht mehr benutzbar**, wenn infolge des Verfalls des Gebäudes oder der Zerstörung keine auf Dauer benutzbaren Räume vorhanden sind (§ 145 Abs. 2 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Die Verfallsmerkmale müssen an der Bausubstanz erkennbar sein und das gesamte Gebäude betreffen. <sup>4</sup>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.<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup> Sie führen deshalb nicht dazu, ein Gebäude als dem Verfall preisgegeben anzusehen.<sup>8</sup> Befinden sich auf dem Grundstück Gebäude, die aufgrund von Umbauarbeiten vorübergehend nicht benutzbar sind, gilt das Grundstück als bebautes Grundstück.<sup>9</sup> Nicht zu erfassen sind jedoch Gebäude, die infolge Entkernung keine bestimmungsgemäß benutzbaren Räume mehr enthalten, auch wenn dies nur vorübergehend der Fall ist.<sup>10</sup> Ein Gebäude ist zerstört, wenn keine auf Dauer benutzbaren Räume vorhanden sind.

(5) <sup>1</sup> Befinden sich auf dem Grundstück Gebäude, die **keiner oder nur einer unbedeutenden Nutzung** zugeführt werden können, gilt das Grundstück als unbebaut.<sup>2</sup> Ein Gebäude kann keiner Nutzung zugeführt werden, wenn es aus bautechnischen Gründen nicht genutzt werden kann.<sup>3</sup> Eine unbedeutende Nutzung liegt vor, wenn bei Grundstücken, die nach § 146 BewG zu bewerten wären, die erzielte Jahresmiete oder übliche Miete weniger als 1 v.H. des Werts des unbebauten Grundstücks nach § 145 Abs. 3 BewG beträgt.<sup>4</sup> Maßgebend ist vorbehaltlich § 146 Abs. 2 Satz 4 BewG die im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielte Jahresmiete (§ 146 Abs. 2 Satz 1 BewG).<sup>5</sup> Bei Grundstücken, die nach § 147 BewG zu bewerten wären, ist regelmäßig eine unbedeutende Nutzung anzunehmen, wenn die bebaute Fläche eingeschossiger Gebäude nicht mehr als 25 m<sup>2</sup> beträgt.

#### R 160. Wertermittlung bei unbebauten Grundstücken; Allgemeines

(1) <sup>1</sup> Der Wert unbebauter Grundstücke umfasst den Wert des Grund und Bodens, der den Wert der Außenanlagen einschließt.<sup>2</sup> Bei der Bestimmung des Werts eines unbebauten Grundstücks ist vom **Bodenrichtwert** auszugehen (§ 145 Abs. 3 Satz 1 BewG).<sup>3</sup> Maßgebend ist der tatsächliche Zustand des Grundstücks im Besteuerungszeitpunkt (§ 138 Abs. 1 Satz 2 BewG).<sup>4</sup> Die Bodenrichtwerte werden von den Gutachterausschüssen für Zwecke der Bedarfsbewertung nach dem Baugesetzbuch auf den 1.1.1996 ermittelt.<sup>5</sup> Bei den Bodenrichtwerten handelt es sich um durchschnittliche Lagewerte, die sich für ein Gebiet mit im Wesentlichen gleichen Lage- und Nutzungsverhältnissen je Quadratmeter der unbebauten oder bebauten Grundstücksfläche ergeben.<sup>6</sup> Die Gutachterausschüsse sind verpflichtet, die Bodenrichtwerte für Zwecke der Bedarfsbewertung flächendeckend für bebaute Grundstücke und bei unbebauten Grundstücken zumindest für erschließungsbeitragspflichtiges oder erschließungsbeitragsfreies Bauland (§ 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB) festzustellen und den Finanzämtern mitzuteilen (§ 145 Abs. 3 Satz 2 BewG).<sup>7</sup> Werden Bodenrichtwerte nicht flächendeckend ausgewiesen, haben die Gutachterausschüsse im Bedarfsfall eine den steuerlichen Anforderungen genügende, ergänzende Bodenrichtwertermittlung zum 1.1.1996 durchzuführen.

(2) <sup>1</sup> Sollten für Bauerwartungsland und Rohbauland keine Bodenrichtwerte ermittelt worden sein, ist der Wert dieser Grundstücksflächen aus den Bodenrichtwerten vergleichbaren Baulands abzuleiten.<sup>2</sup> **Bauerwartungsland** sind Flächen, die nach ihrer Eigenschaft, sonstigen Beschaffenheit und Lage eine bauliche Nutzung in absehbarer Zeit tatsächlich erwarten lassen.<sup>3</sup> Diese Erwartung kann sich insbesondere auf eine entsprechende Darstellung dieser Flächen im Flächennutzungsplan, auf ein entsprechendes Verhalten der Gemeinde oder auf die allgemeine städtebauliche Entwicklung des Gemeindegebiets gründen (> § 4 Abs. 2 WertV).<sup>4</sup> Ist damit zu rechnen, dass die Flächen in absehbarer Zeit (> Abschnitt 2 Abs. 7 BewR Gr) anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden und daher gemäß § 69 BewG als Grundvermögen anzusehen sind, werden diese Flächen regelmäßig mit 25 v.H. des Bodenrichtwerts für erschließungsbeitragsfreies vergleichbares Bauland angesetzt.<sup>5</sup> **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 Abs. 3 WertV).<sup>6</sup> 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 (§ 69 BewG).<sup>7</sup> Bei der Ermittlung des Bodenwerts für Brutorohbauland, das die für öffentliche Zwecke benötigten Flächen des Planungsgebiets umfasst, ist regelmäßig von 50 v.H. des Bodenrichtwerts erschließungsbeitragsfreier vergleichbarer Baulandflächen auszugehen; Nettorohbauland ist regelmäßig mit 75 v.H. dieses Werts anzusetzen.

### R 161. Ansatz der Bodenrichtwerte

(1) <sup>1</sup>Für unbebaute baureife Grundstücke, die mit **lagetypischen Merkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks** übereinstimmen, ist der Bodenrichtwert anzusetzen. <sup>2</sup>Lagetypische Merkmale sind insbesondere das Maß der zulässigen baulichen Nutzung, die 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. <sup>3</sup>Der Wert von Grundstücken, die von den lagetypischen Merkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks abweichen, ist aus dem Bodenrichtwert abzuleiten.

(2) <sup>1</sup>Wird in der Bodenrichtwertkarte zu dem Bodenrichtwert eine **Geschossflächenzahl** angegeben, ist bei Grundstücken, deren Geschossflächenzahl von der des Bodenrichtwertgrundstücks abweicht, der Bodenwert nach folgender Formel abzuleiten:

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

<sup>2</sup>Die Umrechnungskoeffizienten sind den Bewertungsstellen der Finanzämter zusammen mit den Bodenrichtwerten mitzuteilen. <sup>3</sup>Liegen keine örtlichen Umrechnungskoeffizienten vor, gelten - entsprechend Anlage 23 WertR 1996 - die Folgenden:

Geschossflächenzahl	Umrechnungskoeffizient	Geschossflächenzahl	Umrechnungskoeffizient
0,4	0,66	1,4	1,19
0,5	0,72	1,5	1,24
0,6	0,78	1,6	1,28
0,7	0,84	1,7	1,32
0,8	0,90	1,8	1,36
0,9	0,95	1,9	1,41
1,0	1,00	2,0	1,45
1,1	1,05	2,1	1,49
1,2	1,10	2,2	1,53
1,3	1,14	2,3	1,57
		2,4	1,61

<sup>5</sup>Weichen die Geschossflächenzahlen des Bodenrichtwertgrundstücks oder des zu bewertenden Grundstücks von den in der Tabelle angegebenen Werten ab, sind die Umrechnungskoeffizienten nach folgender Formel zu berechnen (GFZ = Geschossflächenzahl):

$$\text{Umrechnungskoeffizient} = 0,6 \times \sqrt{\text{GFZ}} + 0,2 \times \text{GFZ} + 0,2$$

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

(4) <sup>1</sup>Sind die Bodenrichtwerte in Abhängigkeit von der **Grundstückstiefe** ermittelt worden, ist die Grundstücksfläche in Vorder- und Hinterland aufzuteilen. <sup>2</sup>Dabei ist die Grundstücksfläche nach ihrer Tiefe in Zonen zu gliedern, deren Abgrenzung sich nach den Vorgaben des Gutachterausschusses richtet.

(5) <sup>1</sup>Für **Frei- und Verkehrsflächen**, die im Bebauungsplan als solche ausgewiesen sind und sich in privater Hand befinden, ist vom Bodenrichtwert ein angemessener Abschlag zu machen, soweit er nicht bereits in die Ermittlung des Bodenrichtwerts eingeflossen ist. <sup>2</sup>Die Höhe des Abschlags ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls zu bemessen.

(6) <sup>1</sup>Durch die **Erschließung** (§ 123 f. BauGB) wird der Wert des Grundstücks erhöht. <sup>2</sup>Die Erschließung ist jedoch regelmäßig kein werterhöhendes Merkmal des einzelnen Grundstücks, sondern werterhöhendes Merkmal sämtlicher Grundstücke an einer Straße oder in einer Gegend. <sup>3</sup>Sie wird daher bereits im Bodenrichtwert berücksichtigt. <sup>4</sup>Die Werterhöhung tritt ein, wenn die Erschließungsanlagen ganz oder in einem Bauabschnitt endgültig hergestellt sind. <sup>5</sup>Es ist für den Wert des Grundstücks ohne Bedeutung, ob die Gemeinde Erschließungsbeiträge bereits angefordert hat oder ob sie Vorauszahlungen (§ 133 Abs. 3 BauGB) verlangt hat; ebenso ist es ohne Bedeutung, ob der Eigentümer des Grundstücks vor Abschluss der Erschließung Vorauszahlungen geleistet hat. <sup>6</sup>Weicht der tatsächliche

Erschließungszustand des zu bewertenden Grundstücks von dem des Bodenrichtwertgrundstücks ab, ist dies bei der Ermittlung des Bodenwerts gegebenenfalls in Abstimmung mit dem Gutachterausschuss zu berücksichtigen.

