

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des  
Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts**  
(Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 - ErbStR 2019)

Vom 16. Dezember 2019

Nach Artikel 108 Absatz 7 des Grundgesetzes wird folgende allgemeine Verwaltungsvorschrift erlassen:

**Artikel 1**

**Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019  
(ErbStR 2019)**

Inhaltsübersicht

<b>I. Einführung .....</b>	<b>9</b>
<b>II. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz.....</b>	<b>10</b>
<b>Zu § 1 ErbStG .....</b>	<b>10</b>
RE 1.1 Anwendung der Vorschriften über Erwerbe von Todes wegen auf Schenkungen .....	10
RE 1.2 Familienstiftungen und Familienvereine.....	10
<b>Zu § 2 ErbStG .....</b>	<b>11</b>
RE 2.1 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht .....	11
RE 2.2 Inlandsvermögen.....	12
<b>Zu § 3 ErbStG .....</b>	<b>13</b>
RE 3.1 Erwerb durch Erbanfall und Teilungsanordnungen oder Ausgleichungen.....	13
RE 3.2 Erwerb durch Vermächtnis .....	13
RE 3.3 Schenkung auf den Todesfall.....	14
RE 3.4 Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters.....	14
RE 3.5 Hinterbliebenenbezüge des Erblassers .....	14
RE 3.6 Erwerbe aus Versicherungen auf verbundene Leben.....	15
RE 3.7 Verträge zugunsten Dritter im Zusammenhang mit Bankguthaben und -depots sowie Lebensversicherungen .....	16
RE 3.8 Übergang von Vermögen auf eine Stiftung von Todes wegen .....	16
<b>Zu § 5 ErbStG .....</b>	<b>16</b>
RE 5.1 Erbrechtlicher Zugewinnausgleich .....	16
RE 5.2 Güterrechtlicher Zugewinnausgleich .....	18
<b>Zu § 6 ErbStG .....</b>	<b>19</b>
RE 6 Vermächtnisse und Auflagen, die beim Tod des Beschwerten fällig werden .....	19
<b>Zu § 7 ErbStG .....</b>	<b>19</b>
RE 7.1 Freigebigte Zuwendungen.....	19
RE 7.2 Behandlung von unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten.....	19
RE 7.3 Gegenstand der Schenkung bei Geldhingabe zum Erwerb eines Grundstücks oder zur Errichtung eines Gebäudes .....	20
RE 7.4 Gemischte Schenkungen sowie Schenkungen unter einer Auflage .....	20
RE 7.5 Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften .....	21
RE 7.6 Vereinbarung der Gütergemeinschaft .....	25
RE 7.7 Übergang von Vermögen auf eine Stiftung .....	25
RE 7.8 Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft.....	25
RE 7.9 Überhöhte Gewinnbeteiligung .....	25
RE 7.10 Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten.....	25
<b>Zu § 9 ErbStG .....</b>	<b>26</b>
RE 9.1 Zeitpunkt der Ausführung einer Grundstücksschenkung .....	26
RE 9.2 Entstehung der Steuer in sonstigen Fällen .....	26
RE 9.3 Bewertungsstichtag bei Errichtung einer Stiftung .....	26
<b>Zu § 10 ErbStG .....</b>	<b>26</b>

R E 10.1 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der Erbschaftsteuer .....	26
R E 10.2 Behandlung von Ansprüchen nach dem Vermögensgesetz .....	28
R E 10.3 Private Steuererstattungsansprüche des Erblassers .....	29
R E 10.4 Übertragung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft.....	29
R E 10.5 Übernahme der Steuer.....	29
R E 10.6 Abzug von außergewöhnlichen Unterhaltskosten (sog. Überlast) nach dem Denkmalschutzgesetz.....	30
R E 10.7 Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Absatz 5 ErbStG .....	30
R E 10.8 Private Steuerschulden des Erblassers .....	30
R E 10.9 Pauschbetrag für Nachlassverbindlichkeiten .....	31
R E 10.10 Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten.....	31
R E 10.11 Eigene Erbschaftsteuer des Erwerbers.....	32
R E 10.12 Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugute kommen .....	32
R E 10.13 Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters mit Weiterübertragungsverpflichtung	32
<b>Zu § 11 ErbStG.....</b>	<b>33</b>
R E 11 Rückwirkende Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und umgekehrt.....	33
<b>Zu § 12 ErbStG.....</b>	<b>33</b>
R E 12.1 Bewertungsgrundsätze.....	33
R E 12.2 Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Erbschaftsteuerrecht bei im Erbfall noch nicht vollständig erfüllten Grundstückskaufverträgen .....	33
R E 12.3 Berücksichtigung von Gewinnansprüchen aus GmbH-Geschäftsanteilen.....	34
<b>Zu § 13 ErbStG.....</b>	<b>34</b>
R E 13.1 Steuerbefreiungen; Allgemeines .....	34
R E 13.2 Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt .....	35
R E 13.3 Lebzeitige Zuwendungen im Zusammenhang mit einem Familienheim .....	35
R E 13.4 Erwerb eines Familienheims von Todes wegen.....	36
R E 13.5 Pflege- und Unterhaltsleistungen .....	38
R E 13.6 Rückfall des geschenkten Vermögens.....	39
R E 13.7 Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen.....	39
R E 13.8 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften .....	39
R E 13.9 Gegenseitigkeitserklärungen.....	40
R E 13.10 Zuwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken .....	41
R E 13.11 Verzicht auf Steuerbefreiung.....	41
<b>Zu § 13a ErbStG.....</b>	<b>41</b>
R E 13a.1 Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften - Allgemeines.....	41
R E 13a.2 Schwellenwert von 26 Millionen EUR .....	42
R E 13a.3 Gleitender Abzugsbetrag.....	43
R E 13a.4 Lohnsummenregelung - Allgemeines.....	43
R E 13a.5 Beschreibung der Lohnsumme .....	44
R E 13a.6 Lohnsumme bei mehreren wirtschaftlichen Einheiten.....	44
R E 13a.7 Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen .....	45
R E 13a.8 Ermittlung der Lohnsummen in Umwandlungsfällen.....	47
R E 13a.9 Verstoß gegen die Lohnsummenregelung .....	47
R E 13a.10 Feststellung der Anzahl der Beschäftigten, der Ausgangslohnsumme und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen .....	48
R E 13a.11 Folgen einer Weitergabeverpflichtung oder einer Nachlassteilung.....	49
R E 13a.12 Behaltensregelungen - Allgemeines .....	49
R E 13a.13 Behaltensregelungen für Betriebsvermögen.....	50
R E 13a.14 Behaltensregelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen.....	51
R E 13a.15 Entnahmebegrenzung .....	51
R E 13a.16 Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften.....	53
R E 13a.17 Wegfall der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbindung.....	53
R E 13a.18 Reinvestitionsklausel.....	54
R E 13a.19 Durchführung der Nachversteuerung.....	54
R E 13a.20 Vorwegabschlag bei Familienunternehmen .....	55
R E 13a.21 Optionsverschonung .....	58
R E 13a.22 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen.....	58

<b>Zu § 13b ErbStG</b> .....	<b>59</b>
R E 13b.1 Begünstigter Erwerb von Todes wegen .....	59
R E 13b.2 Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden .....	60
R E 13b.3 Begünstigungsfähiges Vermögen - Allgemeines .....	60
R E 13b.4 Begünstigungsfähiges land- und forstwirtschaftliches Vermögen.....	61
R E 13b.5 Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen.....	61
R E 13b.6 Begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften .....	62
R E 13b.7 Begünstigtes Vermögen .....	63
R E 13b.8 Erwerb unterschiedlicher Arten begünstigten Vermögens.....	63
R E 13b.9 Ermittlung des begünstigten Vermögens und des steuerpflichtigen Vermögens .....	64
R E 13b.10 Übermäßiges Verwaltungsvermögen .....	66
R E 13b.11 Altersversorgungsvermögen .....	66
R E 13b.12 Verwaltungsvermögen - Allgemeines.....	67
R E 13b.13 Überlassung von Grundstücken - Allgemeines .....	68
R E 13b.14 Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder des Sonderbetriebsvermögens .....	68
R E 13b.15 Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen .....	68
R E 13b.16 Grundstücksüberlassung im Konzern .....	69
R E 13b.17 Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens .....	69
R E 13b.18 Grundstücke im Zusammenhang mit Lieferungsverträgen .....	70
R E 13b.19 Verpachtete land- und forstwirtschaftliche Grundstücke.....	70
R E 13b.20 Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger .....	71
R E 13b.21 Kunstgegenstände und andere besondere Wirtschaftsgüter .....	71
R E 13b.22 Wertpapiere und vergleichbare Forderungen .....	72
R E 13b.23 Finanzmittel .....	72
R E 13b.24 Investitionsklausel .....	74
R E 13b.25 Nettowert des Verwaltungsvermögens .....	76
R E 13b.26 Unschädliches Verwaltungsvermögen .....	76
R E 13b.27 Junges Verwaltungsvermögen .....	76
R E 13b.28 Ausschluss der Schuldenverrechnung .....	77
R E 13b.29 Verbundvermögensaufstellung.....	77
R E 13b.30 Feststellungsverfahren .....	79
<b>Zu § 13c ErbStG</b> .....	<b>81</b>
R E 13c.1 Abschmelzmodell - Allgemeines.....	81
R E 13c.2 Verstoß gegen die Verschonungsvoraussetzungen.....	81
R E 13c.3 Ergänzende Vorschriften beim Abschmelzmodell.....	81
R E 13c.4 Berücksichtigung mehrerer Erwerbe begünstigten Vermögens.....	82
R E 13c.5 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen .....	82
<b>Zu § 13d ErbStG</b> .....	<b>82</b>
R E 13d Steuerbefreiung für Wohngrundstücke.....	82
<b>Zu § 14 ErbStG</b> .....	<b>85</b>
R E 14.1 Berücksichtigung früherer Erwerbe; Grundsatz .....	85
R E 14.2 Berücksichtigung früherer Erwerbe; Zusammentreffen mit Begünstigungen nach §§ 13a, 13c, 19a und 28a ErbStG .....	85
R E 14.3 Berücksichtigung früherer Erwerbe; Mindeststeuer und Festsetzungsfrist.....	86
<b>Zu § 15 ErbStG</b> .....	<b>86</b>
R E 15.1 Steuerklassen.....	86
R E 15.2 Maßgebliche Steuerklasse bei Familienstiftungen.....	86
R E 15.3 Umfang des begünstigten Vermögens in den Fällen des § 15 Absatz 3 ErbStG .....	86
R E 15.4 Steuerklasse bei Zuwendungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften .....	87
<b>Zu § 16 ErbStG</b> .....	<b>87</b>
R E 16 Freibeträge .....	87
<b>Zu § 17 ErbStG</b> .....	<b>87</b>
R E 17 Besonderer Versorgungsfreibetrag .....	87
<b>Zu § 19 ErbStG</b> .....	<b>88</b>
R E 19 Steuersätze .....	88
<b>Zu § 19a ErbStG</b> .....	<b>88</b>
R E 19a.1 Tarifbegünstigte Erwerber und tarifbegünstigtes Vermögen.....	89
R E 19a.2 Berechnung des Entlastungsbetrags .....	89
R E 19a.3 Behaltensregelung .....	90

<b>Zu § 20 ErbStG</b> .....	<b>90</b>
R E 20 Steuerschuldner .....	90
<b>Zu § 21 ErbStG</b> .....	<b>90</b>
R E 21 Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer .....	90
<b>Zu § 22 ErbStG</b> .....	<b>91</b>
R E 22 Kleinbetragsgrenze.....	91
<b>Zu § 23 ErbStG</b> .....	<b>91</b>
R E 23 Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen .....	91
<b>Zu § 25 ErbStG</b> .....	<b>91</b>
R E 25 Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast .....	91
<b>Zu § 27 ErbStG</b> .....	<b>91</b>
R E 27 Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens .....	91
<b>Zu § 28 ErbStG</b> .....	<b>92</b>
R E 28 Stundung .....	92
<b>Zu § 28a ErbStG</b> .....	<b>94</b>
R E 28a.1 Verschonungsbedarfsprüfung - Allgemeines .....	94
R E 28a.2 Verfügbares Vermögen .....	94
R E 28a.3 Stundung .....	96
R E 28a.4 Nachträglicher Wegfall der Erlassbedingungen .....	96
R E 28a.5 Ergänzende Vorschriften bei der Verschonungsbedarfsprüfung .....	96
R E 28a.6 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen.....	97
<b>Zu § 29 ErbStG</b> .....	<b>97</b>
R E 29 Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen.....	97
<b>Zu § 30 ErbStG</b> .....	<b>97</b>
R E 30 Anzeigepflicht des Erwerbers.....	97
<b>Zu § 31 ErbStG</b> .....	<b>97</b>
R E 31 Steuererklärung.....	97
<b>Zu § 32 ErbStG</b> .....	<b>98</b>
R E 32 Bekanntgabe des Steuerbescheids an Vertreter .....	98
<b>Zu §§ 33 und 34 ErbStG</b> .....	<b>98</b>
R E 33 Anzeigepflichten .....	98
<b>Zu § 37 ErbStG</b> .....	<b>98</b>
R E 37 Anwendung des Gesetzes .....	98
<b>III. Bewertungsgesetz</b> .....	<b>99</b>
<b>A. Allgemeine Bewertungsvorschriften</b> .....	<b>99</b>
<b>Zu §§ 4 bis 8 BewG</b> .....	<b>99</b>
R B 4 Bedingung und Befristung .....	99
<b>Zu § 9 BewG</b> .....	<b>99</b>
R B 9.1 Gemeiner Wert .....	99
R B 9.2 Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse .....	99
R B 9.3 Sachleistungsansprüche .....	100
R B 9.4 Erfindungen und Urheberrechte .....	100
R B 9.5 Übrige körperliche Vermögensgegenstände .....	100
<b>Zu § 11 BewG</b> .....	<b>100</b>
R B 11.1 Notierte Wertpapiere, Aktien und Anteile sowie Investmentzertifikate.....	100
R B 11.2 Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften .....	101
R B 11.3 Verfügungsbeschränkungen .....	102
R B 11.4 Bewertung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Sonderfällen.....	102
R B 11.5 Substanzwert.....	103
R B 11.6 Ermittlung des Substanzwerts .....	104
R B 11.7 Gemeiner Wert nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften.....	105
R B 11.8 Paketzuschlag .....	105
<b>Zu § 12 BewG</b> .....	<b>106</b>
R B 12.1 Kapitalforderungen und Schulden .....	106
R B 12.2 Bundesschatzbriefe, Finanzierungsschätze und Sparbriefe.....	107