(7) <sup>1</sup>Wertkorrekturen des Bodenrichtwerts nach den Absätzen 2 bis 6 können nebeneinander in Betracht kommen. <sup>2</sup>Zunächst ist der Bodenwert nach Maßgabe der Absätze 2 bis 4 abzuleiten. <sup>3</sup>Von dem abgeleiteten Bodenwert sind die Anpassungen nach den Absätzen 5 und 6 vorzunehmen. <sup>4</sup>Zwischenwerte sind auf volle Cent abzurunden.

(8) Weitere wertbeeinflussende Merkmale, wie z.B. Ecklage, Zuschnitt, Oberflächenbeschaffenheit und Beschaffenheit des Baugrundes, sowie Außenanlagen bleiben außer Ansatz.

### R 162. Ermäßigung des Bodenrichtwerts

<sup>1</sup>Der nach R 160 und 161 ermittelte Bodenwert/m<sup>2</sup> ist **um 20 v.H. zu ermäßigen** und auf volle Cent abzurunden. <sup>2</sup>Wertmindernde Umstände, z.B. Lärm-, Staub- oder Geruchsbelästigungen, Altlasten sowie Grunddienstbarkeiten sind durch den Abschlag abgegolten. <sup>3</sup>Der verbleibende Bodenwert/m<sup>2</sup> ergibt multipliziert mit der Grundstücksfläche den Wert des Grund und Bodens. <sup>4</sup>Der Wert des Grund und Bodens ist auf volle fünfhundert Euro abzurunden (§ 139 BewG).

### R 163. Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts

(1) <sup>1</sup>Abweichend von der Wertermittlung nach R 160 bis 162 ist der niedrigere gemeine Wert (**Verkehrswert**) nach den Wertverhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt festzustellen, wenn der Steuerpflichtige diesen nachweist (§ 145 Abs. 3 Satz 3 BewG). <sup>2</sup>Als Nachweis ist regelmäßig ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erforderlich. <sup>3</sup>Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundstückswerts nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. <sup>4</sup>Das Gutachten ist auf seine inhaltliche Richtigkeit und Schlüssigkeit zu prüfen.

(2) <sup>1</sup>Ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück kann als Nachweis dienen. <sup>2</sup>Es bestehen keine Bedenken, diesen Wert regelmäßig ohne Wertkorrekturen als Grundstückswert festzustellen.

### Zu § 146 BewG

### R 164. Begriff des bebauten Grundstücks

(1) <sup>1</sup>**Bebaute Grundstücke** sind Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden. <sup>2</sup>Wegen der Tatbestandsmerkmale Benutzbarkeit und Bezugsfertigkeit > R 159.

(2) <sup>1</sup>Zur wirtschaftlichen Einheit eines bebauten Grundstücks gehören der **Grund und Boden, die Gebäude, die Außenanlagen, sonstige wesentliche Bestandteile und das Zubehör**. <sup>2</sup>Nicht einzubeziehen sind Maschinen und Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. <sup>3</sup>Verstärkungen von Decken und die nicht ausschließlich zu einer Betriebsanlage gehörenden Stützen und sonstige Bauteile wie Mauervorlagen und Verstrebenungen gehören zum Grundstück (vgl. § 68 Abs. 2 BewG).

(3) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Bei einer größeren unbebauten Fläche ist für die Beurteilung, was als wirtschaftliche Einheit gilt, die Verkehrsanschauung maßgebend (> R 158).

(4) <sup>1</sup>Wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind auch das **Gebäude** und die mit dem Gebäude verbundenen Anbauten (z. B. Wintergärten). <sup>2</sup>Im Grundstückswert zu erfassen sind die **Nebengebäude**, wenn sie auf dem mit dem Hauptgebäude bebauten Grundstück stehen (z.B. Garagen). <sup>3</sup>Nebengebäude, die getrennt von dem Hauptgebäude, z.B. auf der anderen Straßenseite stehen, sind regelmäßig nicht in die wirtschaftliche Einheit einzubeziehen.



### R 165. Wohnungs-/Teileigentum

(1) <sup>1</sup>Jedes **Wohnungseigentum** und jedes **Teileigentum** gilt als ein Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes (§ 68 Abs. 1 Nr. 3, § 138 Abs. 3 Satz 1 BewG). <sup>2</sup>Wohnungseigentum und Teileigentum wird nach § 2 WEG entweder durch vertragliche Einräumung von Sondereigentum (§ 3 WEG) oder durch Teilung (§ 8 WEG) begründet. <sup>3</sup>Nach § 3 WEG kann Sondereigentum auch an Räumen in einem erst zu errichtenden Gebäude eingeräumt werden. <sup>4</sup>Ebenso ist die Teilung durch den Eigentümer auch bei einem erst noch zu errichtenden Gebäude möglich (§ 8 Abs. 1 WEG). <sup>5</sup>Die rechtliche Zusammenführung von Sondereigentum und Miteigentumsanteil bildet vom Beginn an Wohnungseigentum oder Teileigentum im Sinne des § 1 Abs. 2 und 3 WEG.

(2) <sup>1</sup>Das **Wohnungs-/Teileigentum entsteht** zivilrechtlich mit der Anlegung des Wohnungs- oder Teileigentumsgrundbuchs. <sup>2</sup>Schenkungssteuerrechtlich gilt das Wohnungs-/Teileigentum bereits dann als entstanden, wenn die Teilungserklärung beurkundet ist und die Anlegung des Grundbuchs beantragt werden kann (> R 23 Abs. 1). <sup>3</sup>Dies gilt sowohl für im Besteuerungszeitpunkt noch nicht bezugsfertige Gebäude als auch für bereits bestehende Gebäude.

(3) <sup>1</sup>Die wirtschaftliche Einheit des Wohnungs-/Teileigentums setzt sich aus dem **Sondereigentum und dem Miteigentumsanteil** an dem gemeinschaftlichen Eigentum zusammen, zu dem es gehört. <sup>2</sup>Sind bei einem Wohnungseigentum mehrere Wohnungen mit nur einem Miteigentumsanteil verbunden, sind sie grundsätzlich zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen. <sup>3</sup>Eine Ausnahme besteht jedoch dann, wenn die tatsächlichen Gegebenheiten der Verkehrsanschauung entgegenstehen. <sup>4</sup>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. <sup>5</sup>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) <sup>1</sup>Handelt es sich dagegen um mehrere Wohnungen, die jeweils mit einem Miteigentumsanteil am Grundstück verbunden sind und liegen mithin zivilrechtlich mehrere selbständige Wohnungseigentumsrechte vor, ist trotz des tatsächlichen Aneinandergrenzens und der Eintragung auf ein gemeinsames Wohnungsgrundbuchblatt eine Zusammenfassung zu einer einheitlichen wirtschaftlichen Einheit nicht möglich. <sup>2</sup>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. <sup>3</sup>Dies gilt entsprechend für die bauliche Zusammenfassung von Wohnung und Gewerberaum.

(5) <sup>1</sup>**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. <sup>2</sup>Gehören zu der Wohnung auch Garagen, sind sie in die wirtschaftliche Einheit des Wohnungseigentums einzubeziehen (§ 138 Abs. 3 Satz 2 in Verbindung mit § 70 Abs. 1 und 2 BewG). <sup>3</sup>Hierbei ist es unerheblich, wie das Eigentum des Wohnungseigentümers an den Garagen gestaltet ist. <sup>4</sup>Es kommt auch nicht darauf an, ob sich die Garagen auf dem Grundstück der Eigentumswohnungsanlage oder auf einem Grundstück in der näheren Umgebung befinden. <sup>5</sup>An Abstellplätzen außerhalb von Sammelgaragen kann kein Sondereigentum begründet werden. <sup>6</sup>Derartige Abstellplätze sind Gemeinschaftseigentum, die jedoch mittels einer Nutzungsvereinbarung einem bestimmten Wohnungseigentums- oder Teileigentumsrecht zugeordnet werden können.

### R 166. Ertragswertverfahren; Allgemeines

<sup>1</sup>Das Bewertungsverfahren nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG berücksichtigt alle Bestandteile der wirtschaftlichen Einheit „bebautes Grundstück“ (> R 164 Abs. 2). <sup>2</sup>Der **Grundstückswert** ergibt sich regelmäßig durch

- die Anwendung des für alle Grundstücke geltenden Vervielfältigers von 12,5
- auf die maßgebende Jahresmiete (> R 170) bzw. übliche Miete (> R 172)
- abzüglich der Wertminderung wegen Alters des Gebäudes (> R 174),

- bei Wohngrundstücken mit nicht mehr als zwei Wohnungen erhöht um einen Zuschlag von 20 v.H. (> R 175).

<sup>3</sup>Der so ermittelte Wert darf nicht geringer sein als der Mindestwert (> R 176). <sup>4</sup>Eine gesonderte Berücksichtigung von wertmindernden Umständen unterbleibt. <sup>5</sup>Das gilt z.B. für Lärm-, Rauch- und Geruchsbelästigungen, Baumängel und Bauschäden sowie für die Denkmaleigenschaft eines Grundstücks. <sup>6</sup>Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (Verkehrswert) ist möglich (> R 177). <sup>7</sup>Der Grundstückswert ist auf volle fünfhundert Euro abzurunden (§ 139 BewG).

### R 167. Jahresmiete

<sup>1</sup>Die Jahresmiete ist das **Gesamtentgelt**, das die Mieter oder Pächter für die Nutzung des bebauten Grundstücks aufgrund vertraglicher Vereinbarungen für den Zeitraum von 12 Monaten zu zahlen haben (§ 146 Abs. 2 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>Das gilt auch für öffentlich geförderte Wohnungen. <sup>3</sup>Zur Jahresmiete rechnen 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 aufgrund 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 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.

<sup>4</sup>Nicht in die Jahresmiete einzubeziehen sind insbesondere

- 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 Bauherrngemeinschaften Zahlungen des Mietgarantiegebers),
- Aufwendungszuschüsse im öffentlich geförderten Wohnungsbau.

<sup>5</sup>Bei der Jahresmiete handelt es sich um eine Sollmiete. <sup>6</sup>Maßgebend ist die Miete, die vertraglich vereinbart worden ist, unabhängig davon, ob Mietpreisbindungen bestehen. <sup>7</sup>Auf die tatsächlich gezahlte Miete kommt es nicht an. <sup>8</sup>Bei Mietausfällen ist somit trotz des geringeren Ertrags eine Bewertung auf der Grundlage der vereinbarten Miete vorzunehmen.

### R 168. Betriebskosten

(1) <sup>1</sup>Nicht zur Jahresmiete gehören die Betriebskosten im Sinne des § 27 II. BV, die neben der Miete mit dem Mieter abgerechnet werden können (umlagefähige Bewirtschaftungskosten). <sup>2</sup>Sind die **Betriebskosten** ganz oder teilweise in der vereinbarten Miete enthalten, sind sie herauszurechnen. <sup>3</sup>Dabei sind sie mit dem Betrag anzusetzen, der wirtschaftlich auf den maßgeblichen Vermietungszeitraum entfällt. <sup>4</sup>Aus Vereinfachungsgründen bestehen gegen eine zeitanteilige Zurechnung nach Monaten keine Bedenken (> R 170 Abs. 1).

(2) Instandsetzungs- und Verwaltungskosten sowie das Mietausfallwagnis (**nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten**) sind bereits bei der Festlegung des Vervielfältigers berücksichtigt worden.

### R 169. Vermietung zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken

<sup>1</sup>Die Grundsätze der R 167 und 168 gelten entsprechend für **gewerblich, freiberuflich oder öffentlich genutzte Grundstücke oder Grundstücksteile** (§ 146 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbsatz BewG). <sup>2</sup>Werden Betriebskosten pauschal erhoben und nicht mit dem Mieter abgerechnet, sind sie in der Jahresmiete zu erfassen. <sup>3</sup>Die tatsächlich angefallenen Betriebskosten sind davon abzuziehen.

### R 170. Durchschnittliche Jahresmiete

(1) <sup>1</sup>Die durchschnittliche Jahresmiete ist aus den **Jahresmieten der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt** zu ermitteln. <sup>2</sup>Der Mietermittlungszeitraum umfasst die letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt, nicht die letzten drei Kalenderjahre. <sup>3</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann der Monat, in den der Besteuerungszeitpunkt fällt, mit in den Ermittlungszeitraum einbezogen werden.

(2) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der durchschnittlichen Jahresmiete ist darauf abzustellen, welche Miete zu erzielen gewesen wäre, wenn das Grundstück in den zurück liegenden drei Jahren den **Zustand, der zum Besteuerungszeitpunkt besteht**, gehabt hätte. <sup>2</sup>Hat sich innerhalb der zurück liegenden drei Jahre die Miethöhe infolge Anbau-, Umbau- Ausbau- oder Modernisierungsmaßnahmen oder Nutzungsänderungen geändert, ist die durchschnittliche Jahresmiete aus dem kürzeren Zeitraum ab Beendigung der letzten baulichen Veränderung oder ab Beginn der letzten Nutzungsänderung zu ermitteln.

(3) <sup>1</sup>Ist das Grundstück oder ein Teil davon innerhalb des dreijährigen Mietermittlungszeitraums nicht vermietet (z.B. Leerstand bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung), von dem Eigentümer oder dessen Familie selbst genutzt, anderen unentgeltlich zur Nutzung überlassen oder an Angehörige oder Arbeitnehmer des Eigentümers vermietet worden, ist für diesen Zeitraum die **übliche Miete** anzusetzen (§ 146 Abs. 3 Satz 1 BewG; > R 171). <sup>2</sup>Die übliche Miete ist nach den Verhältnissen des Zeitraums zu ermitteln, für den sie anzusetzen ist.

(4) Bei einem Gebäude, das **innerhalb der letzten drei Jahre** vor dem Besteuerungszeitpunkt **befertigt** geworden oder vom Erblasser bzw. Schenker erworben worden ist, ist die Jahresmiete aus dem kürzeren Zeitraum zu ermitteln (§ 146 Abs. 2 Satz 4 BewG).

### R 171. Ansatz der üblichen Miete

(1) <sup>1</sup>Die **übliche Miete** ist nach § 146 Abs. 3 Satz 1 BewG in den Fällen anzusetzen, in denen Grundstücke oder Grundstücksteile

- innerhalb des dreijährigen Mietermittlungszeitraums zeitweise nicht genutzt waren,
- von dem Eigentümer oder dessen Familie selbst genutzt wurden,
- an andere unentgeltlich zur Nutzung überlassen wurden,
- an Angehörige (§ 15 AO) oder an Arbeitnehmer (§ 1 LStDV) des Eigentümers vermietet waren.

<sup>2</sup>Wegen der Zeiten der Nichtnutzung > R 170 Abs. 3.

(2) <sup>1</sup>Der **Ansatz der üblichen Miete** bei der Nutzung durch den Eigentümer oder dessen Familie gilt nicht nur bei der Überlassung von Wohnräumen, sondern auch für die Überlassung von gewerblich oder freiberuflich genutzten Räumen. <sup>2</sup>Deshalb ist z.B. das vom Grundstückseigentümer selbst genutzte Bürohaus und der selbst genutzte Laden unter Ansatz der üblichen Miete zu bewerten. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Auf die Art der Nutzung des Grundstücks oder des Grundstücksteils kommt es nicht an. <sup>5</sup>Erfolgt die Nutzungsüberlassung an Angehörige oder Arbeitnehmer des Grundstückseigentümers gegen Zahlung einer Miete, ist statt der Jahresmiete stets die übliche Miete anzusetzen. <sup>6</sup>Das gilt auch, wenn die tatsächlich vereinbarte Miete nur geringfügig von der üblichen Miete abweicht. <sup>7</sup>Wird ein Grundstück oder ein Grundstücksteil nicht an Angehörige oder Arbeitnehmer, sondern an andere Personen verbilligt oder überhöht vermietet, führt dies nicht zum Ansatz der üblichen Miete. <sup>8</sup>Es bleibt vielmehr bei der tatsächlich vereinbarten Miete. <sup>9</sup>Auf

den Umfang der Abweichung zwischen der tatsächlich vereinbarten Miete zur üblichen Miete kommt es nicht an.

(3) <sup>1</sup>Bei der **üblichen Miete** handelt es sich um die Miete, die für nach Art, Lage, Größe, Ausstattung und Alter vergleichbare, nicht preisgebundene Grundstücke von fremden Mietern bezahlt wird (§ 146 Abs. 3 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>Betriebskosten sind hierbei nicht einzubeziehen (> R 168 Abs. 1). <sup>3</sup>Bei der Mietableitung für frei finanzierte Wohnungen bleiben Mieten, die auf ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnissen beruhen, außer Betracht. <sup>4</sup>Mieten für Wohnungen, die mit öffentlichen Mitteln gefördert worden sind, können ebenfalls nicht herangezogen werden. <sup>5</sup>Es bestehen keine Bedenken, die übliche Miete für Wohnungen im öffentlich geförderten Wohnungsbau bei Bedarf aus der Miete vergleichbarer preisgebundener Wohnungen abzuleiten.

### R 172. Ermittlung der üblichen Miete

(1) <sup>1</sup>Die **übliche Miete** kann aus Vergleichsmieten oder Mietspiegeln abgeleitet, mit Hilfe einer Mietdatenbank (§ 558e BGB) geschätzt oder durch ein Mietgutachten ermittelt werden. <sup>2</sup>Bei Garagen ist als übliche Miete regelmäßig ein Festwert pro Stellplatz anzusetzen.

(2) Die Ableitung der üblichen Miete aus **Vergleichsmieten** kommt insbesondere in Betracht, wenn

1. sich die eigengenutzten und die vermieteten Räumlichkeiten in einem Objekt befinden. <sup>2</sup>Die übliche Miete kann bei vergleichbarer Ausstattung aus den vereinbarten Jahresmieten abgeleitet werden. <sup>3</sup>Dies ist auch bei einem Zweifamilienhaus möglich, in dem eine Wohnung vermietet und eine Wohnung eigengenutzt ist, wenn beide Wohnungen in ihrer Ausstattung vergleichbar sind und die Miete für die vermietete Wohnung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen ist. <sup>4</sup>Entsprechendes gilt, wenn dieselbe Wohnung während des Mietermittlungszeitraums zeitweise vermietet und zeitweise eigengenutzt war;
2. der Steuerpflichtige Eigentümer mehrerer Objekte ist, die in unmittelbarer Nachbarschaft zu dem eigengenutzten Objekt belegen sind. <sup>2</sup>Auch hier kann die übliche Miete aus den Vergleichsmieten der vermieteten Objekte abgeleitet werden. <sup>3</sup>Dazu muss der Steuerpflichtige die Vergleichsobjekte dem Finanzamt benennen;
3. dem Finanzamt Vergleichsmieten vorliegen, z.B. aus ertragsteuerlichen Unterlagen. <sup>2</sup>§ 30 AO ist zu beachten.

(3) <sup>1</sup>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 die letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt gilt. <sup>2</sup>Bei anderen Mietspiegeln ist darauf zu achten, dass sie einen repräsentativen Querschnitt der ortsüblichen Entgelte vergleichbarer Wohnungen oder Räumlichkeiten enthalten. <sup>3</sup>Sofern der Mietspiegel Mietentgelte einschließlich der Betriebskosten ausweist, müssen die Betriebskosten mit den dort angegebenen Beträgen herausgerechnet werden.

(4) <sup>1</sup>In Ausnahmefällen kann der Steuerpflichtige die übliche Miete durch ein **Mietgutachten** nachweisen. <sup>2</sup>Das Mietgutachten ist von einem Sachverständigen oder dem örtlich zuständigen Gutachterausschuss zu erstellen.