R B 12.3 Zero-Bonds.....	108
R B 12.4 Einlage des typischen stillen Gesellschafters .....	108
<b>Zu §§ 13 bis 16 BewG.....</b>	<b>108</b>
R B 13 Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte.....	108
<b>B. Betriebsvermögen .....</b>	<b>108</b>
<b>Zu §§ 95 und 96 BewG .....</b>	<b>108</b>
R B 95 Begriff und Umfang des Betriebsvermögens .....	108
<b>Zu § 97 BewG .....</b>	<b>109</b>
R B 97.1 Betriebsvermögen von Personengesellschaften.....	109
R B 97.2 Sonderbetriebsvermögen .....	110
R B 97.3 Nießbrauch an einer Beteiligung an einer Personengesellschaft .....	110
R B 97.4 Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften.....	111
R B 97.5 Besonderheiten bei Kommanditgesellschaften .....	111
R B 97.6 Anteile an Kapitalgesellschaften .....	112
<b>Zu § 99 BewG .....</b>	<b>113</b>
R B 99 Betriebsgrundstücke.....	113
<b>Zu § 103 BewG.....</b>	<b>113</b>
R B 103.1 Schulden und sonstige Abzüge bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen.....	113
R B 103.2 Schulden und sonstige Abzüge bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen .....	113
R B 103.3 Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken .....	114
<b>Zu § 109 BewG .....</b>	<b>114</b>
R B 109.1 Bewertungsgrundsätze bei Betriebsvermögen .....	114
R B 109.2 Bewertung von Beteiligungen an Personengesellschaften in Sonderfällen.....	114
R B 109.3 Ermittlung des Substanzwerts.....	115
<b>C. Gesonderte Feststellungen .....</b>	<b>115</b>
<b>Zu § 151 BewG .....</b>	<b>115</b>
R B 151.1 Durchführung eines Feststellungsverfahrens.....	115
R B 151.2 Gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten nach § 151 BewG .....	116
R B 151.3 Benennung des Erbschaftsteuerfinanzamts und des Erblassers/Schenkers .....	119
R B 151.4 Gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen.....	119
R B 151.5 Gesonderte Feststellung des Werts nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften.....	119
R B 151.6 Gesonderte Feststellung des Werts von Genossenschaften.....	119
R B 151.7 Gesonderte Feststellung bei vermögensverwaltenden Gemeinschaften/Gesellschaften..	119
R B 151.8 Basiswert .....	120
R B 151.9 Nachrichtliche Angaben zu den Feststellungen nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3 BewG .....	120
R B 151.10 Mitteilungen der Betriebsfinanzämter.....	120
<b>Zu § 152 BewG .....</b>	<b>120</b>
R B 152 Örtliche Zuständigkeit.....	120
<b>Zu § 153 BewG .....</b>	<b>121</b>
R B 153 Erklärungspflicht.....	121
<b>Zu § 154 BewG .....</b>	<b>121</b>
R B 154 Beteiligte am Feststellungsverfahren und Bekanntgabe des Feststellungsbescheids .....	121
<b>Zu § 155 BewG .....</b>	<b>122</b>
R B 155 Rechtsbehelfsbefugnis .....	122
<b>Zu § 156 BewG .....</b>	<b>122</b>
R B 156 Außenprüfung.....	122
<b>D. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen.....</b>	<b>122</b>
<b>Zu § 158 BewG .....</b>	<b>122</b>
R B 158.1 Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens .....	122
R B 158.2 Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Betriebsvermögen.....	123
R B 158.3 Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom Grundvermögen.....	124

R B 158.4 Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vom übrigen Vermögen .....	124
<b>Zu § 159 BewG .....</b>	<b>125</b>
R B 159 Abgrenzung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen .....	125
<b>Zu § 160 BewG .....</b>	<b>127</b>
R B 160.1 Wirtschaftsteil .....	127
R B 160.2 Landwirtschaftliche Nutzung .....	128
R B 160.3 Forstwirtschaftliche Nutzung .....	128
R B 160.4 Weinbauliche Nutzung .....	129
R B 160.5 Gärtnerische Nutzung .....	129
R B 160.6 Nutzungsteile Gemüsebau sowie Blumen- und Zierpflanzenbau .....	129
R B 160.7 Nutzungsteil Obstbau .....	130
R B 160.8 Nutzungsteil Baumschulen .....	130
R B 160.9 Übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzungen .....	131
R B 160.10 Binnenfischerei, Teichwirtschaft und Fischzucht für Binnenfischerei und Teichwirtschaft .....	131
R B 160.11 Imkerei .....	132
R B 160.12 Wanderschäfferei .....	132
R B 160.13 Saatucht .....	132
R B 160.14 Pilzanbau .....	132
R B 160.15 Nützlinge .....	132
R B 160.16 Weihnachtsbaumkulturen .....	133
R B 160.17 Besamungsstationen .....	133
R B 160.18 Nebenbetriebe .....	133
R B 160.19 Abbauland .....	133
R B 160.20 Geringstland .....	133
R B 160.21 Betriebswohnungen .....	134
R B 160.22 Wohnteil .....	134
<b>Zu § 161 BewG .....</b>	<b>135</b>
R B 161 Bewertungsstichtag .....	135
<b>Zu § 162 BewG .....</b>	<b>135</b>
R B 162 Bewertung des Wirtschaftsteils .....	135
<b>Zu § 163 BewG .....</b>	<b>136</b>
R B 163 Ermittlung der Wirtschaftswerte .....	136
<b>Zu § 164 BewG .....</b>	<b>139</b>
R B 164 Ermittlung des Mindestwerts .....	139
<b>Zu § 165 BewG .....</b>	<b>141</b>
R B 165 Bewertung des Wirtschaftsteils mit dem Fortführungswert .....	141
<b>Zu § 166 BewG .....</b>	<b>141</b>
R B 166 Liquidationswert .....	141
<b>Zu § 167 BewG .....</b>	<b>142</b>
R B 167.1 Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils .....	142
R B 167.2 Ermäßigungen für Besonderheiten .....	142
R B 167.3 Öffnungsklausel für die Betriebswohnungen und den Wohnteil .....	143
<b>Zu § 168 BewG .....</b>	<b>143</b>
R B 168 Grundbesitzwert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft .....	143
<b>E. Grundvermögen .....</b>	<b>144</b>
<b>Zu § 176 BewG .....</b>	<b>144</b>
R B 176.1 Begriff des Grundvermögens .....	144
R B 176.2 Grundstück .....	145
<b>Zu § 177 BewG .....</b>	<b>145</b>
R B 177 Bewertungsmaßstab .....	145
<b>Zu § 178 BewG .....</b>	<b>145</b>
R B 178 Begriff des unbebauten Grundstücks .....	145
<b>Zu § 179 BewG .....</b>	<b>146</b>
R B 179.1 Bewertung von unbebauten Grundstücken .....	146
R B 179.2 Ansatz der Bodenrichtwerte .....	147
R B 179.3 Ansatz des Bodenwerts .....	148

<b>Zu § 180 BewG</b> .....	<b>148</b>
R B 180. Begriff des bebauten Grundstücks .....	148
<b>Zu § 181 BewG</b> .....	<b>148</b>
R B 181.1 Grundstücksarten .....	148
R B 181.2 Wohnungs- und Teileigentum .....	149
<b>Zu § 182 BewG</b> .....	<b>150</b>
R B 182 Zuordnung zu den Bewertungsverfahren .....	150
<b>Zu § 183 BewG</b> .....	<b>151</b>
R B 183 Vergleichswertverfahren .....	151
<b>Zu § 184 BewG</b> .....	<b>152</b>
R B 184 Allgemeine Grundsätze des Ertragswertverfahrens .....	152
<b>Zu § 185 BewG</b> .....	<b>152</b>
R B 185.1 Bodenwertverzinsung .....	152
R B 185.2 Vervielfältiger .....	152
R B 185.3 Restnutzungsdauer .....	152
R B 185.4 Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen .....	156
<b>Zu § 186 BewG</b> .....	<b>157</b>
R B 186.1 Rohertrag .....	157
R B 186.2 Betriebskosten .....	158
R B 186.3 Vermietung zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken .....	158
R B 186.4 Ansatz der üblichen Miete .....	158
R B 186.5 Ermittlung der üblichen Miete .....	159
<b>Zu § 187 BewG</b> .....	<b>160</b>
R B 187 Bewirtschaftungskosten .....	160
<b>Zu § 188 BewG</b> .....	<b>160</b>
R B 188 Liegenschaftszinssatz .....	160
R B 189 Allgemeine Grundsätze des Sachwertverfahrens .....	160
<b>Zu § 190 BewG</b> .....	<b>161</b>
R B 190.1 Regelherstellungskosten .....	161
R B 190.2 Gebäudeart .....	161
R B 190.3 Gebäudestandard .....	161
R B 190.4 Baupreisindex .....	161
R B 190.5 Besonders werthaltige Außenanlagen .....	162
R B 190.6 Brutto-Grundfläche .....	163
R B 190.7 Alterswertminderung .....	165
R B 190.8 Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen .....	169
<b>Zu § 191 BewG</b> .....	<b>169</b>
R B 191 Wertzahlen .....	169
<b>Zu § 192 BewG</b> .....	<b>169</b>
R B 192.1 Begriff des Erbbaurechts .....	169
R B 192.2 Bewertung in Erbbaurechtsfällen .....	170
<b>Zu § 193 BewG</b> .....	<b>170</b>
R B 193 Bewertung des Erbbaurechts .....	170
<b>Zu § 194 BewG</b> .....	<b>171</b>
R B 194 Bewertung des Erbbaugrundstücks (belastetes Grundstück) .....	171
<b>Zu § 195 BewG</b> .....	<b>173</b>
R B 195.1 Gebäude auf fremdem Grund und Boden .....	173
R B 195.2 Wertermittlung bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und belasteten Grundstücken .....	173
<b>Zu § 196 BewG</b> .....	<b>174</b>
R B 196.1 Grundstücke im Zustand der Bebauung .....	174
R B 196.2 Wertermittlung bei Grundstücken im Zustand der Bebauung .....	174
<b>Zu § 197 BewG</b> .....	<b>175</b>
R B 197 Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz .....	175
<b>Zu § 198 BewG</b> .....	<b>175</b>
R B 198 Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts .....	175
<b>F. Vereinfachtes Ertragswertverfahren</b> .....	<b>176</b>

<b>Zu § 199 BewG</b> .....	<b>176</b>
R B 199.1 Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens .....	176
R B 199.2 Ausländische Kapitalgesellschaften und ausländisches Betriebsvermögen .....	177
<b>Zu § 200 BewG</b> .....	<b>178</b>
R B 200 Wertermittlung im vereinfachten Ertragswertverfahren.....	178
<b>Zu § 201 BewG</b> .....	<b>179</b>
R B 201 Ermittlung des Jahresertrags .....	179
<b>Zu § 202 BewG</b> .....	<b>180</b>
R B 202 Betriebsergebnis.....	180
<b>Zu § 203 BewG</b> .....	<b>182</b>
R B 203 Kapitalisierungsfaktor .....	182



## I. Einführung

(1) <sup>1</sup>Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 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.

(2) <sup>1</sup>Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 sind auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 21. August 2019 entsteht. <sup>2</sup>Sie gelten auch für Erwerbsfälle, für die die Steuer vor dem 22. August 2019 entstanden ist, soweit sie geänderte Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes betreffen, die vor dem 1. Mai 2019 anzuwenden sind. <sup>3</sup>Bisher ergangene Anweisungen, die mit diesen Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

(3) Diesen Richtlinien liegen, soweit im Einzelnen keine andere Fassung angegeben ist, das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I Seite 378), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) und das Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I Seite 230), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 4. November 2016 (BGBl. I S. 2464), 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 2005, geändert durch die EStÄR 2008 und die EStÄR 2012 und die KStR 2015.

## II. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

### Zu § 1 ErbStG

#### R E 1.1 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 Absatz 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 Absatz 1 Satz 2 ErbStG),
2. zum Pauschbetrag für Erbfallkosten (> § 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 2 ErbStG),
3. zum Erwerb eines Familienheims von Todes wegen (> § 13 Absatz 1 Nummer 4b und 4c ErbStG),
4. zum Rückfall von Vermögensgegenständen an die Eltern (> § 13 Absatz 1 Nummer 10 ErbStG),
5. zur Investitionsklausel (> § 13b Absatz 5 ErbStG),
6. zur Steuerklasse der Eltern bei Erwerben von Todes wegen (> § 15 Absatz 1 ErbStG Steuerklasse I Nummer 4) oder zu Erwerben auf Grund gemeinschaftlicher Testamente von Ehegatten (> § 15 Absatz 3 ErbStG),
7. zum besonderen Versorgungsfreibetrag für den überlebenden Ehegatten oder die Kinder des Erblassers (> § 17 ErbStG). <sup>2</sup>Der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG kann ausnahmsweise bei einem nach § 7 Absatz 1 Nummer 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,
8. zur Haftung von Kreditinstituten (> § 20 Absatz 6 Satz 2 ErbStG),
9. zur Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (> § 27 ErbStG) und
10. zur Stundung der auf das begünstigte Vermögen i. S. d. § 13b Absatz 2 ErbStG entfallenden Steuer (> § 28 Absatz 1 ErbStG).

#### R E 1.2 Familienstiftungen und Familienvereine

(1) <sup>1</sup>Vermögen einer inländischen Familienstiftung (§ 1 Absatz 1 Nummer 4, § 2 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 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. <sup>4</sup>Die Anzeigepflicht nach § 30 ErbStG und die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung nach § 31 ErbStG besteht auch in Fällen der Steuerpflicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG.

(2) <sup>1</sup>Eine Familienstiftung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG ist stets gegeben, wenn nach ihrer Satzung der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtig (Destinatäre) sind (§ 15 Absatz 2 AStG). <sup>2</sup>Eine Familienstiftung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG ist auch dann gegeben, wenn die genannten Destinatäre zu mehr als einem Viertel bezugs- oder 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>Bereits die Bezugsberechtigung der in den Satzungen be-

zeichneten Familienangehörigen prägt das Wesen als Familienstiftung, auch wenn Ausschüttungen bisher nicht vorgenommen worden sind.<sup>5</sup>In welchem Umfang die Stiftung ihre Erträge thesauriert, ist für die Bezugsberechtigung der Destinatäre ohne Bedeutung.