(5) <sup>1</sup>Bei Eigennutzung oder vergleichbarer Nutzung nach § 146 Abs. 3 Satz 1 BewG während des dreijährigen Mietermittlungszeitraums ist die übliche Miete grundsätzlich für die letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt zu ermitteln und in eine **Durchschnittsmiete** umzurechnen. <sup>2</sup>Wird die übliche Miete aus einem Mietspiegel abgeleitet, der für die letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt gilt, kann davon ausgegangen werden, dass es sich hierbei um eine Durchschnittsmiete handelt.

(6) <sup>1</sup>Wird die **übliche Miete für Grundstücke mit nicht mehr als zwei Wohnungen** aus Vergleichsmieten für Mietwohngrundstücke abgeleitet, ist ein angemessener Zuschlag anzusetzen, der sich in erster Linie nach den Vorgaben des Mietspiegels richtet. <sup>2</sup>Auch in diesen Fällen ist der Grundstücksausgangswert um den Zuschlag nach § 146 Abs. 5 BewG zu erhöhen.

(7) <sup>1</sup>Bei **aufwändig gestalteten Wohngrundstücken** kommt eine Bewertung als Sonderfall im Sinne des § 147 BewG nicht in Betracht (> R 178 Abs. 2). <sup>2</sup>Die besondere Ausstattung oder Gestaltung des Grundstücks ist bei der Schätzung der üblichen Miete angemessen zu berücksichtigen.

### R 173. Wohn-/Nutzfläche

(1) <sup>1</sup>Für Wohngrundstücke wird die Wohn-/Nutzfläche regelmäßig nach §§ 42 bis 44 II. BV ermittelt. <sup>2</sup>Wird die übliche Miete aus Mietspiegeln abgeleitet, handelt es sich um eine Miete, die sich auf einen Quadratmeter **Wohn-/Nutzfläche** bezieht. <sup>3</sup>Maßgebend für die Ermittlung der Wohn-/Nutzfläche des zu bewertenden Gebäudes sind die Vorgaben im Mietspiegel. <sup>4</sup>Bei Mietspiegeln für Wohngrundstücke wird regelmäßig auf §§ 42 bis 44 II. BV Bezug genommen.

(2) Werden Gebäude oder Gebäudeteile zu **gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken** genutzt, ist die Nutzfläche in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften zur II. BV zu ermitteln.

(3) Erfolgt die Ableitung der **üblichen Miete auf der Grundlage von Vergleichsmieten**, ist die Wohn-/Nutzfläche wie bei der Anwendung von Mietspiegeln zu ermitteln.

(4) Die Wohn-/Nutzfläche ist auf **volle Quadratmeter** abzurunden.

### R 174. Alterswertminderung

(1) <sup>1</sup>Der Ausgangswert aus durchschnittlicher Jahresmiete x 12,5 ist wegen des **Alters des Gebäudes** für jedes Jahr, das seit Bezugsfertigkeit des Gebäudes bis zum Besteuerungszeitpunkt vollendet worden ist, um 0,5 v.H., höchstens jedoch insgesamt um 25 v.H. zu ermäßigen. <sup>2</sup>Es bestehen keine Bedenken, zugunsten des Steuerpflichtigen als Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit stets den 1.1. des Jahres der Bezugsfertigkeit anzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Sind an einem Gebäude nach dessen Bezugsfertigkeit bauliche Maßnahmen durchgeführt worden, die die gewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes um mindestens 25 Jahre verlängert haben, ist bei der Alterswertminderung von einer der Verlängerung der gewöhnlichen Nutzungsdauer entsprechenden Bezugsfertigkeit auszugehen (§ 146 Abs. 4 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>Eine **Verlängerung der Nutzungsdauer** um mindestens 25 Jahre setzt voraus, dass das Gebäude durchgreifend erneuert und verbessert worden ist. <sup>3</sup>Durch die Baumaßnahme müssen verbrauchte Teile ersetzt oder neue Bauteile in das Gebäude eingefügt worden sein, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie z.B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken sowie der Dachaufbau. <sup>4</sup>Ist danach von einer Verlängerung der Nutzungsdauer um mindestens 25 Jahre auszugehen, bestimmt sich die Alterswertminderung nach einem fiktiven Fertigstellungsjahr, das aus dem Jahr der Bezugsfertigkeit zuzüglich der Verlängerung der gewöhnlichen Nutzungsdauer aufgrund der baulichen Maßnahme zu ermitteln ist.

(3) <sup>1</sup>Hat sich die gewöhnliche Nutzungsdauer insbesondere wegen nicht behebbarer Baumängel oder Bauschäden verkürzt, kann diesem Umstand bei der Bewertung nach dem Ertragswertverfahren nicht durch eine **verkürzte Nutzungsdauer** Rechnung getragen werden. <sup>2</sup>Eine Ermäßigung des Grundstückswerts kann sich in diesen Fällen nur dadurch ergeben, dass der Steuerpflichtige insgesamt einen unter dem Ertragswert liegenden Verkehrswert gegenüber dem Finanzamt nachweist (§ 146 Abs. 7 BewG; > R 177).

(4) <sup>1</sup>Bei Grundstücken, auf denen sich Gebäude mit **unterschiedlichen Fertigstellungsjahren** befinden, ist grundsätzlich für jedes Gebäude eine gesonderte Alterswertminderung vorzunehmen. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für Nebengebäude, die sich nur geringfügig auf den Grundstückswert auswirken. <sup>3</sup>Daher kann bei Wohngrundstücken mit Garagen, die zu einem späteren Zeitpunkt als das Hauptgebäude fertiggestellt worden sind, für die Garagen das Jahr der Bezugsfertigkeit des Hauptgebäudes zugrunde gelegt werden. <sup>4</sup>Anbauten teilen im Allgemeinen aufgrund ihrer Bauart oder Nutzung das Schicksal des Hauptgebäudes. <sup>5</sup>Auch für den Anbau kann somit bei der Alterswertminderung grundsätzlich das Fertigstellungsjahr des Hauptgebäudes angesetzt werden. <sup>6</sup>Für Aufstockungen ist im Allgemeinen das Fertigstellungsjahr der unteren Geschosse maßgebend. <sup>7</sup>Es ist jedoch zu prüfen, ob durch die baulichen Maßnahmen die restliche Nutzungsdauer des Gebäudes um mindestens 25 Jahre verlängert worden ist.

### R 175. Zuschlag bei Grundstücken mit nicht mehr als zwei Wohnungen

(1) <sup>1</sup>Der nach Abzug der Alterswertminderung verbleibende Ausgangswert ist bei Grundstücken, deren Gebäude nicht mehr als zwei Wohnungen enthält, um 20 v.H. zu erhöhen, wenn das Grundstück ausschließlich Wohnzwecken dient. <sup>2</sup>Unter die Zuschlagsregelung fallen insbesondere **Einfamilienhäuser** sowie **Wohngrundstücke mit zwei Wohnungen**. <sup>3</sup>Bei **Eigentumswohnungen** kommt nur dann ein Zuschlag in Betracht, wenn die Eigentumswohnung baulich wie ein Einfamilienhaus gestaltet ist oder in einer Wohnanlage gelegen ist, die nur aus zwei Eigentumswohnungen besteht. <sup>4</sup>Ansonsten ist bei Eigentumswohnungen kein Zuschlag zu berücksichtigen.

(2) <sup>1</sup>Unter einer **Wohnung** im Sinne des § 146 Abs. 5 BewG ist eine Zusammenfassung von Räumen zu verstehen, die von anderen Wohnungen oder Räumen baulich getrennt sind. <sup>2</sup>Es muss somit ein dauerhafter baulicher Abschluss vorhanden sein, der jedoch nicht in allen Belangen den Anforderungen an die Abgeschlossenheit nach den Bestimmungen zum Wohnungseigentumsgesetz oder nach den DIN-Vorschriften entsprechen muss. <sup>3</sup>Weiter muss ein eigener Zugang bestehen, der nicht durch einen anderen Wohnbereich führt. <sup>4</sup>Diese Voraussetzung ist z.B. erfüllt, wenn ein eigener Zugang unmittelbar von außen vorhanden ist oder wenn jede Wohneinheit in dem Gebäude jeweils durch eine abschließbare Eingangstür gegenüber dem gemeinsamen Treppenhaus oder Vorraum abgetrennt ist. <sup>5</sup>Die zu einer Wohneinheit zusammengefassten Räume müssen über eine Küche verfügen. <sup>6</sup>Dabei reicht es aus, wenn in dem als Küche vorgesehenen Raum die Anschlüsse für diejenigen Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände vorhanden sind, die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendig sind, insbesondere Stromanschluss für den Elektroherd bzw. Gasanschluss für den Gasherd, Kalt- und ggf. Warmwasserzuleitung und ein Abguss. <sup>7</sup>Weiter müssen ein Bad mit Wanne oder Dusche und eine Toilette vorhanden sein; ein Waschbecken reicht nicht aus. <sup>8</sup>Die Wohnfläche muss mindestens 23 m<sup>2</sup> betragen.

(3) <sup>1</sup>Ein Zuschlag von 20 v.H. ist nur in den Fällen vorzunehmen, in denen das Grundstück ausschließlich **Wohnzwecken** dient. <sup>2</sup>Ein Raum innerhalb der Wohnung, der als häusliches Arbeitszimmer genutzt wird, ist - unabhängig von der ertragsteuerlichen Qualifikation - der Nutzung zu Wohnzwecken zuzurechnen. <sup>3</sup>Befinden sich in dem Gebäude neben den Wohnräumen auch gewerblich, freiberuflich oder zu öffentlichen Zwecken benutzte Räume, ist bei der Grundstücksbewertung kein Zuschlag anzusetzen. <sup>4</sup>Dienen Räume sowohl Wohnzwecken als auch gewerblichen, beruflichen oder öffentlichen Zwecken, so richtet sich die Zuordnung danach, welcher Zweck in diesen Räumen überwiegt.

### R 176. Mindestwert

(1) <sup>1</sup>Der nach R 166 bis 175 ermittelte Grundstückswert darf nicht geringer sein als der Wert, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück anzusetzen wäre (**Mindestwert**; § 146 Abs. 6 in Verbindung mit § 145 Abs. 3 BewG). <sup>2</sup>Der Mindestwert errechnet sich regelmäßig aus der Grundstücksfläche und dem auf 80 v.H. ermäßigten Bodenrichtwert. <sup>3</sup>Wegen Einzelheiten zur Wertermittlung > R 160 bis 163.

(2) <sup>1</sup>Weicht die tatsächliche Bebauung von der rechtlich zulässigen Nutzung des Bodenrichtwertgrundstücks ab, ist dies bei der Wertermittlung nur dann wertmindernd zu berücksichtigen, wenn rechtlich keine Möglichkeit besteht, das Maß der zulässigen baulichen Nutzung durch Erweiterung oder Neubau auszuschöpfen. <sup>2</sup>Das gilt insbesondere für Grundstücke mit Baulasten und Grunddienstbarkeiten, soweit sie sich auf das Maß der baulichen Nutzung auswirken, sowie für Grundstücke, die unter Denkmalschutz gestellt sind. <sup>3</sup>Zur Berücksichtigung der Wertminderung in den genannten Ausnahmefällen ist die Geschossflächenzahl nach den Außenmaßen des Gebäudes in allen Vollgeschossen zu ermitteln (§ 20 Abs. 3 Satz 1 BauNVO). <sup>4</sup>§ 20 Abs. 3 Satz 2 BauNVO in der Fassung vom 23.1.1990 ist nicht anzuwenden. <sup>5</sup>Die Geschossfläche ist durch die Grundstücksfläche zu teilen und ergibt die der tatsächlichen Nutzung entsprechende Geschossflächenzahl. <sup>6</sup>Die errechnete Geschossflächenzahl und die Geschossflächenzahl des Bodenrichtwertgrundstücks sind in Umrechnungskoeffizienten auszudrücken. <sup>7</sup>Der Bodenwert ist nach folgender Formel zu berechnen:

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

(3) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, für den Bodenwert als Mindestwert des bebauten Grundstücks nach § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG den niedrigeren gemeinen Wert (Verkehrswert) nachzuweisen. <sup>2</sup>Der nachgewiesene niedrigere gemeine Wert (Verkehrswert) für den Grund und Boden darf

jedoch den nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ermittelten Wert für das bebaute Grundstück nicht unterschreiten.

### **R 177. Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts**

(1) <sup>1</sup> Abweichend von der Wertermittlung nach R 166 bis 176 ist der niedrigere gemeine Wert (**Verkehrswert**) für das gesamte Grundstück nach den Wertverhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt festzustellen, wenn der Steuerpflichtige diesen nachweist (§ 146 Abs. 7 BewG). <sup>2</sup> Als Nachweis ist regelmäßig ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erforderlich. <sup>3</sup> Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundstückswerts nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. <sup>4</sup> Das Gutachten ist auf seine inhaltliche Richtigkeit und Schlüssigkeit zu prüfen.

(2) <sup>1</sup> Ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück kann als Nachweis dienen. <sup>2</sup> Es bestehen keine Bedenken, diesen Wert regelmäßig ohne Wertkorrekturen als Grundstückswert festzustellen.

### **Zu § 147 BewG**

### **R 178. Sonderfälle bebauter Grundstücke**

(1) <sup>1</sup> Ist ein bebautes Grundstück nicht vermietet oder an Angehörige oder Arbeitnehmer des Eigentümers vermietet und lässt sich für dieses Grundstück die übliche Miete nicht ermitteln, ist der Grundstückswert nach § 147 Abs. 2 BewG zu berechnen. <sup>2</sup> Dies gilt insbesondere für Grundstücke mit Gebäuden, die zur Durchführung bestimmter Fertigungsverfahren, zu Spezialnutzungen oder zur Aufnahme bestimmter technischer Einrichtungen errichtet worden sind und nicht oder nur mit erheblichem Aufwand für andere Zwecke nutzbar gemacht werden können (§ 147 Abs. 1 Satz 2 BewG). <sup>3</sup> Hiervon betroffen sind unter der Voraussetzung des Satzes 1 Grundstücke mit folgenden Gebäuden (**Gewerbegrundstücke** und **sonstige Grundstücke**):

- Badehäuser,
  - Bootshäuser,
  - Gewächshäuser,
  - Hallenbäder,
  - Kliniken,
  - Kühlhäuser,
  - Laboratorien,
  - Lichtspielhäuser, Lichtspielzentren,
  - Molkereigebäude,
  - Parkhäuser, insbesondere Hoch- und Tiefgaragen sowie Parkpaletten,
  - Pfortnergebäude,
  - Produktionsgebäude,
  - Saalbauten,
  - Sanatorien,
  - Tankstellengebäude, insbesondere Verkaufs-, Personal- und Sanitärräume sowie Wagenwasch-, Pflege- und Werkstatthallen, Lager und Garagen,
  - Theater,
  - Transformatorengebäude,
  - Trinkhallen,
  - Trockenhäuser,
  - Werkstattgebäude,
- und vergleichbare Gebäude.

<sup>4</sup> Dazu rechnen auch folgende Gewerbegrundstücke und sonstige Grundstücke, soweit sich für sie keine übliche Miete auf dem regionalen Grundstücksmarkt ermitteln lässt:

- Bankgebäude,
- hallenartige Gebäude, insbesondere Lagerhäuser, Ausstellungs- und Messehallen,
- Heime, insbesondere Alten-, Pflege- oder Kinderheime,

- Hotelgebäude,
  - Hotelpensionen,
  - Privatschulen,
  - Sporthallen, insbesondere Tennis- und Reithallen,
  - Vereinshäuser,
- und vergleichbare Gebäude.

(2) <sup>1</sup>**Wohngrundstücke**, die aufwändig ausgestattet bzw. gestaltet sind, sind nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten. <sup>2</sup>Zur Ermittlung der üblichen Miete > R 172 Abs. 7.

(3) <sup>1</sup>Die wirtschaftliche Einheit eines Gewerbegrundstücks oder eines sonstigen Grundstücks umfasst regelmäßig den **Grund und Boden**, die **Gebäude**, die **Außenanlagen**, insbesondere Wege- und Platzbefestigungen sowie Einfriedungen, die **sonstigen wesentlichen Bestandteile** und das **Zubehör**. <sup>2</sup>Der Umstand, dass die Gebäude zu unterschiedlichen Zwecken genutzt werden, steht der Annahme einer wirtschaftlichen Einheit nicht entgegen. <sup>3</sup>Nicht in die wirtschaftliche Einheit einzubeziehen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

(4) <sup>1</sup>Zum **Grund und Boden** gehören die im räumlichen Zusammenhang stehenden bebauten und unbebauten Flächen. <sup>2</sup>Demnach sind auch die unbebauten Flächen zwischen Fabrikgebäuden sowie Lagerflächen, die innerhalb des Fabrikgeländes liegen, der wirtschaftlichen Einheit des zu bewertenden Grundstücks zuzurechnen.

(5) <sup>1</sup>Die **räumliche Trennung von Flächen** steht der Annahme einer wirtschaftlichen Einheit grundsätzlich entgegen. <sup>2</sup>Grundstücke, die räumlich getrennt liegen, können nicht deshalb zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst werden, weil sie zu demselben Gewerbebetrieb gehören. <sup>3</sup>Sind die Flächen eines Gewerbebetriebs durch eine öffentliche Straße voneinander getrennt, können sie regelmäßig nicht als eine wirtschaftliche Einheit angesehen werden. <sup>4</sup>Hiervon kann jedoch in den Fällen abgewichen werden, in denen nach der Verkehrsauffassung (§ 2 BewG) wegen der örtlichen Gewohnheit und der tatsächlichen Nutzung eine wirtschaftliche Zusammengehörigkeit derart besteht, dass sich die Zusammenfassung zu einer wirtschaftlichen Einheit für einen Außenstehenden aufdrängt (z.B. bei Verbindung von räumlich getrennt liegenden Produktionsstätten durch einen Tunnel oder eine Brücke).

(6) <sup>1</sup>**Vorrats- und Erweiterungsgelände**, das im Besteuerungszeitpunkt noch nicht betrieblich genutzt wird, ist regelmäßig nicht zusammen mit der wirtschaftlichen Einheit des Gewerbegrundstücks zu bewerten. <sup>2</sup>Dies gilt um so mehr für die Fälle, in denen nach den Verhältnissen vom Besteuerungszeitpunkt eine Veräußerung des Vorrats- oder Erweiterungsgeländes wahrscheinlich ist. <sup>3</sup>Steht dagegen die künftige Bebauung des Vorrats- oder Erweiterungsgeländes durch den Betrieb fest, oder sind diese Flächen durch eine Umzäunung in das Fabrikgelände einbezogen, so ist von einer wirtschaftlichen Einheit auszugehen.

(7) <sup>1</sup>Befindet sich auf einem Grundstück neben den Produktionsgebäuden auch das **Wohnhaus des Betriebsinhabers**, ist regelmäßig von einer wirtschaftlichen Einheit auszugehen. <sup>2</sup>Hier kommt es entscheidend auf das Bauordnungs- und Bauplanungsrecht als Ausdruck der örtlichen Gewohnheit an, wonach das Grundstück regelmäßig nur als Ganzes veräußert werden kann. <sup>3</sup>Diese Grundsätze sind auch bei der Frage zu beachten, ob Wohngebäude für Betriebsangehörige in die wirtschaftliche Einheit einzubeziehen sind.

(8) Befinden sich auf einem Grundstück neben **Gebäuden oder Gebäudeteilen**, die nach § 147 BewG mit dem **ertragsteuerlichen Wert** anzusetzen sind, auch solche, die nach dem **Ertragswertverfahren** (§ 146 BewG) zu bewerten wären, richtet sich die Wertermittlung für die gesamte wirtschaftliche Einheit einheitlich nach § 147 BewG.

#### **R 179. Ermittlung des Werts von bebauten Grundstücken nach § 147 BewG**

(1) <sup>1</sup>Der Grundstückswert ist in den Sonderfällen des § 147 BewG unter getrenntem **Ansatz des Werts des Grund und Bodens und der Gebäude** zu ermitteln. <sup>2</sup>Mit diesem Wertansatz sind auch die auf dem Grundstück befindlichen Außenanlagen sowie das Zubehör abgegolten.