(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, gilt erbschaftsteuerrechtlich als Errichtung einer neuen Familienstiftung (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG). <sup>2</sup>Dies gilt entsprechend, wenn durch die Satzungsänderung lediglich bisher nicht bezugs- oder anfallsberechtigte Familienmitglieder oder Dritte in den Kreis der Destinatäre aufgenommen werden und die Errichtung der Stiftung bei bereits damaliger Zugehörigkeit der neu aufgenommenen Destinatäre seinerzeit nach einer ungünstigeren Steuerklasse zu besteuern gewesen wäre. <sup>3</sup>Die durch Satzungsänderung entstandene „neue“ Stiftung gilt als Erwerber des Vermögens der „bisherigen“ Stiftung (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG). <sup>4</sup>Sie ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem ursprünglichen Stifter (Erblasser oder Schenker) zu besteuern (§ 15 Absatz 2 Satz 1 ErbStG). <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 entrichtete Ersatzerbschaftsteuer erlischt nicht. <sup>7</sup>Die Behandlung der Satzungsänderung als Errichtung einer neuen Stiftung führt dazu, dass die 30-Jahresfrist für die Entstehung der Ersatzerbschaftsteuer (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 in Verbindung mit § 9 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) bei der bisherigen Stiftung endet und bei der neuen Stiftung neu zu laufen beginnt. <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 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe b ErbStG steuerfrei.

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

## **Zu § 2 ErbStG**

### **R E 2.1 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht**

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

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

### R E 2.2 Inlandsvermögen

(1) <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 selbstständig darüber zu entscheiden, ob für das im Inland betriebene Gewerbe, dem das Vermögen dient, im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist.

(3) <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 nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG als Eigentümer der übertragenen Anteile mindestens zu 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. <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 Prozent 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 Nummer 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 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 Nummer 6 BewG dann zum Inlandsvermögen, wenn sie einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen sind. <sup>2</sup>§ 121 Nummer 6 BewG setzt nicht voraus, dass die einem Gewerbebetrieb überlassenen Wirtschaftsgüter diesem für die Dauer oder auf lange Zeit zu dienen bestimmt sind. <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 B 9.4.

(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 B 12.4.

(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 Nummer 4 BewG kann dem gemäß nur erfasst werden, wenn diese mindestens 10 Prozent 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 E 10.10) 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 (> R E 10.8). <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 E 3.1 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 Erbaueinandersetzung. <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 Erbaueinandersetzung sind Teilungsanordnungen für die Ermittlung des Anteils des einzelnen Erben am Nachlass (Erwerb durch Erbanfall, § 3 Absatz 1 Nummer 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. <sup>5</sup>Die Sonderregelungen für Teilungsanordnungen und freie Erbaueinandersetzungen bei den Steuerbefreiungen (§ 13 Absatz 1 Nummer 4b Satz 3 und 4 ErbStG, § 13 Absatz 1 Nummer 4c Satz 3 und 4 ErbStG, § 13a Absatz 5 Satz 2 und 3, § 13c Absatz 2 Satz 1 ErbStG in Verbindung mit § 13a Absatz 5 Satz 2 ErbStG sowie § 13d Absatz 2 Satz 2 und 3 ErbStG), der Steuerentlastung nach § 19a Absatz 2 Satz 3 ErbStG sowie der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a Absatz 1 Satz 3 und 4 ErbStG führen nur zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage der Steuerbegünstigung und nicht zu einer Änderung der Zuordnung der Erwerbsgegenstände beim einzelnen Erben.

(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 erbschaftsteuerrechtlich 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 Sondererbfolge können auch diese Teilungsanordnungen erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich sein, falls insoweit bei Auslegung der Willenserklärungen des Erblassers die Sondererbfolge zu keiner Verschiebung der Erbquoten führt. <sup>3</sup>Absatz 1 Satz 5 gilt entsprechend.

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

(5) <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 Absatz 3 BGB). <sup>3</sup>Bei der Ausgleichung handelt es sich um eine an die Erbanteilsberechtigung aktiv und passiv gebundene Verpflichtung, die Erbaueinandersetzung unter Berücksichtigung der Ausgleichung vorzunehmen. <sup>4</sup>Sie führt zu Teilungsanteilen, die von den Erbanteilen abweichen. <sup>5</sup>Erbschaftsteuerrechtlich ist der Nachlass mit seinem steuerlichen Wert den Miterben nach diesen Teilungsanteilen zuzurechnen.

#### **R E 3.2 Erwerb durch Vermächtnis**

- unbesetzt -

### **R E 3.3 Schenkung auf den Todesfall**

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

### **R E 3.4 Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters**

(1) <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 Absatz 1 Nummer 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 Untergeltlichkeit (> R E 7.1) seitens des verstorbenen Gesellschafters kommt es nicht an.

(2) <sup>1</sup>Bei Personengesellschaften betrifft der Tatbestand des § 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG insbesondere den Anwachsungserwerb (§ 738 Absatz 1 BGB, § 105 Absatz 2, § 161 Absatz 2 HGB), aber auch den Übergang des Gesamthandseigentums in das Alleineigentum des übernehmenden Gesellschafters im Fall einer zweigliedrigen Personengesellschaft. <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 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG erfasst aber bei Kapitalgesellschaften insbesondere gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen, durch die die Erben verpflichtet werden, den durch Erbanfall erworbenen Geschäftsanteil auf die Gesellschafter oder die Gesellschaft gegen eine Abfindung zu übertragen, die geringer ist als der sich nach § 12 Absatz 1 und 2 ErbStG ergebende steuerliche Wert des Anteils. <sup>4</sup>Erwerber im Sinne von § 3 Absatz 1 Nummer 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 Prozent unmittelbar am Nennkapital der inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, ist der Erwerb der Anteile nach §§ 13a, 13c oder 28a bzw. 19a ErbStG begünstigt. <sup>6</sup>Ist die Kapitalgesellschaft als Erwerber anzusehen, kommen nur die Begünstigungen nach §§ 13a, 13c oder 28a 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 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, 13c, 19a oder 28a ErbStG begünstigt.

### **R E 3.5 Hinterbliebenenbezüge 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 (Bezüge) gehören insbesondere:

1. Versorgungsbezüge der Hinterbliebenen von Beamten auf Grund der Beamtengesetze des Bundes und der Länder;
2. Versorgungsbezüge, die den Hinterbliebenen von Angestellten und Arbeitern aus der gesetzlichen Rentenversicherung zustehen. <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 auf Grund einer weiter bestehenden Pflichtmitgliedschaft in der jeweils zuständigen Berufskammer tritt, sowie für Ansprüche, die auf einer freiwilligen Weiter- oder Höherversicherung in der Versorgungseinrichtung beruhen. <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 auf Grund 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 Absatz 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 Absatz 2 EStG). <sup>6</sup>Es ist aber auch möglich, dass diese Bezüge, wenn sie von einer Pensionskasse oder von der Sozialversicherung gezahlt werden, einkommensteuerrechtlich nach § 22 Nummer 1 EStG als wiederkehrende Bezüge oder als Leibrente zu behandeln sind. <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 erbschaftsteuerrechtlich ohne Bedeutung, ob sie vom Arbeitgeber auf Grund einer Pensionszusage, von einer Pensions- oder Unterstützungskasse oder einem Pensionsfonds, auf Grund einer Direktversicherung des Arbeitgebers oder auf Grund einer anderen Rechtsgrundlage gezahlt werden.

(3) <sup>1</sup>Auch Hinterbliebenenbezüge, die auf einem 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 Prozent des Brutto-Arbeitslohnes des verstorbenen Arbeitnehmers 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, beispielsweise die Bezüge, die den Hinterbliebenen eines verstorbenen persönlich haftenden Gesellschafters einer Personengesellschaft auf Grund des Gesellschaftsvertrags zustehen, unterliegen grundsätzlich nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG der Erbschaftsteuer. <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 E 5.1 und des Versorgungsfreibetrags > R E 17.

### **R E 3.6 Erwerbe aus Versicherungen auf verbundene Leben**

(1) <sup>1</sup>Nach § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG ist die Auszahlung einer Versicherungssumme aus einer Lebensversicherung oder einer Leibrente aus einer Leibrentenversicherung steuerpflichtig, wenn sie nicht an den Versicherungsnehmer selbst, sondern an einen bezugsberechtigten Dritten fällt. <sup>2</sup>Erfolgt eine solche Auszahlung an einen Bezugsberechtigten noch zu Lebzeiten des Versicherungsnehmers, ist sie nach § 7 Absatz 1 Nummer 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 auf Grund 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 Absatz 1 Nummer 4 oder § 7 Absatz 1 Nummer 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 auf Grund 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 Absatz 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 E 3.7 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 auf Grund dieses Vertrags (§§ 328, 331 BGB; § 3 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG, wenn im Valutaverhältnis zwischen dem Versprechensempfänger (Versicherungsnehmer und Erblasser) und dem Begünstigten eine freigebige Zuwendung vorliegt. <sup>2</sup>Hat ein Bezugsberechtigter eines Lebensversicherungsvertrags die Prämien ganz oder teilweise gezahlt, ist die Versicherungsleistung nach dem Verhältnis der vom Versicherungsnehmer/Erblasser gezahlten Versicherungsbeiträge zu den insgesamt gezahlten Versicherungsbeiträgen aufzuteilen; nur dieser Teil unterliegt der Erbschaftsteuer. <sup>3</sup>Der Bezugsberechtigte trägt die Beweislast hinsichtlich der von ihm gezahlten Versicherungsbeiträge. <sup>4</sup>Diese Grundsätze gelten auch, wenn ein Anspruch aus einer noch nicht fälligen Lebensversicherung übertragen wird, bei der der Erwerber die Versicherungsbeiträge bisher ganz oder teilweise gezahlt hat.

### **R E 3.8 Übergang von Vermögen auf eine Stiftung von Todes wegen**

- unbesetzt -

## **Zu § 5 ErbStG**

### **R E 5.1 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 seinem negativen Wert anzusetzen (§ 1374 Absatz 1, § 1375 Absatz 1 BGB). <sup>5</sup>Die infolge des Kaufkraftschwunds nur nominale Wertsteigerung des Anfangsvermögens eines Ehegatten während der Ehe stellt keinen Zugewinn dar; das gilt auch in Fällen eines negativen Anfangsvermögens. <sup>6</sup>Für die Wertsteigerung bei Hinzurechnungen zum Anfangsvermögen gilt dies entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Anfangsvermögen ist das Vermögen, das einem Ehegatten - nach Abzug von Verbindlichkeiten - beim Eintritt des Güterstandes gehörte (§ 1374 Absatz 1 BGB). <sup>2</sup>Im Fall des § 5 Absatz 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 Nummer 3 und 4 Gleichberechtigungsgesetz);
3. für Ehen, bei denen die Eheleute (aus einem zunächst vertraglich vereinbarten anderen Güterstand) später durch ehevertragliche Vereinbarung in den Güterstand der 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;
5. für Ehen, die durch Umwandlung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes entstanden sind, der Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes.

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

(5) <sup>1</sup>Zur Umrechnung der fiktiven Ausgleichsforderung in den steuerfreien Betrag ist der Wert des Endvermögens des verstorbenen Ehegatten einschließlich der Hinzurechnungen nach Absatz 4 (maßgebender Nachlass) auch nach steuerlichen Bewertungsgrundsätzen zu ermitteln. <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 §§ 13, 13a, 13c oder 13d ErbStG begünstigtes Vermögen ist in die Berechnung des Ausgleichsbetrags mit seinem Steuerwert vor Abzug der sachlichen Steuerbefreiungen (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 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG ist die Festsetzung der Steuer für frühere Schenkungen an den überlebenden Ehegatten zu ändern, soweit diese Schenkungen bei der güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinnngemeinschaft auf die Ausgleichsforderung nach § 5 Absatz 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 Absatz 1 ErbStG berücksichtigt werden. <sup>3</sup>§ 29 Absatz 2 ErbStG ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

(7) Bei Lebenspartnerschaften gilt als Tag des Eintritts des Güterstands

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

### **R E 5.2 Güterrechtlicher Zugewinnausgleich**

(1) <sup>1</sup>Kommt es mit Beendigung der Zugewinnngemeinschaft zur güterrechtlichen Abwicklung, gehört eine dabei von Gesetzes wegen entstehende Ausgleichsforderung (§ 1378 Absatz 3 BGB) nicht zum steuerpflichtigen Erwerb (§ 5 Absatz 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 Absatz 1 BGB).

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

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

## **Zu § 6 ErbStG**

### **R E 6 Vermächnisse und Auflagen, die beim Tod des Beschwerten fällig werden**

<sup>1</sup>Erbschaftsteuerrechtlich sind Nachvermächnisse (§ 2191 Absatz 1 BGB) und Vermächnisse oder Auflagen, die mit dem Tod des Beschwerten fällig werden, den Nacherbschaften gleichgestellt und damit abweichend vom Bürgerlichen Recht als Erwerb vom Vorvermächtnisnehmer oder Beschwerten und nicht als Erwerb vom Erblasser zu behandeln (§ 6 Absatz 4 ErbStG). <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 Vermächnisse zufallen sollen, die erst beim Tod des überlebenden Elternteils fällig werden. <sup>3</sup>Die Vermächnisse 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 Absatz 5 Nummer 2 ErbStG vor; beim Tod des überlebenden Ehegatten ist jedoch eine Erblässerschuld nach § 10 Absatz 5 Nummer 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 Vermächnis im Werte des Pflichtteils zufallen soll, das erst mit dem Tod des überlebenden Elternteils fällig wird (sog. Jastrowsche Klausel). <sup>6</sup>Für Nachvermächnisse und beim Tod des Beschwerten fällige Vermächnisse und Auflagen findet § 6 Absatz 2 Satz 2 bis 5 ErbStG entsprechende Anwendung.

## **Zu § 7 ErbStG**

### **R E 7.1 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 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 Sinne 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, auf Grund derer eine Zuwendung als objektiv unentgeltlich qualifiziert werden kann.

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

### **R E 7.2 Behandlung von unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten**

<sup>1</sup>Unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen sind nicht deswegen von der Schenkungsteuer ausgenommen, weil sie - wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters - nach herrschender zivilrechtli-

cher Auffassung keine Schenkungen im Sinne der §§ 516 ff. BGB darstellen. <sup>2</sup>Die Schenkungsteuerpflicht unbenannter Zuwendungen beurteilt sich - nicht anders als bei sonstigen Zuwendungen - nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Nummer 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 E 7.3 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 Grundstücksschenkung), 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 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, jedoch nicht nach der Bezahlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch den Beschenkten. <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 Grundstücksschenkung > R E 9.1 Absatz 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 zugutekommt, ist sie nicht abzugsfähig (§ 10 Absatz 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 Prozent des im Übrigen vom Beschenkten aufgebrauchten Kaufpreises als unbedeutend anzusehen.