(2) <sup>1</sup>Der **Wert des Grund und Bodens** errechnet sich regelmäßig aus der Grundstücksfläche und dem auf 70 v.H. ermäßigten Bodenrichtwert (§ 147 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG). <sup>2</sup>Weicht das zu bewertende Grundstück in seinen Merkmalen von den Vorgaben für das Bodenrichtwertgrundstück ab, ist dem durch Wertkorrekturen Rechnung zu tragen (> R 161 und 176). <sup>3</sup>Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert (Verkehrswert) für den Grund und Boden nachzuweisen (§ 147 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG). <sup>4</sup>Wegen Einzelheiten zur Wertermittlung > R 160, 161 und 163.

(3) <sup>1</sup>Der **Wert des Gebäudes** bestimmt sich nach den ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften (§ 147 Abs. 2 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen, bei denen das Grundstück zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen gehört, ist dies der **Steuerbilanzwert**, bei Personengesellschaften einschließlich entsprechender Posten in den Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter, unter Berücksichtigung sämtlicher Abschreibungen, unabhängig von ihrer bilanztechnischen Behandlung, und sonstiger Minderungen, z.B. aus einer übertragenen Rücklage nach § 6b EStG oder durch Verrechnung von Zuschüssen. <sup>3</sup>Maßgebend ist der Steuerbilanzwert im Besteuerungszeitpunkt (§ 147 Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz BewG). <sup>4</sup>Dies erfordert grundsätzlich das Aufstellen einer Zwischenbilanz im Besteuerungszeitpunkt. <sup>5</sup>Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bestehen keine Bedenken, den Steuerbilanzwert im Besteuerungszeitpunkt aus dem letzten Bilanzansatz für das Gebäude vor dem Besteuerungszeitpunkt durch Kürzung um die anteiligen Abschreibungen bis zum Besteuerungszeitpunkt abzuleiten, wenn in diesem Zeitraum keine Veränderungen an dem Grundstück stattgefunden haben. <sup>6</sup>Liegt keine Steuerbilanz vor, ist der Wert aus der Handelsbilanz zu übernehmen. <sup>7</sup>Fiktive Sonderabschreibungen sind nicht zu berücksichtigen.

(4) <sup>1</sup>Wird der Gewinn durch **Einnahme-Überschussrechnung** ermittelt, ist das Gebäude bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen mit dem Restbuchwert im Besteuerungszeitpunkt anzusetzen. <sup>2</sup>Der Restbuchwert berechnet sich regelmäßig aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich zu verrechnender Zuschüsse und der bis zum Besteuerungszeitpunkt in Anspruch genommenen Abschreibungen. <sup>3</sup>Bei Gebäuden, die sich im **Privatvermögen** befinden, ist ebenfalls für den Gebäudewert von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich zu verrechnender Zuschüsse und der bis zum Besteuerungszeitpunkt in Anspruch genommenen Abschreibungen auszugehen. <sup>4</sup>Für Zeiten, in denen ein Gebäude oder Gebäudeteil nicht der Einkünfteerzielung diente und deshalb keine Abschreibungen in Anspruch genommen werden konnten, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Abschreibungen nach § 7 Abs. 4 EStG zu mindern.

(5) <sup>1</sup>Der Wert des Grund und Bodens und der Gebäude sind zu einem **Gesamtwert** zusammenzufassen und auf volle fünfhundert Euro abzurunden (§ 139 BewG). <sup>2</sup>Das Ergebnis stellt den Grundstückswert dar. <sup>3</sup>Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (**Verkehrswert**) für das gesamte Grundstück ist nicht möglich.

## R 180. (Entfallen)

### Zu § 148 BewG

## R 181. Begriff des Erbbaurechts

(1) <sup>1</sup>Bei Grundstücken, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, bilden das Erbbaurecht und das belastete Grundstück je eine selbständige wirtschaftliche Einheit (§ 68 Abs. 1 Nr. 2 BewG, § 70 Abs. 1 BewG). <sup>2</sup>Das **Erbbaurecht** ist das veräußerliche und vererbliche Recht an einem Grundstück, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben. <sup>3</sup>Das **belastete Grundstück** ist das Grundstück, an dem das Erbbaurecht bestellt ist. <sup>4</sup>Übernimmt der Eigentümer des belasteten Grundstücks das Erbbaurecht oder erwirbt der Erbbauberechtigte das belastete Grundstück („Eigentümergebbaurecht“), bleiben Erbbaurecht und belastetes Grundstück als selbständige wirtschaftliche Einheiten bestehen.

(2) <sup>1</sup>Das **Erbbaurecht entsteht** zivilrechtlich mit der Eintragung in das Grundbuch (§ 11 ErbbVO in Verbindung mit § 873 BGB). <sup>2</sup>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 23 Abs. 1).

(3) <sup>1</sup>Das Erbbaurecht erstreckt sich im Allgemeinen auf das ganze Grundstück. <sup>2</sup>Erstreckt es sich jedoch nur auf **einen Teil des Grundstücks** im Sinne des Zivilrechts, ist dieser Teil als selbständige wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 148 Abs. 1 BewG zu bewerten. <sup>3</sup>Für den restlichen Teil des Grundstücks ist die Bewertung nach den allgemeinen Grundsätzen durchzuführen.

(4) <sup>1</sup>Errichtet der Erbbauberechtigte ein **einheitliches Gebäude** auf einem erbaurechtsbelasteten und einem ihm gehörenden angrenzenden Grundstück, sind der Gebäudeteil auf dem erbaurechtsbelasteten Grundstück als Erbbaurecht und das eigene Grundstück mit dem dort errichteten Gebäudeteil als bebautes Grundstück getrennt zu bewerten. <sup>2</sup>Entsprechend ist zu verfahren, wenn das angrenzende Grundstück aufgrund eines Pachtvertrags bebaut worden ist und für diesen Gebäudeteil eine Bewertung als Gebäude auf fremdem Grund und Boden nach § 148 Abs. 2 BewG durchzuführen ist.

### R 182. Wert des belasteten Grundstücks

(1) <sup>1</sup>Der Wert des **mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks** beträgt das 18,6fache des nach den vertraglichen Bestimmungen im Besteuerungszeitpunkt zu zahlenden jährlichen Erbbauzinses (§ 148 Abs. 1 Satz 1 BewG). <sup>2</sup>§ 145 Abs. 3 BewG ist nicht anwendbar.

(2) <sup>1</sup>Maßgebend ist der im Besteuerungszeitpunkt zu zahlende **Erbbauzins**, umgerechnet auf einen Jahresbetrag. <sup>2</sup>Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen. <sup>3</sup>Bei Erbbauzinsen, die während der Laufzeit des Erbbaurechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart sind (z.B. bei Einmalzahlungen, Vorauszahlungen oder gestaffeltem Erbbauzins), ist ein Durchschnittswert aus den insgesamt nach dem Besteuerungszeitpunkt zu leistenden Erbbauzinsen, verteilt auf die Restlaufzeit, zu ermitteln. <sup>4</sup>Die künftige Anpassung aufgrund von Wertsicherungsklauseln, z.B. das Anknüpfen der Erbbauzinsen an den Lebenshaltungskostenindex, ist nicht zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Ist kein Erbbauzins zu zahlen, ist für das belastete Grundstück ein Wert von Null Euro anzusetzen (z. B. Eigentümererbbau-recht).

(3) <sup>1</sup>Der **Vervielfacher 18,6** ist unabhängig von der Restlaufzeit des Vertrags anzuwenden (§ 148 Abs. 1 BewG). <sup>2</sup>Besondere Vereinbarungen über Abbruch oder Übergang des Eigentums vom Erbbauberechtigten errichteter Gebäude beeinflussen die Höhe des Vervielfachers ebenfalls nicht.

(4) <sup>1</sup>§ 148 Abs. 1 BewG ist für das belastete Grundstück auch anzuwenden, wenn auf dem Grundstück im Besteuerungszeitpunkt **noch kein Gebäude** errichtet worden ist oder sich das **Gebäude noch im Zustand der Bebauung** befindet. <sup>2</sup>Hat der Eigentümer des belasteten Grundstücks vor Bestellung des Erbbaurechts ein Gebäude errichtet und an dem bebauten Grundstück ein Erbbaurecht bestellt, ist für das belastete Grundstück ebenfalls das 18,6fache des zu zahlenden jährlichen Erbbauzinses anzusetzen.

(5) Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (**Verkehrswerts**) des belasteten Grundstücks ist gesetzlich nicht vorgesehen.

### R 183. Wert des Erbbaurechts

(1) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Werts des **Erbbaurechts** ist von einem Gesamtwert auszugehen, der für den Grund und Boden und ggf. für die Gebäude zu ermitteln wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde. <sup>2</sup>Ist das belastete Grundstück im Besteuerungszeitpunkt noch nicht bebaut, ist der Gesamtwert nach § 145 Abs. 3 BewG zu ermitteln. <sup>3</sup>Bei einem belasteten Grundstück, auf dem sich im Besteuerungszeitpunkt ein Gebäude im Zustand der Bebauung befindet, berechnet sich der Gesamtwert nach § 149 BewG. <sup>4</sup>Bei einem bebauten Grundstück richtet sich die Ermittlung des Gesamtwerts nach §§ 146 bzw. 147 BewG (§ 148 Abs. 1 Satz 2 BewG).

(2) <sup>1</sup>Der **Gesamtwert** ist um das 18,6fache des im Besteuerungszeitpunkt zu zahlenden jährlichen Erbbauzinses zu kürzen. <sup>2</sup>Kommt es dabei zu einem negativen Grundstückswert für das Erbbaurecht, ist dieser zu übernehmen. <sup>3</sup>Das Ergebnis stellt nach Abrundung auf volle fünfhundert Euro (§ 139 BewG) den Grundstückswert dar. <sup>4</sup>Wegen der Ermittlung der jährlichen Erbbauzinses > R 182 Abs. 2.