### **R E 7.4 Gemischte Schenkungen sowie Schenkungen unter einer Auflage**

(1) <sup>1</sup>Entsprechend § 10 Absatz 1 Satz 1 und 2 ErbStG gilt auch bei der gemischten Schenkung oder Schenkung unter einer Auflage als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Bedachten, soweit sie der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt. <sup>2</sup>Die Bereicherung wird ermittelt, indem von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Steuerwert der Leistung des Schenkers die Gegenleistungen des Beschenkten und die von ihm übernommenen Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsaufgaben mit ihrem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert abgezogen werden. <sup>3</sup>Hinsichtlich Nutzungs- und Duldungsaufgaben gilt dies nur, soweit § 10 Absatz 6 Satz 6 ErbStG den Abzug nicht ausschließt, weil ein Nutzungsrecht sich bereits als Grundstücksbelastung bei der Ermittlung des gemeinen Werts eines Grundstücks ausgewirkt hat (> R E 10.10 Absatz 6). <sup>4</sup>Als Leistungsaufgabe ist bei der schenkweisen Übertragung von Grundbesitz auch die Übernahme der außergewöhnlichen Unterhaltslasten nach dem Denkmalschutz-

gesetz (Überlast; > R E 10.6) zu berücksichtigen, wenn der Grundbesitz oder ein Teil des Grundbesitzes nicht nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG steuerfrei ist oder der Erwerber auf die Steuerfreiheit verzichtet hat (§ 13 Absatz 3 Satz 2 ErbStG).

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

(3) <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 Gesamtschenkung zusammenzufassen, soweit die einzelnen Zuwendungen nicht zu unterschiedlichen Zeitpunkten ausgeführt wurden. <sup>2</sup>Soweit ein Teil des zugewendeten Vermögens nach §§ 13, 13a, 13c oder 13d ErbStG begünstigt ist (> R E 13.1 ff., R E 13a.1 ff., R E 13c.1 ff., R E 13d), sind die Befreiungen bei dem einzelnen begünstigten Vermögen vorzunehmen. <sup>3</sup>Absatz 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Gegenleistungen, Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgaben entsprechend ihrem wirtschaftlichen Zusammenhang den einzelnen geschenkten Vermögensgegenständen zuzurechnen sind. <sup>4</sup>Steht eine Gegenleistung, Leistungs-, Nutzungs- oder Duldungsaufgabe im Zusammenhang mit allen Vermögensgegenständen, ohne dass sie wirtschaftlich einem einzelnen Vermögensgegenstand oder einzelnen Vermögensgegenständen zugeordnet werden kann, ist sie auf die einzelnen Vermögensgegenstände nach dem Verhältnis der Steuerwerte aufzuteilen; Absatz 2 gilt entsprechend.

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

#### **R E 7.5 Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften**

(1) <sup>1</sup>Im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern gibt es neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine nach § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG freigebigen Zuwendungen. <sup>2</sup>Bei Leistungen an Kapitalgesellschaften können die Regelungen der § 7 Absatz 8 und § 15 Absatz 4 ErbStG zur Anwendung kommen. <sup>3</sup>Nach § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG kann auch die bloße Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft schenkungsteuerbar sein. <sup>4</sup>§ 7 Absatz 8 Satz 2 ErbStG stellt klar, dass verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen zwischen verbundenen Körperschaften grundsätzlich keine freigebigen Zuwendungen sind. <sup>5</sup>Nach § 7 Absatz 8 Satz 3 ErbStG gelten die Sätze 1 und 2 auch für Genossenschaften. <sup>6</sup>Nach § 15 Absatz 4 ErbStG ist bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft der Besteuerung das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu demjenigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafter zugrunde zu legen, durch den sie veranlasst ist; dies ist z. B. für die Bestimmung der Steuerklasse oder die Anwendung des § 14 ErbStG von Bedeutung. <sup>7</sup>Wenn ein Erwerb zugleich die Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG mit der dazu ergangenen Rechtsprechung als auch des § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG erfüllt, ist ausschließlich § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG anzuwenden. <sup>8</sup>Erfüllt ein Erwerb sowohl die Voraussetzungen des § 7 Absatz 7 ErbStG als auch des § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG, ist ausschließlich § 7 Absatz 7 ErbStG als speziellere Norm anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Führt ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft im Wege einer offenen oder verdeckten Einlage einen Vermögenswert zu und erhöht sich infolge dieses Vermögenszugangs der gemeine Wert sämtlicher Anteile an der Kapitalgesellschaft, stellt die Werterhöhung der Beteiligungsrechte der anderen Gesellschafter grundsätzlich keine steuerbare Zuwendung i. S. d. § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG an diese dar. <sup>2</sup>Es ist jedoch § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG zu prüfen (> Absatz 10 bis 13). <sup>3</sup>Erfolgt in zeitlichem Zusammenhang mit einer Einlage eine offene oder verdeckte Ausschüttung, ist regelmäßig der an die anderen Gesellschafter ausgeschüttete Betrag Gegenstand einer Zuwendung des Einlegenden an die Ausschüttungsbegünstigten im Sinne einer Weiterleitung des eingelegten Vermögens an den jeweiligen Beschenkten. <sup>4</sup>Wird eine Kapitalgesellschaft neu gegründet und erbringt ein Gesellschafter seine Stammeinlage, ohne dafür eine gleichwertige Kapitalbeteiligung zu erhalten, bilden die Vereinbarungen ein einheitliches Rechtsgeschäft mit der Folge, dass die Mitgesellschafter ihren Geschäftsanteil an der Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert nach der Einbringung des Unternehmens in die Kapitalgesellschaft vom einbringenden Gesellschafter geschenkt erhalten. <sup>5</sup>Die vom jeweiligen Beschenkten ge-

leistete Einlage stellt Erwerbsaufwand dar und ist von dem gemeinen Wert der gewährten Anteile abzuziehen. <sup>6</sup>Erwirbt ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine Einlage, die den Wert der Anteile übersteigt, kommt regelmäßig die Annahme einer steuerbaren Zuwendung i. S. d. § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG an die übrigen Gesellschafter nicht in Betracht. <sup>7</sup>Es ist jedoch § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG zu prüfen (> Absatz 8 bis 13). <sup>8</sup>Erwirbt ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine nach Maßgabe der Wertverhältnisse zu geringe Einlage und ohne weitere Verpflichtungen eingehen zu müssen, ist er mit der Eintragung im Handelsregister auf Kosten der Altgesellschafter bereichert. <sup>9</sup>Hierbei ist der gemeine Wert der Anteile maßgebend. <sup>10</sup>Die Leistung der Einlage stellt Erwerbsaufwand dar und ist von dem gemeinen Wert der gewährten Anteile abzuziehen. <sup>11</sup>Übernimmt ein Gesellschafter freigebig eine Einlageverpflichtung eines Mitgesellschafters, unterliegt dies als Zuwendung des Gesellschafters an den Mitgesellschafter mit dem gemeinen Wert der Einlageverpflichtung der Schenkungssteuer. <sup>12</sup>Ein Vermächtnis zugunsten einer Kapitalgesellschaft, deren (mittelbarer) Alleingesellschafter der Erblasser war, unterliegt der Erbschaftsteuer auch dann, wenn auf den mit dem Vermächtnis belasteten Alleinerben im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auch die (mittelbare) Alleingesellschafterstellung des Erblassers übergegangen ist.

(3) <sup>1</sup>Wird bei einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft von der übernehmenden Gesellschaft eine den Wert der übertragenden Gesellschaft übersteigende Beteiligung gewährt, liegt eine steuerbare Zuwendung der Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft in Höhe des übersteigenden Wertes vor. <sup>2</sup>Unterschreitet die gewährte Beteiligung den Wert der übertragenden Gesellschaft und erhalten die begünstigten Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft bereits vorab als Gesellschafter keine zusätzlichen Anteile, liegen keine freigebigen Zuwendungen i. S. d. § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG vor (> Absatz 5 und 6). <sup>3</sup>Es ist jedoch § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG zu prüfen (> Absatz 10 bis 13).

(4) <sup>1</sup>Nimmt ein Gesellschafter an einer Kapitalerhöhung nicht im vollen Umfang des ihm zustehenden Bezugsrechts teil und lässt er dieses Bezugsrecht insoweit verfallen, kann dieser Verzicht als steuerbare Zuwendung i. S. d. § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG an den an der Kapitalerhöhung Teilnehmenden zu qualifizieren sein, wenn diesem durch die Kapitalerhöhung eine Wertsteigerung zufließt, die den Wert einer von ihm zu erbringenden Einlage übersteigt (Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld). <sup>2</sup>Erfolgt die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und nicht durch Erhöhung des Nennbetrags der Alt-Anteile („Aufstockung“, vgl. § 57h GmbHG), erwerben die Gesellschafter die neuen Anteile zwingend im Verhältnis ihrer bisherigen Geschäftsanteile (§ 57j GmbHG, § 212 AktG). <sup>3</sup>Der „Verzicht“ eines Gesellschafters auf dieses Bezugsrecht bedeutet deshalb eine Zuwendung i. S. d. § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG der neu entstandenen Anteile an die anderen Gesellschafter.

(5) <sup>1</sup>Bleibt im Fall des Übergang eines Anteils eines Gesellschafters auf die Gesellschaft (Erwerb eigener Anteile) die zu leistende Abfindung hinter dem gemeinen Wert der Anteile zurück, ergibt sich eine Bereicherung der Gesellschaft, die nach § 7 Absatz 7 Satz 1 ErbStG steuerpflichtig ist. <sup>2</sup>Veräußert ein Gesellschafter seine Anteile an die Gesellschaft zu einem zu niedrigen Preis, liegt keine freigebige Zuwendung nach § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG oder § 7 Absatz 7 Satz 1 ErbStG vor, weder an die Gesellschafter noch an die Gesellschaft. <sup>3</sup>Es ist jedoch § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG zu prüfen (> Absatz 10 bis 13).

(6) <sup>1</sup>Wird ein Anteil nach § 34 GmbHG eingezogen, geht er durch die Einziehung unter; der Gesellschafter scheidet durch die Einziehung aus der Gesellschaft aus. <sup>2</sup>Erfolgt die Einziehung gegen eine den gemeinen Wert des Anteils nicht deckende Abfindung, erhöht die Differenz zwischen dem Wert des untergehenden Anteils und der Abfindung den Wert der verbleibenden Anteile und gilt als Zuwendung des ausscheidenden Gesellschafters an die verbleibenden Gesellschafter (§ 7 Absatz 7 Satz 2 ErbStG).

(7) <sup>1</sup>Bei verdeckten Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaft, die zu einem Vermögensvorteil des Gesellschafters führt, liegt keine freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zum Gesellschafter vor. <sup>2</sup>Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahestehenden Person, die nicht Gesellschafter ist, überhöhte Vergütungen, liegt regelmäßig keine freigebige Zuwendung der Gesellschaft an die nahestehende Person vor. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn auf Veranlassung eines Gesellschafters eine diesem nahestehende Person an die Kapitalgesellschaft für eine erbrachte Leistung eine zu geringe oder keine Vergütung zahlt. <sup>4</sup>Hierbei handelt es sich regelmäßig um verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter. <sup>5</sup>Das „Nahestehen“ einer Person kann auf

familienrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen, schuldrechtlichen oder auch rein tatsächlichen Beziehungen beruhen. <sup>6</sup>In diesen Fällen liegt regelmäßig eine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vor. <sup>7</sup>Kommen mehrere Gesellschafter als Schenker in Betracht (z. B. Vater und Onkel des Begünstigten), kann eine quotale Zuwendung der Gesellschafter angenommen werden. <sup>8</sup>Ausnahmsweise liegt keine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vor, wenn nach der Ausgestaltung der zwischen ihnen bestehenden Rechtsbeziehung eine Gegenleistung für die überhöhte, zu geringe oder fehlende Vergütung vorliegt. <sup>9</sup>Unter den entsprechenden Voraussetzungen des § 29 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG erlischt die Steuer in den Fällen der Sätze 1 bis 7. <sup>10</sup>Verzichtet ein Gesellschafter zugunsten eines Mitgesellschafters auf einen bereits entstandenen Gewinnanspruch, liegt regelmäßig eine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG des Verzichtenden zugunsten des Mitgesellschafters vor. <sup>11</sup>Entsprechendes kann auch in Fällen einer nicht leistungsbezogen bestimmten disquotalen Gewinnausschüttung vorliegen.

(8) Zur mittelbaren Anteilsschenkung gelten die Grundsätze des R E 7.3 entsprechend.

(9) Die Absätze 2 bis 8 gelten bei Beteiligungen an Genossenschaften entsprechend.

(10) <sup>1</sup>§ 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung zwischen dem an eine Kapitalgesellschaft Leistenden und der natürlichen Person oder Stiftung, die an der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, und deren Anteile an der Gesellschaft durch die Leistung im gemeinen Wert steigen. <sup>2</sup>Mögliche Bedachte (Zuwendungsempfänger) sind nur natürliche Personen und Stiftungen als die letztendlich Begünstigten. <sup>3</sup>Der Leistende (Zuwendende) kann eine natürliche Person oder eine juristische Person, z. B. auch eine Kapitalgesellschaft, sein; Leistungen einer Personengesellschaft sind den hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschaftern zuzurechnen. <sup>4</sup>Auch Leistungen gesellschaftsfremder Dritter an die Kapitalgesellschaft können den Tatbestand des § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG erfüllen. <sup>5</sup>Sofern die Leistung auf eine unmittelbare Bereicherung der Kapitalgesellschaft abzielt, liegt stattdessen eine steuerbare Zuwendung im Sinne des § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG an die Kapitalgesellschaft selbst vor.

(11) <sup>1</sup>Leistungen i. S. d. § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG sind insbesondere Sacheinlagen und Nutzungseinlagen. <sup>2</sup>Eine Leistung von Gesellschaftern oder Dritten an die Kapitalgesellschaft führt nicht zu einer steuerbaren Werterhöhung, soweit dieser Leistung eigene Leistungen der (Mit-)Gesellschafter gegenüberstehen. <sup>3</sup>Ob eine Leistung i. S. d. § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG vorliegt, ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung festzustellen. <sup>4</sup>Sofern auch die anderen Gesellschafter in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang Leistungen an die Gesellschaft erbringen, die insgesamt zu einer den Beteiligungsverhältnissen entsprechenden Werterhöhung der Anteile aller Gesellschafter führen, ist keine steuerbare Leistung i. S. d. § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG gegeben. <sup>5</sup>Im Rahmen der Gesamtbetrachtung sind nicht nur Leistungen der anderen Gesellschafter an die Gesellschaft zu berücksichtigen, sondern auch Leistungen der Gesellschafter untereinander, durch die die Werterhöhung ausgeglichen wird. <sup>6</sup>Entsprechendes gilt für den Fall der Leistung fremder Dritter an die Gesellschaft. <sup>7</sup>In derartigen Fällen fällt im Ergebnis keine Schenkungsteuer an, weil die Werterhöhung nach § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG durch eigene Leistungen ausgeglichen wird. <sup>8</sup>Leistungen einzelner Gesellschafter führen zu keiner nach § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG steuerbaren Werterhöhung der Anteile von Mitgesellschaftern, soweit der Leistende als Gegenleistung zusätzliche Rechte in der Gesellschaft erlangt, wie z. B. eine Verbesserung seines Gewinnanteils (§ 29 Absatz 3 Satz 2 GmbHG), zusätzliche Anteile an der Gesellschaft oder eine von den Geschäftsanteilen abweichende Verteilung des Vermögens bei späterer Liquidation. <sup>9</sup>Wenn Gesellschafter, z. B. zu Sanierungszwecken, auf Forderungen gegen die Gesellschaft verzichten wollen, das Verhältnis der Nennbeträge der Forderungen aber von den Beteiligungsquoten abweicht, bestehen keine Bedenken gegen einen vorgeschalteten Forderungsverkauf, bei dem der verzichtende Gläubiger (Gesellschafter oder Dritter) in einem ersten Schritt einen Teil seiner Forderung zum Verkehrswert an die (Mit-)Gesellschafter verkauft und die Gesellschafter dann in einem zweiten Schritt beteiligungsproportional auf ihre Forderungen verzichten. <sup>10</sup>Ein Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt bessert als auflösend bedingter Verzicht die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft zumindest vorübergehend (und seiner Zwecksetzung nach auch auf Dauer), bewirkt also eine Werterhöhung der Anteile sowohl des Verzichtenden als auch der etwaiger Mitgesellschaftler. <sup>11</sup>Grundsätzlich fehlt es jedoch an einem steuerbaren Vorgang, weil der Gläubiger einer wertlosen Forderung nichts aus seinem Vermögen hergibt, sondern lediglich uneinbringbare Werte gegen Erwerbssaussichten umschichtet. <sup>12</sup>Es mangelt insoweit an einer Vermögensverschiebung von dem Verzichtenden an die Mitgesellschaftler. <sup>13</sup>Leistungen einzelner Gesellschafter führen zu keiner nach § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG

steuerbaren Werterhöhung der Anteile von Mitgesellchaftern, soweit am Stichtag diesbezüglich zwischen den Gesellchaftern oder mit der Kapitalgesellschaft Zusatzabreden bestehen, die für den einlegenden Gesellchafter gewährleisten, dass seine Leistungen nicht zu einer endgültigen Vermögensverschiebung zugunsten der Mitgesellchafter führen. <sup>14</sup>Gleiches gilt, wenn hinsichtlich der Leistungen gesellschaftsvertraglich eine von den maßgebenden Beteiligungsquoten abweichende Verteilung des Vermögens bei späterer Liquidation der Gesellschaft vereinbart wird oder soweit die Leistung als schuldrechtlich zugunsten des leistenden Gesellchafter gebundene Kapitalrücklage verbucht wird (§ 72 Satz 2 GmbHG)

(12) <sup>1</sup>Die Bereicherung richtet sich nach der Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile an der Kapitalgesellschaft, nicht nach dem Wert der Leistung des Zuwendenden. <sup>2</sup>Maßgeblich sind die allgemeinen Regelungen für die Bewertung nicht notierter Anteile (§ 11 Absatz 2 BewG, ggf. i. V. m. §§ 199 ff. BewG). <sup>3</sup>Die Werterhöhung kann damit auch durch eine Verbesserung der Ertragsaussichten bewirkt werden, die durch die Leistung des Zuwendenden verursacht ist. <sup>4</sup>§ 200 Absatz 4 BewG ist zu beachten. <sup>5</sup>Führt die Leistung des Zuwendenden zu keiner Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile an der Kapitalgesellschaft, ist keine Bereicherung gegeben. <sup>6</sup>Die Werterhöhung der Anteile muss durch die Leistung kausal veranlasst sein. <sup>7</sup>Sie kann daher nicht höher sein als der gemeine Wert der bewirkten Leistung des Zuwendenden. <sup>8</sup>Maßgeblich sind die Erkenntnismöglichkeiten und Wertvorstellungen der Gesellchafter in dem Zeitpunkt, in dem die Leistung bewirkt wird. <sup>9</sup>Sind die Parteien bei wechselseitigen Leistungen an die Gesellschaft in nachvollziehbarer Weise und unter fremdüblichen Bedingungen übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Leistungen insgesamt ausgewogen sind, liegt eine Steuerbarkeit nach § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG grundsätzlich auch dann nicht vor, wenn sich dies anhand später gewonnener besserer Erkenntnisse als unzutreffend erweist. <sup>10</sup>Die als zutreffend zugrunde gelegten Werte sind dann im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (vgl. § 9 Absatz 2 BewG) zustande gekommen. <sup>11</sup>Die Ausgewogenheit der Gesellchafterbeiträge wird aber regelmäßig nicht zu belegen sein, wenn zwischen den Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht. <sup>12</sup>Davon ist allgemein bei einer Wertdifferenz von mindestens 20 % auszugehen. <sup>13</sup>Wenn an eine Kapitalgesellschaft geleistet wird, an der der Bedachte nur mittelbar über andere Gesellschaften beteiligt ist, kommt es auf die Werterhöhung der Anteile an der unmittelbar begünstigten Kapitalgesellschaft an und nicht auf die Werterhöhung der Anteile an der vermittelnden Kapitalgesellschaft. <sup>14</sup>Maßgeblich ist der Anteil an der unmittelbar begünstigten Kapitalgesellschaft, der bei Durchrechnung der Beteiligungsquoten mittelbar auf den Bedachten entfällt. <sup>15</sup>Leistungen an eine Personengesellschaft, an der eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, sind nach allgemeinen Grundsätzen als solche an die Gesellchafter zu behandeln. <sup>16</sup>Sie sind also i. S. d. § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG in dem Umfang an die Kapitalgesellschaft erbracht, in dem diese an der Personengesellschaft beteiligt ist. <sup>17</sup>Die Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile ist nicht nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 BewG gesondert festzustellen. <sup>18</sup>Das Betriebsfinanzamt der Kapitalgesellschaft teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt den im Wege der Amtshilfe ermittelten Wert mit.

(13) <sup>1</sup>Gegenstand der Steuerbegünstigungen nach §§ 13a, 13c, 28a ErbStG ist der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, nicht aber die Werterhöhung solcher Anteile, die sie aufgrund von Leistungen an die Kapitalgesellschaft i. S. d. § 7 Absatz 8 ErbStG erfahren. <sup>2</sup>Daher ist die Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG in den Fällen des § 7 Absatz 8 ErbStG nicht zu gewähren.

(14) <sup>1</sup>§ 7 Absatz 8 Satz 2 ErbStG stellt ergänzend zu Satz 1 der Vorschrift auf den Willen zur Unentgeltlichkeit ab. <sup>2</sup>Die Vorschrift begründet keine gesonderte, über § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG hinausgehende Steuerbarkeit. <sup>3</sup>Sie bringt vielmehr zum Ausdruck, dass § 7 Absatz 8 Satz 1 ErbStG bei Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften anwendbar ist, wenn dadurch die Anteile von Gesellchaftern im Wert steigen und die Wertverschiebung durch den Willen zur Unentgeltlichkeit, z. B. eines Mitgesellchafter, veranlasst ist. <sup>4</sup>Nach § 7 Absatz 8 Satz 2 Halbsatz 2 ErbStG können Einlagen zwischen Kapitalgesellschaften nicht der Schenkungsteuer unterliegen, soweit an der leistenden und der begünstigten Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar dieselben natürlichen Personen oder Stiftungen im gleichen Beteiligungsverhältnis beteiligt sind.

(15) <sup>1</sup>§ 7 Absatz 8 Satz 1 und 2 ErbStG ist auf Genossenschaften anzuwenden (§ 7 Absatz 8 Satz 3 ErbStG). <sup>2</sup>Auch bei diesen Gesellschaften sind Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellchaftern (Genossenschaftsmitgliedern) durch Einlagen möglich. <sup>3</sup>§ 15 Absatz 4 ErbStG ist ebenfalls auf Zuwendungen durch Genossenschaften anwendbar (> R E 15.4). <sup>4</sup>Die Förderung der Genossenschaftsmitglieder (z. B. durch genossenschaftliche Rückvergütungen) entsprechend dem allgemeinen Förderzweck der Genossenschaft (§ 1 GenG) unter Beachtung des genossenschaftlichen Gleichbehandlungsgebots ist nicht schenkungsteuerbar. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt für Leistungen einer Kapitalgesellschaft an die Mitglieder einer Genossenschaft, die alle Anteile an der Kapitalgesellschaft hält.



### **R E 7.6 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 Absatz 2 BGB) zu bestimmen, ändert nichts an dieser Beurteilung. <sup>4</sup>Der andere Ehegatte erwirbt auf Grund einer gesetzlichen Vorschrift (§ 1416 BGB), so dass insoweit auch zwischen den Ehegatten keine Schenkung vorliegt. <sup>5</sup>Steuerpflichtige Schenkungen beider Ehegatten aus dem Gesamtgut sind stets als anteilige freigebige Zuwendungen beider Ehegatten zu behandeln.

### **R E 7.7 Übergang von Vermögen auf eine Stiftung**

- unbesetzt -

### **R E 7.8 Bedingte Beteiligung an den offenen und stillen Reserven einer Personengesellschaft**

- unbesetzt -

### **R E 7.9 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 in der Regel auch für die Schenkungsteuer zu übernehmen. <sup>2</sup>In anderen Fällen ist der Jahreswert des überhöhten Gewinnanteils selbstständig 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 gleich bleibender Höhe zufließen wird; der Kapitalwert ist das 9,3fache des Jahreswerts (§ 13 Absatz 2 BewG).

(2) <sup>1</sup>Die nachträgliche Gewährung einer überhöhten Gewinnbeteiligung und die nachträgliche Erhöhung einer bereits zuvor gewährten überhöhten Gewinnbeteiligung sind Sachverhalte, die ebenfalls unter § 7 Absatz 6 ErbStG fallen. <sup>2</sup>Bei der Übertragung einer bereits mit einem Gewinnübermaß ausgestatteten Beteiligung an einer Personengesellschaft kommt § 7 Absatz 6 ErbStG hingegen nicht zusätzlich zur Anwendung. <sup>3</sup>Das Gewinnübermaß wird bereits über § 97 Absatz 1a Nummer 1 Buchstabe b BewG bei der Bewertung der Beteiligung im Rahmen der Besteuerung der Übertragung der Beteiligung berücksichtigt.

(3) Da der Gesellschafter, dem eine erhöhte Gewinnbeteiligung eingeräumt wird, durch diesen Vorgang keine Beteiligung an der Personengesellschaft erhält, ist dieser Erwerb des Gesellschafters nicht nach §§ 13a, 13c, 19a oder 28a ErbStG begünstigt.

### **R E 7.10 Gesellschaftsanteil beim Ausscheiden eines Gesellschafters zu Lebzeiten**

- unbesetzt -

## **Zu § 9 ErbStG**

### **R E 9.1 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 auf Grund 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 im Sinne 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 (§ 13 GBO), 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 Übereignung des Grundstücks erst zu einem - von den Beteiligten ausdrücklich bestimmten - späteren Zeitpunkt erfolgen soll oder der Beschenkte von der Eintragungsbewilligung erst zu einem späteren Zeitpunkt Gebrauch machen darf. <sup>8</sup>Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zeitbestimmung die Wirksamkeit des zugrunde liegenden schuldrechtlichen Geschäfts oder lediglich dessen Vollzug betrifft. <sup>9</sup>Die mit Beurkundung der Auflassung und Erteilung der Eintragungsbewilligung entstandene Steuer für eine Grundstücksschenkung entfällt rückwirkend, sobald die Schenkungsabrede vor Umschreibung des Eigentums im Grundbuch aufgehoben wird oder die Eintragungsbewilligung aus anderen Gründen nicht mehr zur Umschreibung führen kann.

(2) <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 B 178 Absatz 2 und 3) ausgeführt. <sup>4</sup>Soll dem Bedachten nach dem Willen des Zuwendenden ein Grundstück mit vollständig saniertem und renoviertem Gebäude verschafft werden, ist die Zuwendung erst mit dem Abschluss der Sanierungsarbeiten und Renovierungsarbeiten ausgeführt. <sup>5</sup>Dieser Zeitpunkt ist gleichzeitig auch Stichtag für die Bewertung des Grundstücks. <sup>6</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 E 9.2 Entstehung der Steuer in sonstigen Fällen**

- unbesetzt -

### **R E 9.3 Bewertungsstichtag bei Errichtung einer Stiftung**

- unbesetzt -

## **Zu § 10 ErbStG**

### **R E 10.1 Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und der Erbschaftsteuer**

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

1. Steuerwert des Wirtschaftsteils des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
  - + Steuerwert des Betriebsvermögens
  - + Steuerwert der Anteile an Kapitalgesellschaften

---

Zwischensumme

  - Befreiungen nach §§ 13a, 13c ErbStG
  - Befreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 und 3 ErbStG
  - Befreiung nach § 13d ErbStG
  - + Steuerwert des Wohnteils und der Betriebswohnungen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
  - Befreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 2, 3 und 4b und 4c ErbStG
  - Befreiung nach § 13d ErbStG
  - + Steuerwert des Grundvermögens
  - Befreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 2, 3 und 4a bis 4c ErbStG
  - Befreiung nach § 13d ErbStG
  - + Steuerwert des übrigen Vermögens
  - Befreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 1 und 2 ErbStG

---

= **Vermögensanfall nach Steuerwerten**
  
2. Steuerwert der Nachlassverbindlichkeiten, soweit nicht vom Abzug ausgeschlossen, mindestens Pauschbetrag für Erbfallkosten (einmal je Erbfall)

---

= **abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten**

  
3. Vermögensanfall nach Steuerwerten (1.)
  - abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten (2.)
  - weitere Befreiungen nach § 13 ErbStG

---

= **Bereicherung des Erwerbers**
  
4. Bereicherung des Erwerbers (3.)
  - ggf. steuerfreier Zugewinnausgleich § 5 Absatz 1 ErbStG
  - + ggf. hinzuzurechnende Vorerwerbe § 14 ErbStG
  - persönlicher Freibetrag § 16 ErbStG
  - besonderer Versorgungsfreibetrag § 17 ErbStG

---

= **steuerpflichtiger Erwerb** (abzurunden auf volle hundert Euro)

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

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

---

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

---

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

---

= Summe 3

mindestens Steuer nach § 14 Absatz 1 Satz 4 ErbStG  
höchstens nach § 14 Absatz 3 ErbStG begrenzte Steuer (Hälfte des Werts des weiteren Erwerbs)

= **Festzusetzende Erbschaftsteuer**

(3) Ein Steuererlass nach § 28a Absatz 1 Satz 1 ErbStG ist nicht Teil der Steuerfestsetzung; es handelt sich um eine Maßnahme im Erhebungsverfahren.