(3) <sup>1</sup>Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (**Verkehrswerts**) für das Erbbaurecht ist gesetzlich nicht vorgesehen. <sup>2</sup>Dies schließt jedoch bei der Ermittlung des Gesamtwerts im Ertragswert-

verfahren nicht aus, dass für diesen ein niedrigerer Verkehrswert nachgewiesen werden kann (§ 146 Abs. 7 BewG).<sup>3</sup> Dabei ist eine bestehende Abbruchverpflichtung aufgrund des Erbbaurechtsvertrags wertmindernd zu berücksichtigen.

#### **R 184. Erbbauzinsansprüche bzw. -verpflichtungen**

<sup>1</sup> Das **Recht auf den Erbbauzins** ist weder als Bestandteil des Grundstücks noch als gesonderter Anspruch anzusetzen. <sup>2</sup> Dementsprechend ist auch die **Verpflichtung zur Zahlung des Erbbauzinses** weder bei der Bewertung des Erbbaurechts noch als gesonderte Verpflichtung abzuziehen (§ 148 Abs. 1 Satz 3 BewG). <sup>3</sup> Zur Behandlung von vorausgezahlten Erbbauzinsen sowie von durch den Erbbauberechtigten getragenen Erschließungsbeiträgen beim Betriebsvermögen > R 114 Abs. 2.

#### **R 185. Grundstücke mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden**

(1) Zu bewerten sind je nach Ausgangslage ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden oder der dazu gehörende Grund und Boden mit fremdem Gebäude.

(2) <sup>1</sup> 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. <sup>2</sup> Das ist der Fall, wenn es Scheinbestandteil des Grund und Bodens ist (§ 95 BGB) oder dem Nutzungsberechtigten für den Fall der Nutzungsbeendigung gegenüber dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts des Gebäudes zusteht. <sup>3</sup> Ein solcher Anspruch kann sich aus einer vertraglichen Vereinbarung oder aus dem Gesetz ergeben. <sup>4</sup> Als Gebäude auf fremdem Grund und Boden erfasst werden das Gebäude, die vom Nutzungsberechtigten errichteten Außenanlagen, die sonstigen wesentlichen Bestandteile und das Zubehör. <sup>5</sup> Werden auf einem Grundstück nur Betriebsvorrichtungen (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG) oder Außenanlagen errichtet, liegt kein Gebäude auf fremdem Grund und Boden vor.

(3) <sup>1</sup> Die wirtschaftliche Einheit **Grund und Boden mit fremden Gebäuden** umfasst die vertraglich überlassene Fläche. <sup>2</sup> Enthält der Vertrag hierzu keine Angaben, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen. <sup>3</sup> Dabei ist neben der Grundfläche des Gebäudes regelmäßig auch die Fläche im Umgriff des Gebäudes zu erfassen. <sup>4</sup> Ist eine eindeutige Abgrenzung nicht möglich, bestehen keine Bedenken, vom Fünffachen der bebauten Fläche auszugehen. <sup>5</sup> Ist ein einheitliches Gebäude auf mehreren unmittelbar nebeneinander liegenden Grundstücken errichtet worden, die unterschiedlichen Grundstückseigentümern gehören, gilt R 181 Abs. 4 entsprechend.

#### **R 186. Wertermittlung bei Grundstücken mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden**

<sup>1</sup> Bei der Bewertung von Grundstücken mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden sind nach § 148 Abs. 2 BewG die Grundsätze für die Bewertung von Grundstücken anzuwenden, an denen ein Erbbaurecht bestellt ist (> R 182 und 183). <sup>2</sup> Der **Grund und Boden** mit fremden Gebäuden ist mit dem 18,6fachen der nach den vertraglichen Bestimmungen im Besteuerungszeitpunkt zu zahlenden jährlichen Pacht anzusetzen. <sup>3</sup> Der Wert des **Gebäudes** auf fremdem Grund und Boden ergibt sich aus dem Gesamtwert, ermittelt nach §§ 145 bis 147 oder 149 BewG, gekürzt um das 18,6fache der im Besteuerungszeitpunkt zu zahlenden jährlichen Pacht.

#### **Zu § 149 BewG**

#### **R 187. Grundstücke im Zustand der Bebauung**

(1) <sup>1</sup> 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 (§ 145 Abs. 1 Satz 4 BewG). <sup>2</sup> Der vorherige Abbruch eines Gebäudes oder Gebäudeteils ist noch nicht als Beginn der Baumaßnahme zur Errichtung des neu geschaffenen Gebäudes oder Gebäudeteils anzusehen. <sup>3</sup> Der Zustand der Bebauung endet mit der Bezugsfertigkeit des ganzen Gebäudes, sofern es nicht in Bauabschnitten errichtet wird (> R 159 Abs. 2 und 3). <sup>4</sup> Gebäude im Zustand der Bebauung liegen auch dann vor, wenn durch An-, Aus- oder Umbauten an einem be-

reits vorhandenen Gebäude neuer Wohn- oder Gewerberaum geschaffen wird. <sup>5</sup>Modernisierungsmaßnahmen erfüllen diese Voraussetzung regelmäßig nicht.

(2) Befindet sich ein im **Erbbaurecht** oder ein **auf fremdem Grund und Boden zu errichtendes Gebäude** im Zustand der Bebauung, erfolgt die Ermittlung des Gesamtwerts nach den Grundsätzen des § 149 BewG.

(3) <sup>1</sup>Zu der wirtschaftlichen Einheit gehören der **Grund und Boden**, die **Gebäude** und **Gebäudeteile**, auch wenn sie im Besteuerungszeitpunkt noch nicht bezugsfertig sind, die **Außenanlagen**, **sonstige wesentliche Bestandteile** und das **Zubehör**. <sup>2</sup>Nicht einzubeziehen sind Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. <sup>3</sup>Damit ist dem Umstand, ob die Betriebsvorrichtungen im Besteuerungszeitpunkt fertiggestellt sind oder sich noch im Bau befinden, keine Bedeutung beizumessen.

(4) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Bis zum Beginn der Erdarbeiten sind die für die Planung des Gebäudes aufgewandten Kosten als immaterielles Wirtschaftsgut zu erfassen. <sup>3</sup>Ab Beginn der Erdarbeiten sind die Planungskosten durch den Wert für das Grundstück im Zustand der Bebauung abgegolten. <sup>4</sup>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.

(5) <sup>1</sup>Ein Grundstück im Zustand der Bebauung liegt bis zur **Bezugsfertigkeit** des Gebäudes oder Gebäudeteils vor. <sup>2</sup>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 (§ 145 Abs. 1 Satz 3 BewG). <sup>3</sup>Im Besteuerungszeitpunkt müssen alle wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sein. <sup>4</sup>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. <sup>5</sup>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. <sup>6</sup>Ist das Gebäude im Besteuerungszeitpunkt bezogen, begründet dies die widerlegbare Vermutung der Bezugsfertigkeit. <sup>7</sup>Wird ein Gebäude abschnittsweise errichtet, ist die Entscheidung, ob sich ein Gebäude im Zustand der Bebauung befindet, unter Berücksichtigung der bis zum Besteuerungszeitpunkt eingetretenen Verhältnisse nach der Verkehrsanschauung zu treffen. <sup>8</sup>Es kommt also darauf an, wie der Schenker oder Erblasser das Bauvorhaben durchführen wollte. <sup>9</sup>Nach dem Besteuerungszeitpunkt durchgeführte Baumaßnahmen bleiben bei der Entscheidung, ob eine abschnittsweise Errichtung eines Gebäudes vorliegt, außer Betracht. <sup>10</sup>Kommt es durch den Eigentümerwechsel, z.B. im Erbfall, zu einer unvorhergesehenen Unterbrechung der Baumaßnahme, liegt keine Errichtung eines Gebäudes in Bauabschnitten vor. <sup>11</sup>Wird ein Gebäude in Bauabschnitten errichtet (> R 159 Abs. 3), liegt hinsichtlich des bezugsfertigen Teils ein bebautes Grundstück vor. <sup>12</sup>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 188. Grundsätze der Wertermittlung

(1) <sup>1</sup>Der Grundstückswert 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. <sup>2</sup>Dabei wird bei Grundstücken, die nach § 146 BewG zu bewerten sind, zu dem Wert, der sich ohne die im Bau befindlichen Gebäude oder Gebäudeteile nach §§ 145 bis 146 BewG ergibt, ein dem Grad der Fertigstellung entsprechender Wertanteil für die im Bau befindlichen Gebäude oder Gebäudeteile hinzugerechnet. <sup>3</sup>In den Fällen des § 147 BewG ist auch bei Grundstücken im Zustand der Bebauung die Wertermittlung nach § 147 Abs. 2 BewG vorzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Grundstücke, die sich im Besteuerungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden, können sowohl unbebaute als auch bereits bebaute Grundstücke sein. <sup>2</sup>Die Entscheidung, ob vor Beginn der im Besteuerungszeitpunkt noch nicht abgeschlossenen Baumaßnahme **ein unbebautes oder ein bebautes Grundstück** vorgelegen hat, ist nach § 145 Abs. 1 BewG zu treffen (> R 159 Abs. 3). <sup>3</sup>Befinden sich auf einem Grundstück außer dem im Bau befindlichen Gebäude zu Beginn der Baumaßnahme keine bezugsfertigen Gebäude, liegt ein unbebautes Grundstück vor. <sup>4</sup>Hierfür ist der Wert nach § 145 Abs. 3 BewG zu ermitteln (> R 160 bis 162). <sup>5</sup>Sind auf einem Grundstück vor Beginn der im Besteuerungszeitpunkt noch nicht abgeschlossenen Baumaßnahme bereits bezugsfertige Gebäude oder Gebäudeteile vorhanden, erfolgt deren Bewertung nach §§ 146 bis 148 BewG (> R 166 bis 186). <sup>6</sup>Wenn in diesen Fällen vor Beginn der Baumaßnahme ein anderes Bewertungsverfahren (z.B. nach § 146 BewG) anzuwenden war als nach Fertigstellung des Gebäudes im Zustand der Bebauung (z.B. nach § 147 BewG) anzuwenden ist, ist der Grundbesitzwert nach dem Bewertungsverfahren zu ermitteln, das für die wirtschaftliche Einheit nach Abschluss der Baumaßnahme maßgebend wäre. <sup>7</sup>Bereits bezugsfertige Gebäudeteile, die zu der noch nicht abgeschlossenen Baumaßnahme gehören, sind nicht zu berücksichtigen, es sei denn, es liegt eine Errichtung in Bauabschnitten vor (> R 159 Abs. 3 und R 187 Abs. 5).

(3) <sup>1</sup>Zu dem nach Absatz 2 ermittelten Wert ist für nicht bezugsfertige Gebäude oder Gebäudeteile ein Betrag hinzuzurechnen, der dem Gebäudewert entsprechend dem **Fertigstellungsgrad** im Besteuerungszeitpunkt entspricht. <sup>2</sup>Liegt eine Errichtung in Bauabschnitten vor (> R 159 Abs. 3 und R 187 Abs. 5), ist für die Ermittlung des Werts und des Grades der Fertigstellung für den nicht bezugsfertigen Gebäudeteil von den Herstellungskosten für diesen Gebäudeteil auszugehen. <sup>3</sup>Ist eine Trennung der gesamten Herstellungskosten in die Kosten für den bezugsfertigen und nicht bezugsfertigen Gebäudeteil nicht möglich, sind die bis zum Besteuerungszeitpunkt angefallenen Herstellungskosten für den nicht bezugsfertigen Gebäudeteil zu schätzen.

### R 189. Wertermittlung im Ertragswertverfahren

(1) <sup>1</sup>Für das Grundstück mit den im Bau befindlichen Gebäuden oder Gebäudeteilen ist bei einer Bewertung im Ertragswertverfahren der Wert des Grundstücks unter **Ansatz der üblichen Miete** zu ermitteln, die nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes zu erzielen wäre (§ 149 Abs. 1 Satz 1 BewG). <sup>2</sup>Der Wert des Grundstücks im Zustand der Bebauung ergibt sich bei der Bewertung im Ertragswertverfahren, indem dem Wert vor Beginn der Baumaßnahme (> R 188 Abs. 2) der Wert der noch nicht bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile nach den Verhältnissen im Besteuerungszeitpunkt hinzuge-rechnet wird. <sup>3</sup>Dabei ist vom **Grad der Fertigstellung** im Besteuerungszeitpunkt auszugehen, der sich aus dem Verhältnis der vom Beginn der Baumaßnahme bis zum Besteuerungszeitpunkt angefallenen Herstellungskosten zu den gesamten Herstellungskosten nach Abschluss der Baumaßnahme ergibt. <sup>4</sup>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 3; auf den Zahlungsabfluss kommt es für die Ermittlung des Fertigstellungsgrades nicht an. <sup>5</sup>Stehen die nach dem Besteuerungszeitpunkt anfallenden Herstellungskosten noch nicht fest, können sie unter Heranziehung von Kostenvoranschlägen und dergleichen geschätzt werden. <sup>6</sup>Bei Erwerb einer in Bau befindlichen Eigentumswohnung können hilfsweise die im Kaufvertrag festgelegten, vom Baufortschritt abhängigen Kaufpreiskursen herangezogen werden. <sup>7</sup>Gegebenenfalls kann die Feststellung des Grundstückswerts bis zur Schlussrechnung vorläufig im Sinne des § 165 AO durchgeführt werden.

(2) <sup>1</sup>Bei Errichtung eines Gebäudes auf einem **bisher unbebauten Grundstück** (> R 188 Abs. 2 Satz 3) ist der Wert der neu geschaffenen Gebäude oder Gebäudeteile im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit mit 80 v.H. des Grundstückswerts nach Fertigstellung der im Bau befindlichen Gebäude oder Gebäudeteile anzusetzen. <sup>2</sup>Bei Erweiterung eines **bereits bebauten Grundstücks** (> R 188 Abs. 2 Satz 5) ist der Wert der neu geschaffenen Gebäude oder Gebäudeteile mit 80 v.H. des Grundstückswerts anzusetzen, der sich unter Ansatz der üblichen Miete ergibt, die nach Bezugsfertigkeit des neu geschaffenen Gebäudes oder Gebäudeteils zu erzielen wäre. <sup>3</sup>Der Wert nach Satz 1 oder 2 ist unter Berücksichtigung des Fertigstellungsgrades im Besteuerungszeitpunkt als Wert der noch nicht bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile im Besteuerungszeitpunkt dem Wert vor Beginn der Baumaßnahme hinzuzurechnen.

(3) <sup>1</sup>Der Wert nach Absatz 1 und 2 darf den Wert des Grundstücks, der nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes anzusetzen wäre, nicht übersteigen (§ 149 Abs. 1 Satz 4 BewG). <sup>2</sup>Der **Höchstwert** kommt

stets in den Fällen in Betracht, in denen das Grundstück bei einer Bewertung im Ertragswertverfahren nach Beendigung der Baumaßnahme mit dem Mindestwert (§ 146 Abs. 6 BewG) angesetzt wird.

### **R 190. Wertermittlung in Sonderfällen**

<sup>1</sup>Bei Grundstücken mit Gebäuden im Zustand der Bebauung, die nach § 147 BewG zu bewerten sind, sind dem Wert vor Beginn der Baumaßnahme, ermittelt auf den Besteuerungszeitpunkt, die bis zum Besteuerungszeitpunkt für die im Bau befindlichen Gebäude oder Gebäudeteile nach ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften anzusetzenden **Herstellungskosten** hinzuzurechnen. <sup>2</sup>Dabei bleiben Abbruchkosten außer Betracht, weil sie sich bereits im Wert des Grundstücks vor Beginn der Baumaßnahme ausgewirkt haben (> R 189 Abs. 1).

### **R 191. Abrundung und Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts**

(1) Der Wert nach > R 189 oder R 190 ist auf volle fünfhundert Euro **abzurunden** und stellt den Grundstückswert des Grundstücks im Zustand der Bebauung dar.

(2) <sup>1</sup>Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (**Verkehrswerts**) für das Grundstück im Zustand der Bebauung ist nicht möglich. <sup>2</sup>Dies schließt nicht aus, dass einzelne Berechnungsgrößen, z.B. der Wert für ein unbebautes Grundstück nach § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG oder der Mindestwert eines bebauten Grundstücks nach § 146 Abs. 7 BewG, mit dem niedrigeren gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen sind.

### **Zu § 150 BewG**

### **R 192. Grundstücke mit Gebäuden und Gebäudeteilen, die dem Zivilschutz dienen**

(1) <sup>1</sup>Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen, die dem **Zivilschutz** dienen und im Frieden nicht oder nur gelegentlich oder geringfügig für andere Zwecke mitbenutzt werden, bleiben bei der Ermittlung des Grundstückswerts außer Ansatz (§ 150 BewG). <sup>2</sup>Eine nur gelegentliche oder nur geringfügige Mitbenutzung der Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen für andere als dem Zivilschutz dienende Zwecke ist für die Gewährung der sachlichen Befreiung unschädlich. <sup>3</sup>Eine nur gelegentliche Mitbenutzung 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 zu werden braucht. <sup>4</sup>Werden in einem Keller lediglich Gartengeräte, Fahrräder oder dergleichen abgestellt, handelt es sich um eine geringfügige Mitbenutzung. <sup>5</sup>Dagegen ist die Steuerbefreiung zu versagen, wenn die Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen ständig anderen Zwecken dienen, z.B. als Lager-, Lehr-, oder Ausbildungsräume.

(2) <sup>1</sup>Wird das Grundstück nach § 146 BewG bewertet, ist die auf die begünstigten Gebäude, Gebäudeteile und gegebenenfalls auch auf die Anlagen entfallende Miete aus der durchschnittlichen Jahresmiete auszuscheiden. <sup>2</sup>Dies wird nur im Schätzungswege möglich sein. <sup>3</sup>Die Aufteilung der durchschnittlichen Jahresmiete für das Gebäude im Verhältnis der Nutzfläche der Schutzräume zur Wohn-/Nutzfläche der nicht begünstigten Räume setzt voraus, dass die Schutzräume in ihrer Ausstattung mit den nicht begünstigten Räumen vergleichbar sind. <sup>4</sup>Ist der Grundstückswert unter Ansatz der üblichen Miete zu ermitteln, ist es für die Freistellung der begünstigten Gebäude oder Gebäudeteile nicht zu beanstanden, wenn die darauf entfallende Nutzfläche bei der Ermittlung der üblichen Miete nicht angesetzt wird. <sup>5</sup>Bei Schutzräumen, die im Keller gelegen sind und somit bei der Ermittlung der Wohn-/Nutzfläche regelmäßig außer Ansatz bleiben, kann sich das Fehlen von Kellerraum mittelbar auf den Mietansatz der Wohnräume wertmindernd auswirken.

(3) <sup>1</sup>Bei Grundstücken, die nach § 147 BewG zu bewerten sind, bleiben die auf die begünstigten Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen bis zum Besteuerungszeitpunkt außer Ansatz. <sup>2</sup>Der Wert des Grund und Bodens ist regelmäßig mit 70 v.H. des Bodenrichtwerts anzusetzen; die den begünstigten Gebäuden oder Gebäudeteilen zuzurechnende Grundstücksfläche wird dabei nicht herausgerechnet.

**Artikel 2**  
**Anwendung der Erbschaftsteuer-Richtlinien vom 21. Dezember 1998**

Die Erbschaftsteuer-Richtlinien vom 21. Dezember 1998 (BStBl I Sondernummer 2/1998 S. 2) werden aufgehoben. Sie sind mit den Abweichungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis zum 31. Dezember 2002 ergeben, auf Erwerbsfälle weiter anzuwenden, für die die Steuer vor dem 1. Januar 2003 entstanden ist.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Berlin, den 17. März 2003

Der Bundeskanzler

Gerhard Schröder

Der Bundesminister der Finanzen

Hans Eichel