## **R E 10.2 Behandlung von Ansprüchen nach dem Vermögensgesetz**

(1) <sup>1</sup>Das Gesetz zur Regelung offener Vermögensfragen - VermG - (in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Februar 2005 (BGBl. I S. 205, mit späteren Änderungen) regelt, unter welchen Voraussetzungen u.a. enteignete oder unter sonstigen in § 1 VermG näher bezeichneten Umständen staatlichen Stellen oder Dritten übertragene Vermögenswerte an den Berechtigten zurückzuübertragen sind (§ 3 VermG). <sup>2</sup>Dabei sind in einschlägigen Fällen Wertausgleiche vorzunehmen (§ 6 Absatz 1; §§ 7, 21 Absatz 3 und 4 VermG) und sonstige Ansprüche Dritter zu erfüllen (§ 19 VermG). <sup>3</sup>Ist eine Rückübertragung ausgeschlossen (§§ 4, 5, 6 Absatz 7 VermG), wird eine Entschädigung nach Maßgabe des Entschädigungsgesetzes - EntSchG - in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. Juli 2004 (BGBl. I S. 1658, mit späteren Änderungen) gewährt. <sup>4</sup>Dies gilt auch, wenn der Berechtigte eine Entschädigung nach § 6 Absatz 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 Absatz 1 Nummer 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 Nummer 1 und 2 BewG) noch sind sie Forderungen oder Rechte, die durch inländischen Grundbesitz gesichert sind (§ 121 Nummer 7 BewG). <sup>4</sup>Etwas anderes gilt nur, wenn ein solcher Anspruch zu einem inländischen Betriebsvermögen gehört (§ 121 Nummer 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 8 und 9).

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

### **R E 10.3 Private Steuererstattungsansprüche des Erblassers**

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

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

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

(4) <sup>1</sup>Erstattungszinsen gehören zum steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Absatz 1 ErbStG, soweit der Bescheid über den zu verzinsenden Steueranspruch vor dem Todestag des Erblassers ergangen ist. <sup>2</sup>Wenn die die Erstattungszinsen auslösenden Bescheide erst nach dem Todestag wirksam geworden sind, sind die Zinsansprüche nicht mehr in der Person des Erblassers, sondern bereits originär in der Person des Gesamtrechtsnachfolgers entstanden und gehören damit nicht zum steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Absatz 1 ErbStG.

### **R E 10.4 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 Bruchteilseigentum zuzurechnen (§ 10 Absatz 1 Satz 4 ErbStG, § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO). <sup>3</sup>In Fällen des § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG tritt unter Berücksichtigung zivilrechtlicher Grundsätze für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer erst zum Zeitpunkt der Eintragung der KG im Handelsregister die gewerbliche Prägung ein. <sup>4</sup>Vor der Eintragung ins Handelsregister handelt es sich um eine vermögensverwaltende GbR unabhängig davon, dass ertragsteuerlich rückwirkend von einer gewerblichen Prägung ausgegangen wird.

(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 Absatz 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 Absatz 5 ErbStG). <sup>5</sup>Bei einer Schenkung unter Lebenden (§ 7 ErbStG) können die anteiligen Gesellschaftsschulden die Bereicherung nach den Grundsätzen zur Behandlung von gemischten Schenkungen sowie Schenkungen unter Auflage mindern (> R E 7.4). <sup>6</sup>Der Erwerb der anteiligen Gesellschaftsschulden ist dabei als Gegenleistung zu behandeln.

### **R E 10.5 Übernahme der Steuer**

Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt oder hat der Schenker die Entrichtung der vom Beschenkten geschuldeten Steuer selbst übernommen oder einem anderen auferlegt, kommt in Fällen der beschränkten Steuerpflicht § 10 Absatz 2 ErbStG nicht zur Anwendung, weil die zu übernehmende Steuerforderung nicht zum Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG gehört.

### **R E 10.6 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 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG) anerkannt. <sup>5</sup>Eine derartige Überlast ist zu berücksichtigen, soweit nicht der Grundbesitz oder ein Teil des Grundbesitzes nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG steuerfrei ist oder der Erwerber auf die Steuerfreiheit verzichtet hat (§ 13 Absatz 3 Satz 2 ErbStG). <sup>6</sup>Die Überlast aus der Denkmalpflege bei einem Betriebsgrundstück gehört nach § 95 Absatz 1 BewG nicht zum Betriebsvermögen. <sup>7</sup>Sie ist nach § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig, die gegebenenfalls der Abzugsbeschränkung nach § 10 Absatz 6 ErbStG unterliegt.

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

1. einheitlich 2,30 Euro/m<sup>3</sup> für Objekte, deren Innenräume rein museal genutzt werden,
2. einheitlich 1,15 Euro/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 Absatz 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 auf Grund 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 E 7.4). <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 5 gilt sinngemäß.

### **R E 10.7 Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Absatz 5 ErbStG**

<sup>1</sup>Die Übernahme einer Bürgschaft führt für sich allein nicht zum Ansatz einer Verbindlichkeit, da es an einer wirtschaftlichen Belastung fehlt. <sup>2</sup>Es ist insoweit auch keine Forderung des Bürgen gegenüber dem Begünstigten der Bürgschaft anzusetzen.

### **R E 10.8 Private Steuerschulden des Erblassers**

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

(2) <sup>1</sup>Einkommensteuerschulden aus Veranlagungszeiträumen, die vor dem Todeszeitpunkt des Erblassers endeten, sind mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs entstanden. <sup>2</sup>Sie sind unabhängig davon, ob sie am Todeszeitpunkt des Erblassers bereits festgesetzt waren oder nicht, mit dem materiell-rechtlich zutreffenden Wert als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzugsfähig. <sup>3</sup>Steuerschulden sind im Falle einer Steuerhinterziehung nur als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzuziehen, soweit sie tatsächlich festgesetzt werden.

(3) Einkommensteuerschulden aus dem Veranlagungszeitraum, in den der Todeszeitpunkt des Erblassers fällt, rühren vom Erblasser her und sind unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 ebenfalls abzugsfähig.

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

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

### **R E 10.9 Pauschbetrag für Nachlassverbindlichkeiten**

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

(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 am Erbfall beteiligten Erwerbern 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 Absatz 5 Nummer 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) <sup>1</sup>Eine beschränkte Steuerpflicht des Erwerbers (§ 2 Absatz 1 Nummer 3 ErbStG) steht dem Abzug des Pauschbetrags nicht entgegen. <sup>2</sup>Ebenso ist der Abzug des Pauschbetrags nicht durch § 10 Absatz 6 Satz 2 ErbStG ausgeschlossen.

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

### **R E 10.10 Beschränkung des Abzugs von Schulden und Lasten**

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

(2) <sup>1</sup>Der Abzug von Schulden und Lasten ist grundsätzlich nur dann eingeschränkt, wenn diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die bei der Besteuerung nicht angesetzt werden (§ 2 Absatz 1 Nummer 3, § 19 Absatz 2 ErbStG) oder nach § 13 Absatz 1 Nummer 2, Nummer 3, Nummer 4b oder 4c sowie § 13d ErbStG voll oder teilweise befreit sind. <sup>2</sup>Vermögensgegenstände, für die der Erwerber lediglich im Rahmen der Wertermittlung nach § 13 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG einen pauschalen Freibetrag erhält, unterliegen dagegen selbst uneingeschränkt der Besteuerung, so dass die Einschränkung des Schuldenabzugs nicht in Betracht kommt. <sup>3</sup>In den Fällen des § 13 Absatz 1 Nummer 4b Sätze 2 bis 4 ErbStG, § 13 Absatz 1 Nummer 4c Sätze 2 bis 4 ErbStG, § 13a Absatz 5 Satz 2 ErbStG, § 13c Absatz 2 Satz 1 ErbStG in Verbindung mit § 13a Absatz 5 Satz 2 ErbStG und des § 13d Absatz 2 ErbStG ist beim Erwerber, dem die entsprechende Steuerbefreiung nicht gewährt wird, keine Kürzung des Abzugs von Schulden und Lasten vorzunehmen.

(3) Bei Pflichtteilsansprüchen und anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten (z. B. Konsumentendarlehen, Steuerschulden, Erbfallkosten oder die Pflicht des Erben zur Zahlung des Zugewinnausgleichs) besteht kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen.

(4) <sup>1</sup>Schulden und Lasten, die mit dem nach §§ 13a, 13c ErbStG befreiten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung der §§ 13a und 13c ErbStG anzusetzenden Werts des gesamten begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) zu dem Wert dieses Vermögens vor Anwendung der §§ 13a und 13c ErbStG entspricht (§ 10 Absatz 6 Satz 4 ErbStG). <sup>2</sup>Zu diesen Schulden und Lasten können nur solche gehören, die nicht bereits bei der Ermittlung des Werts des begünstigten Vermögens berücksichtigt worden sind. <sup>3</sup>Bei land- und forstwirtschaftlichem begünstigtem Vermögen ist § 158 Absatz 5 BewG zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Ist das begünstigte Vermögen in vollem Umfang von der Steuer befreit, ist kein Abzug vorzunehmen. <sup>5</sup>Ein Erlass nach § 28a ErbStG führt nicht zu einer Kürzung der Schulden und Lasten nach § 10 Absatz 6 ErbStG. <sup>6</sup>In den Fällen des § 13a Absatz 9 ErbStG in Verbindung mit § 28a ErbStG > R E 13a.20 Absatz 6. <sup>7</sup>Soweit die Befreiung nach §§ 13a, 13c ErbStG wegen Verstoßes gegen die Behaltensvoraussetzungen oder die Lohnsummenregelung nachträglich ganz oder teilweise entfällt, sind die bisher nicht abzugsfähigen Schulden und Lasten entsprechend zum Abzug zuzulassen. <sup>8</sup>Gleiches gilt, soweit sich die Höhe der Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13c ErbStG ändert, weil der Vorwegabschlag (§ 13a Absatz 9 ErbStG) ganz oder teilweise wegfällt.

(5) <sup>1</sup>Schulden und Lasten, die mit den nach § 13d ErbStG befreiten Grundstücken oder Grundstücksteilen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nur mit dem Betrag abgezogen werden, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13d ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13d ErbStG entspricht (§ 10 Absatz 6 Satz 5 ErbStG). <sup>2</sup>Somit ergibt sich im Regelfall ein Abzug in Höhe von 90 Prozent; das gilt nicht in den Fällen des § 13d Absatz 2 ErbStG (> R E 13d).

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

#### **R E 10.11 Eigene Erbschaftsteuer des Erwerbers**

- unbesetzt -

#### **R E 10.12 Auflagen, die dem Beschwerten selbst zugute kommen**

- unbesetzt -

#### **R E 10.13 Gesellschaftsanteil beim Tod eines Gesellschafters mit Weiterübertragungsverpflichtung**

(1) <sup>1</sup>Kraft Gesetzes sind die Mitgliedschaftsrechte an Personengesellschaften mit Ausnahme der Kommanditistenstellung nicht vererblich. <sup>2</sup>Da es sich dabei um dispositives Recht handelt, können sie jedoch gesellschaftsvertraglich vererblich gestellt werden. <sup>3</sup>Der Gesellschaftsvertrag kann vorsehen,



dass Erben aus bestimmten darin festgelegten Gründen (z. B. Nichtzugehörigkeit zum gesellschaftsvertraglich umschriebenen Familienzweig oder fehlende Qualifikation) ihren Anteil unverzüglich an Mitgesellschafter zu übertragen haben und die Erben dabei nur den Anspruch realisieren können, der ihnen bei ihrem Ausscheiden (Abfindungsanspruch) zustehen würde. <sup>4</sup>Überträgt ein Erbe ein auf ihn übergegangenes Mitgliedschaftsrecht an einer Personengesellschaft unverzüglich nach dessen Erwerb auf Grund einer im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bestehenden Regelung im Gesellschaftsvertrag an die Mitgesellschafter und ist der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit des Todes des Erblassers nach § 12 ErbStG ergibt, höher als der gesellschaftsvertraglich festgelegte Abfindungsanspruch, so gehört nur der Abfindungsanspruch zum Vermögensanfall (§ 10 Absatz 10 in Verbindung mit Absatz 1 Satz 2 ErbStG). <sup>5</sup>§§ 13a bis 13c, 19a und 28a ErbStG sind auf den Abfindungsanspruch nicht anzuwenden.

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

(3) <sup>1</sup>Die in den Fällen des Absatzes 1 und 2 eintretende Bereicherung der Mitgesellschafter gilt als Schenkung unter Lebenden im Sinne des § 7 Absatz 7 ErbStG. <sup>2</sup>Auf die Absicht des ausscheidenden Gesellschafters, die verbleibenden Gesellschafter oder die Gesellschaft zu bereichern (Bereicherungswille), kommt es hierbei nicht an. <sup>3</sup>Die Vorschrift betrifft sowohl Beteiligungen an einer Personengesellschaft als auch Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. <sup>4</sup>§§ 13a, 13c oder 28a bzw. 19a ErbStG sind anzuwenden; das gilt nicht, wenn der Geschäftsanteil eines Gesellschafters einer GmbH eingezogen wird, weil die verbleibenden Gesellschafter selbst keine Anteile erwerben (> R E 3.4 Absatz 3 Satz 9).

## **Zu § 11 ErbStG**

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

<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 Absatz 1 UmwStG) beschlossen, der vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung liegt, berührt die ertragsteuerliche Rückwirkung nicht die nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen zu entscheidende Frage, welches Vermögen zum Nachlass eines Erblassers gehörte bzw. was Gegenstand einer unentgeltlichen Zuwendung war. <sup>2</sup>Sie ist ausschließlich nach den tatsächlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt der Steuerentstehung zu beurteilen (§§ 9, 11 ErbStG).

## **Zu § 12 ErbStG**

### **R E 12.1 Bewertungsgrundsätze**

<sup>1</sup>Die Bereicherung eines Erwerbers (§ 10 Absatz 1 Satz 1 ErbStG) ist, soweit sie der Besteuerung unterliegt, nach den in § 12 ErbStG genannten allgemeinen und besonderen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes zu bewerten. <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 Absatz 1 ErbStG, § 9 BewG).

### **R E 12.2 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 Absatz 2 Nummer 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.

(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 E 9.1) bleibt davon unberührt.

### **R E 12.3 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 der vor dem Stichtag erwirtschaftete Gewinn bereits bei der Bewertung der Anteile an der Kapitalgesellschaft berücksichtigt wurde.

(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 Nummer 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 Nummer 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.

## **Zu § 13 ErbStG**

### **R E 13.1 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 grundsätzlich 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 grundsätzlich nicht aus. <sup>3</sup>Gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen nach § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG, für das eine Begünstigung nach §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG gewährt wird, Wirtschaftsgüter im Sinne des § 13b Absatz 4 ErbStG, ist eine Begünstigung

dieser Wirtschaftsgüter nach § 13 ErbStG ausgeschlossen. <sup>4</sup>Handelt es sich bei diesen Wirtschaftsgütern um junges Verwaltungsvermögen, kommt hingegen eine Begünstigung nach § 13 ErbStG in Betracht.

### **R E 13.2 Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiungen nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 und 3 ErbStG kommen für Gegenstände in Betracht, die sich im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums befinden und für mindestens zehn Jahre dort verbleiben. <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 grundsätzlich die Betriebsgrundstücke (> R E 13.1 Absatz 2 Sätze 3 und 4). <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 ein Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes eingetragenen Gegenstände sollen nach § 12 Absatz 1 des Kulturgutschutzgesetzes steuerlich begünstigt werden. <sup>2</sup>Demgemäß wird nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG in diesen Fällen nicht gefordert, dass die Gegenstände sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befunden haben. <sup>3</sup>Die übrigen Voraussetzungen des § 13 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG müssen jedoch auch hier erfüllt sein. <sup>4</sup>Dabei kann unterstellt werden, dass die in § 13 Absatz 1 Nummer 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 unter anderem 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 des Werts erfolgt im Verhältnis der auf die einzelnen Teile entfallenden Wohn-/Nutzfläche.

### **R E 13.3 Lebzeitige Zuwendungen im Zusammenhang mit einem Familienheim**

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

(2) <sup>1</sup>Als Familienheim gilt ein bebautes Grundstück, soweit darin eine Wohnung gemeinsam zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. <sup>2</sup>Damit kommt auch der Wohnanteil des Betriebsinhabers eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 160 Absatz 1 Nummer 3, Absatz 9 BewG) als Familienheim in Betracht. <sup>3</sup>Der Wohnungsbegriff des Familienheims bestimmt sich nach der tatsächlichen Nutzung. <sup>4</sup>In der Wohnung muss sich der Mittelpunkt des familiären Lebens befinden. <sup>5</sup>Die Befreiung eines Erwerbs ist deshalb nicht möglich, wenn die Wohnung nur als Ferien- oder Wochenendwohnung genutzt wird oder für einen Berufspendler nur die Zweitwohnung darstellt. <sup>6</sup>Entscheidend ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der Eheleute und der zur Familie gehörenden Kinder; eine Mitbenutzung der Wohnung durch Enkelkinder, Eltern oder eine Hausgehilfin ist unschädlich. <sup>7</sup>Die Befreiung ist auf die selbst genutzte

Wohnung begrenzt. <sup>8</sup>Sie schließt auch Garagen, Nebenräume und Nebengebäude ein, die sich auf dem Grundstück befinden und mit der Wohnung gemeinsam genutzt werden. <sup>9</sup>Die Nutzung auch zu anderen als Wohnzwecken ist unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist (z. B. durch Nutzung eines Arbeitszimmers). <sup>10</sup>Die unentgeltliche gewerbliche oder freiberufliche Mitbenutzung der Wohnung ist grundsätzlich unschädlich, wenn die Wohnnutzung überwiegt. <sup>11</sup>Bei einer entgeltlichen gewerblichen oder freiberuflichen Mitbenutzung der Wohnung ist die Befreiung auf den eigenen Wohnzwecken dienenden Teil der Wohnung begrenzt. <sup>12</sup>Ein begünstigtes Familienheim kann in jeder Art von bebautem Grundstück im Sinne des § 181 Absatz 1 Nummer 1 bis 5 BewG vorhanden sein, mithin z. B. auch in einem Mietwohn- oder Geschäftsgrundstück oder in einem Gebäude, das im Erbbaurecht errichtet worden ist. <sup>13</sup>Eine gewerbliche oder freiberufliche Nutzung (z. B. durch eine Arztpraxis) außerhalb der eigenen Wohnung, eine Fremdvermietung oder die unentgeltliche Überlassung weiterer auf dem Grundstück vorhandener Wohnungen an Kinder oder Eltern ist nicht begünstigt. <sup>14</sup>Die Aufteilung des Werts eines Gebäudes, das neben der eigenen Wohnnutzung weitere Nutzungen aufweist, erfolgt nach der Wohn-/Nutzfläche; Garagen, Nebenräume und Nebengebäude sind hierbei nicht einzubeziehen. <sup>15</sup>Das Lagefinanzamt hat die gesamte Wohn-/Nutzfläche des Grundstücks und die Wohnfläche des Familienheims zu ermitteln und bei der Feststellung des Grundbesitzwerts nachrichtlich mitzuteilen.

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

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

1. Übertragung des Alleineigentums oder Miteigentums an dem einem Ehegatten 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 Familienheims von einem oder beiden Ehegatten aufgenommenen Darlehens aus Mitteln des zuwendenden Ehegatten,
5. Befreiung von einer Schuld des einen Ehegatten gegenüber dem anderen Ehegatten, die im Zusammenhang mit dem Kauf oder der Herstellung des Familienheims gegenüber dem anderen Ehegatten eingegangen wurde,
6. Begleichung nachträglicher Herstellungs- oder Erhaltungsaufwendungen am Familienheim aus Mitteln eines Ehegatten, wenn der andere Ehegatte Eigentümer oder Miteigentümer ist.

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

### **R E 13.4 Erwerb eines Familienheims von Todes wegen**

(1) Der Erwerb eines Familienheims von Todes wegen durch den überlebenden Ehegatten ist von der Steuer befreit (§ 13 Absatz 1 Nummer 4b ErbStG).

(2) <sup>1</sup>Ein begünstigtes Familienheim liegt unter den weiteren Voraussetzungen des R E 13.3 Absatz 2 vor, soweit der Erblasser bis zu seinem Tod in einem bebauten Grundstück eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. <sup>2</sup>Es ist unschädlich, wenn der Erblasser aus objektiv zwingenden Gründen

an einer Selbstnutzung gehindert war. <sup>3</sup>Objektiv zwingende Gründe liegen im Fall einer Pflegebedürftigkeit vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, nicht dagegen z. B. bei einer beruflichen Versetzung. <sup>4</sup>Der überlebende Ehegatte muss in der erworbenen Wohnung unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern, die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aufnehmen. <sup>5</sup>Die Steuerbefreiung ist auch zu gewähren, wenn der überlebende Ehegatte aus objektiv zwingenden Gründen im Sinne des Satzes 3 bereits im Zeitpunkt des Erwerbs an der Nutzung des Objekts zu eigenen Wohnzwecken gehindert war. <sup>6</sup>Entfallen diese Hinderungsgründe innerhalb des Zehnjahreszeitraums nach dem Erwerb, ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken unverzüglich aufzunehmen.

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

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

(5) <sup>1</sup>Der Erwerber kann die Befreiung nicht in Anspruch nehmen, soweit er verpflichtet ist, das begünstigte Familienheim auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten zu übertragen (Weitergabeverpflichtung). <sup>2</sup>Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z. B. der Erbvertrag. <sup>3</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 oder
4. Auflagen des Erblassers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind.

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

(6) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung steht unter einem Nachversteuervorbehalt. <sup>2</sup>Sie verlangt die Selbstnutzung der Wohnung als Eigentümer über einen Zeitraum von zehn Jahren; eine Weiterübertragung unter Nutzungsvorbehalt ist als Verstoß gegen den Nachversteuervorbehalt anzusehen. <sup>3</sup>Veränderungen am Grundstück sind unbeachtlich, wenn der Umfang der Nutzung der Wohnung als Familienheim sich nicht verringert. <sup>4</sup>Gibt der Erwerber die Selbstnutzung innerhalb des Zehnjahreszeitraums durch Verkauf, Vermietung, längeren Leerstand oder unentgeltliche Überlassung ganz oder teilweise auf, entfällt die Befreiung entsprechend mit Wirkung für die Vergangenheit. <sup>5</sup>Der Steuerbescheid ist in diesem Fall nach § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO zu ändern (Nachversteuerung). <sup>6</sup>Der Erwerber ist verpflichtet, den Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen anzuzeigen. <sup>7</sup>Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Selbstnutzungsverpflichtung nach § 153 Absatz 2 AO anzeigepflichtig sind. <sup>8</sup>Für die Befreiung ist es unschädlich, wenn der Erwerber innerhalb der Zehnjahresfrist aus objektiv zwingenden Gründen an der weiteren Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert ist. <sup>9</sup>Objektiv zwingende Gründe liegen z. B. im Fall des Todes oder im Fall einer Pflegebedürftigkeit

vor, die die Führung eines eigenen Haushalts nicht mehr zulässt, nicht dagegen bei einer beruflichen Versetzung. <sup>10</sup>Entfallen die Hinderungsgründe innerhalb der Zehnjahresfrist, kann eine Nachversteuerung nur unterbleiben, wenn der Erwerber unverzüglich nach Wegfall der zwingenden Gründe, d.h. ohne schuldhaftes Verzögern, die Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken aufnimmt und bis zum Ablauf des Zehnjahreszeitraums ausübt bzw. später erneut aus objektiv zwingenden Gründen an der Selbstnutzung des Familienheims gehindert ist. <sup>11</sup>Liegen objektiv zwingende Gründe vor, die eine weitere Nutzung verhindern, ist eine anschließende unentgeltliche Überlassung, Vermietung oder der Verkauf des Familienheims unschädlich. <sup>12</sup>Soweit in den Fällen des Satzes 10 der Erwerber wegen des vorherigen Verkaufs des Familienheims, dessen vorheriger Vermietung oder unentgeltlicher Überlassung, bei Wegfall der objektiv zwingenden Gründe, welche ihn an der Nutzung des Familienheims zu eigenen Wohnzwecken hinderten, die erneute Selbstnutzung des Familienheims nicht oder nicht unverzüglich aufnimmt, fällt die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit weg.

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

### **R E 13.5 Pflege- und Unterhaltsleistungen**

(1) <sup>1</sup>Der Freibetrag nach § 13 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG gilt sowohl für Erwerbe von Todes wegen als auch für Erwerbe unter Lebenden. <sup>2</sup>Er kommt auch bei Erwerbern in Betracht, die gesetzlich zur Pflege (z. B. Ehegatten nach § 1353 BGB, Lebenspartner nach § 2 LPartG) oder zum Unterhalt (z. B. Ehegatten nach § 1360 BGB oder Verwandte in gerader Linie nach § 1601 BGB, Lebenspartner nach § 5 LPartG) verpflichtet sind. <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 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG ist gegenüber § 10 Absatz 5 ErbStG nachrangig. <sup>3</sup>Dabei kann es sich nur um eine Erblässerschuld (§ 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG), nicht aber um Kosten zur Erlangung des Erwerbs (§ 10 Absatz 5 Nummer 3 ErbStG) handeln. <sup>4</sup>Eine als Erblässerschuld abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit ist nur dann entstanden, wenn die letztwillige Zuwendung ganz oder zum Teil als Entgelt für eine auf Grund eines nachgewiesenen Dienstleistungsverhältnisses (§ 611 BGB) vertraglich geschuldete und erbrachte Dienstleistung (z. B. Pflege) anzusehen ist. <sup>5</sup>Fehlt es bei einem solchen Dienstverhältnis an einer rechtlich bindenden Einigung über die Höhe der Vergütung, ist als Nachlassverbindlichkeit eine Erblässerschuld 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 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG bis zur Höhe von 20 000 Euro 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 schenkungsteuerrechtliche Bereicherung nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung (> R E 7.4).

(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 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG zu gewähren, noch eine Gegenleistung zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Tritt die Bedingung später ein, ist der Schenkungsteuerbescheid nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (nachträgliche Gewährung des Freibetrags nach § 13 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG oder Berücksichtigung eines Leistungsentgelts als Gegenleistung).

(5) <sup>1</sup>Auslagen im Zusammenhang mit Pflege- oder Unterhaltsleistungen sind bei einem Erwerb von Todes wegen mit dem Freibetrag nach § 13 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG abgegolten. <sup>2</sup>Etwas anderes gilt nur, wenn die Auslagen auf Grund eines nachgewiesenen entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrags (§ 675 BGB) erfolgten und insoweit ein Anspruch auf Ersatz (§ 670 BGB) besteht. <sup>3</sup>Der Ersatzanspruch ist als Nachlassverbindlichkeit (Erblasserschuld gem. § 10 Absatz 5 Nummer 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 E 13.6 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 Absatz 1 Nummer 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 E 13.7 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 Absatz 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 Absatz 1 Nummer 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 zehn Jahren nach einer Zuwendung zu einer Überdotierung und als Folge davon zur partiellen Körperschaftsteuerpflicht der Pensions- oder Unterstützungskasse kommt.

### **R E 13.8 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften**

(1) <sup>1</sup>Zuwendungen an eine inländische Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe b ErbStG sind von der Erbschaft- oder Schenkungsteuer befreit, wenn diese im Besteuerungszeitpunkt steuerbegünstigten Zwecken dienen. <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 Absatz 1 Nummer 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 zugutekommen, 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.

(3) <sup>1</sup>Zuwendungen an eine ausländische Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c ErbStG sind von der Erbschaft- oder Schenkungsteuer befreit, wenn

1. sie nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG i. V. m. § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz KStG steuerbefreit wären, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würden und
2. der Staat, in dem der Zuwendungsempfänger belegen ist, Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet.

<sup>2</sup>Die Voraussetzungen des Satzes 1 Nummer 1 sind erfüllt, wenn der ausländische Zuwendungsempfänger nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (§§ 51 ff AO). <sup>3</sup>Den Nachweis, dass der ausländische Zuwendungsempfänger die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllt, hat er gegenüber dem zuständigen Finanzamt durch Vorlage geeigneter Belege zu erbringen (§ 90 Absatz 2 AO). <sup>4</sup>Dies wären insbesondere die Satzung, Tätigkeitsberichte, Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben, Kassenberichte, eine Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung und Vorstandsprotokolle. <sup>5</sup>Amtshilfe im Sinne des Satzes 1 Nummer 2 ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 11 des EU-Amtshilfegesetzes in der für den jeweiligen Stichtag der Steuerentstehung geltenden Fassung oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. <sup>6</sup>Beitreibung im Sinne des Satzes 1 Nummer 2 ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Stichtag der Steuerentstehung geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. <sup>7</sup>Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers nur im Ausland verwirklicht, setzt die Steuerbefreiung zusätzlich voraus, dass natürliche Personen mit Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.

### **R E 13.9 Gegenseitigkeitserklärungen**

<sup>1</sup>Durch Artikel 10 Nummer 1 Buchstabe b des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2.11.2015 (BGBl. I S. 1834) wurde § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c ErbStG geändert. <sup>2</sup>Bei Zuwendungen an ausländische Religionsgesellschaften, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Ansässigkeit in einem Staat oder einer Gebietskörperschaft, mit dem eine Gegenseitigkeitserklärung besteht, ist die Steuerbefreiung zu gewähren, wenn die Voraussetzungen des § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c ErbStG in der bis zum 5.11.2015 geltenden Fassung erfüllt sind. <sup>3</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>4</sup>Ob diese Voraussetzungen vorliegen, hat das Bundesministerium der Finanzen durch förmlichen Austausch entsprechender Erklärungen mit dem ausländischen Staat festgestellt.



### **R E 13.10 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 § 13 Absatz 1 Nummer 17 ErbStG 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 Absatz 1 Nummer 17 ErbStG verlangt grundsätzlich die Bildung eines selbstständigen Zweckvermögens, das der Empfänger im Weg einer Zweckzuwendung (§ 8 ErbStG) erhalten hat. <sup>2</sup>Es genügt jedoch z. B. auch bei einer selbst steuerbegünstigte Zwecke verfolgenden ausländischen Körperschaft, dass die Zuwendung zu satzungseigenen Zwecken verwendet werden soll. <sup>3</sup>Nicht ausreichend ist dagegen, wenn das zugewendete Vermögen zweckfreies Eigenvermögen wird, weil sich sonst die zweckgerechte Verwendung der zugewendeten Mittel nicht überprüfen lässt.

(3) Auf Zweckzuwendungen an ausländische Körperschaften bleibt § 13 Absatz 1 Nummer 17 ErbStG anwendbar, auch wenn die Voraussetzungen des § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c ErbStG nicht erfüllt sind (> R E 13.8 Absatz 3).

### **R E 13.11 Verzicht auf Steuerbefreiung**

<sup>1</sup>Der Erwerber von nach § 13 Absatz 1 Nummer 2 und 3 ErbStG steuerfreien oder teilweise steuerfreien Gegenständen kann zur Vermeidung von Besteuerungsnachteilen auf Grund des beschränkten Schuldenabzugs gemäß § 10 Absatz 6 ErbStG auf die Steuerbefreiung verzichten (§ 13 Absatz 3 Satz 2 ErbStG). <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 E 13a.1 Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften - Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>§§ 13a bis 13c und 28a ErbStG regeln die zu gewährenden Verschonungen beim Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen, begünstigtem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 13b Absatz 2 ErbStG). <sup>2</sup>Die Regelverschonung beträgt 85 Prozent (§ 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG) mit einem zusätzlichen gleitenden Abzugsbetrag von höchstens 150 000 EUR (§ 13a Absatz 2 ErbStG), wenn der Wert des begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) den Schwellenwert von 26 Millionen EUR nicht überschreitet (> R E 13a.2). <sup>3</sup>Auf Antrag wird statt der Regelverschonung eine Befreiung zu 100 Prozent gewährt (Optionsverschonung, § 13a Absatz 10 ErbStG).

(2) <sup>1</sup>Bei der Gewährung der Steuerbefreiung ist von folgenden Grundsätzen auszugehen. <sup>2</sup>Für jede wirtschaftliche Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Absatz 1 ErbStG ist

1. der Umfang des begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) gesondert zu prüfen,
2. ein Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG (> R E 13a.20) zu prüfen,
3. die Lohnsumme (§ 13a Absatz 3 Satz 6 bis 13 ErbStG) gesondert zu ermitteln,
4. zu prüfen, ob und in welcher Weise bereits gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Absatz 6 ErbStG) verstoßen wurde.

<sup>3</sup>Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigungsfähige Vermögen (> R E 13b.3 bis 13b.6) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigungsfähigen Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind die darauf jeweils entfallenden Werte des begünstigten Vermögens vor der Anwendung der §§ 13a, 13c oder 28a ErbStG zusammenzurechnen. <sup>4</sup>Der Schwellenwert von 26 Millionen EUR (§ 13a Absatz 1 Satz 1 und 2 ErbStG; > R E 13a.2) ist bezogen auf den zusammengerechneten Wert des begünstigten Vermögens zu prüfen.

<sup>5</sup>Beim Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten sind auch solche in die Prüfung des Schwellenwerts einzubeziehen, bei denen der Anteil des Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 3 und 4 ErbStG mehr als 20 Prozent beträgt, sodass eine Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 ErbStG nicht in Betracht kommt. <sup>6</sup>Beim Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten sind wirtschaftliche Einheiten, die wegen des übermäßigen Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG nicht zum begünstigten Vermögen gehören, bei der Prüfung des Schwellenwerts nicht mit einzubeziehen. <sup>7</sup>Soweit der Erwerber das erworbene begünstigte Vermögen in Folge einer Weitergabepflichtung oder einer Nachlassteilung auf einen Dritten übertragen muss (§ 13a Absatz 5 ErbStG), ist dieses nicht in die Prüfung des Schwellenwerts mit einzubeziehen. <sup>8</sup>Der Verschonungsabschlag nach §§ 13a oder 13c ErbStG und der Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG können nur von einem insgesamt positiven Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens abgezogen werden. <sup>9</sup>Sätze 5 bis 7 gelten für die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG entsprechend. <sup>10</sup>Die Prüfung, ob die Mindestlohnsumme (§ 13a Absatz 3 Satz 1 und 4 ErbStG; > R E 13a.9) erfüllt ist, erfolgt insgesamt für alle erworbenen wirtschaftlichen Einheiten des begünstigten Vermögens.

(3) <sup>1</sup>Eine Inanspruchnahme des Schenkers für die Schenkungsteuer nach § 20 Absatz 1 Satz 1 ErbStG bei einem Verstoß eines Erwerbers gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung für begünstigtes Vermögen erfolgt nicht, es sei denn, er hat die Steuer nach § 10 Absatz 2 ErbStG auch für diesen Fall selbst übernommen. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt, wenn der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG rückwirkend entfällt.

### **R E 13a.2 Schwellenwert von 26 Millionen EUR**

(1) <sup>1</sup>Die Regelverschonung (§ 13a Absatz 1 und 2 ErbStG) bzw. die Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) sind ausgeschlossen, wenn der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) den Wert von 26 Millionen EUR überschreitet (Schwellenwert; § 13a Absatz 1 Satz 1 und 2 ErbStG; > Absatz 2). <sup>2</sup>Wird der Schwellenwert durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, entfällt die für die bis dahin nach § 13a Absatz 1 Satz 1 oder Absatz 10 ErbStG als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe gewährte Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn auch für die früheren Erwerbe die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entstanden ist (§ 13a Absatz 1 Satz 3 in Verbindung mit § 37 Absatz 12 Satz 2 ErbStG) <sup>3</sup>Die Festsetzungsfrist für die Steuer der früheren Erwerbe endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem letzten Erwerb Kenntnis erlangt (§ 13a Absatz 1 Satz 4 ErbStG). <sup>4</sup>Der Erwerber kann

1. unwiderruflich beantragen, auf den Erwerb das Abschmelzmodell für den Verschonungsabschlag anzuwenden (§ 13c ErbStG; > R E 13c.1). <sup>2</sup>Eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG ist dann ausgeschlossen (§ 13c Absatz 2 Satz 6 ErbStG);
2. widerruflich beantragen, die Verschonungsbedarfsprüfung mit vollständigem oder teilweiseem Erlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer durchzuführen (§ 28a ErbStG; > R E 28a.1). <sup>2</sup>Diese ist ausgeschlossen, wenn er bereits unwiderruflich beantragt hat, das Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG anzuwenden (§ 28a Absatz 8 ErbStG).

(2) <sup>1</sup>Zur Prüfung des Schwellenwerts sind mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallene Erwerbe begünstigten Vermögens zusammenzurechnen. <sup>2</sup>Die früheren Erwerbe begünstigten Vermögens sind dabei mit ihrem früheren Wert zu berücksichtigen (§ 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG). <sup>3</sup>Kommt es bei den in die Prüfung des Schwellenwerts einzubeziehenden Vorerwerben zu einem Verstoß gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Absatz 3 ErbStG) oder Behaltensregelung (§ 13a Absatz 6 ErbStG), führt dies nicht zu einer Änderung des Ansatzes des Werts des begünstigten Vermögens aus diesen Vorerwerben bei der Einbeziehung in den Schwellenwert, da sich nicht der Wert des begünstigten Vermögens, sondern nur die Höhe der Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen ändert. <sup>4</sup>Bei einem Wegfall des Vorwegabschlags (§ 13a Absatz 9 ErbStG) für einen Vorerwerb ist der erhöhte Wert des begünstigten Vermögens bei der Ermittlung des Schwellenwerts zu Grunde zu legen. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt, wenn der Vorwegabschlag für den letzten Erwerb entfällt.

(3) <sup>1</sup>In die Zusammenrechnung sind nicht nur Vorerwerbe begünstigten Vermögens einzubeziehen, für die die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entsteht, sondern auch Vorerwerbe begünstigten Vermögens, für die die Steuer nach der jeweils geltenden Gesetzeslage vor dem 1. Juli 2016 bzw. 1. Januar 2009 entstanden ist. <sup>2</sup>§ 37 Absatz 12 ErbStG schränkt die Anwendung des § 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG für die Prüfung, ob mit einem Erwerb nach dem 30. Juni 2016 einschließlich der Erwerbe begünstigten

Vermögens innerhalb von zehn Jahren von derselben Person die Prüfschwelle überschritten wird, nicht ein. <sup>3</sup>Die Zusammenrechnung stellt keine unzulässige Rückwirkung dar, denn für die Besteuerung der früheren Erwerbe vor dem 1. Juli 2016 hat das Überschreiten des Schwellenwerts keine nachteiligen Folgen. <sup>4</sup>Diese werden ausschließlich nach der bis zum 31. Dezember 2008 bzw. 30. Juni 2016 anzuwendenden Gesetzeslage besteuert (vgl. § 37 Absatz 1 bis 3 ErbStG). <sup>5</sup>§ 13a Absatz 1 Satz 2 i. V. m. Satz 1 ErbStG trifft keine Rechtsfolgen für die früheren Erwerbe vor dem 1. Juli 2016, sondern nur für Erwerbe nach dem 30. Juni 2016. <sup>6</sup>Ist ein früherer Erwerb einzubeziehen, für den die Steuer vor dem 1. Juli 2016 und nach dem 31. Dezember 2008 entstanden ist, wird als früherer Wert des begünstigten Vermögens der nach § 13b Absatz 1 bis 4 ErbStG in der bis zum 30. Juni 2016 anzuwendenden Fassung ermittelte Wert von 85 Prozent (Regelverschonung) bzw. 100 Prozent (Optionsverschonung) des um den Wert des jungen Verwaltungsvermögens i. S. d. § 13b Absatz 2 Satz 4 ErbStG a.F. verminderten begünstigungsfähigen Vermögens zugrunde gelegt. <sup>7</sup>Im Fall eines früheren Erwerbs, für den die Steuer vor dem 1. Januar 2009 entstanden ist, ist als früherer Wert des begünstigten Vermögens der Wert anzusetzen, der nach § 13a Absatz 4 ErbStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung ermittelt wurde. <sup>8</sup>Der bei der Besteuerung des jeweiligen Erwerbs angesetzte Wert des begünstigten Vermögens kann ohne zusätzliche Ermittlung übernommen werden.

### **R E 13a.3 Gleitender Abzugsbetrag**

(1) <sup>1</sup>Von dem Teil des auf einen Erwerber übergegangenen begünstigten Vermögens, der nach Anwendung des Verschonungsabschlags verbleibt, wird ein Betrag von 150 000 EUR abgezogen (Abzugsbetrag). <sup>2</sup>Der Abzugsbetrag von 150 000 EUR verringert sich, wenn der Wert des verbleibenden Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 EUR übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. <sup>3</sup>Im Fall der Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 ErbStG ist der Abzugsbetrag ohne Bedeutung.

(2) <sup>1</sup>Der Abzugsbetrag steht für das von derselben Person innerhalb von zehn Jahren insgesamt zugewendete begünstigte Vermögen nur einmal zur Verfügung (§ 13a Absatz 2 Satz 3 ErbStG). <sup>2</sup>Die Zehnjahresfrist beginnt im Zeitpunkt der Steuerentstehung für den begünstigten Erwerb. <sup>3</sup>Der vollständige Verbrauch des Abzugsbetrags tritt für das übertragene Vermögen insgesamt ein, unabhängig davon, in welcher Höhe er sich bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ausgewirkt hat; das gilt auch, wenn sich der Abzugsbetrag aufgrund der Abschmelzung nach § 13a Absatz 2 Satz 2 ErbStG auf null EUR verringert hat. <sup>4</sup>Die Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags nach § 13a Absatz 2 ErbStG in der bis 30. Juni 2016 anzuwendenden Fassung auf Grund der begünstigten Zuwendung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Juli 2016 schließt innerhalb des Zehnjahreszeitraums die erneute Gewährung des Abzugsbetrags aus. <sup>5</sup>Die Inanspruchnahme eines Freibetrags nach § 13a Absatz 1 ErbStG in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung auf Grund der begünstigten Zuwendung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Anteilen an Kapitalgesellschaften vor dem 1. Januar 2009 schließt innerhalb des Zehnjahreszeitraums die Gewährung des Abzugsbetrags nicht aus.

### **R E 13a.4 Lohnsummenregelung - Allgemeines**

(1) Die Lohnsumme ist nach § 13a Absatz 3 Satz 6 bis 13 ErbStG zu ermitteln.

(2) <sup>1</sup>Die Lohnsummenregelung ist bei Betrieben mit nicht mehr als fünf Beschäftigten oder einer Ausgangslohnsumme von null EUR nicht anzuwenden (§ 13a Absatz 3 Satz 3 ErbStG). <sup>2</sup>Bei der Bestimmung der Mindestanzahl der Beschäftigten ist auf die Anzahl der Beschäftigten abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt im zugewendeten Betrieb oder in der Gesellschaft beschäftigt sind, an der die zugewendete Beteiligung oder der zugewendete Anteil besteht. <sup>3</sup>Dabei ist es unerheblich, zu welchem Anteil der Betrieb oder die Gesellschaft zugewendet wird. <sup>4</sup>Dies gilt jedoch nicht in Fällen, in denen kurz vor der Übertragung eine Reduzierung der Anzahl der Beschäftigten erfolgt (§ 42 AO). <sup>5</sup>Eine Umrechnung nach § 23 Absatz 1 Satz 4 Kündigungsschutzgesetz (KSchG) auf der Grundlage der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit erfolgt nicht. <sup>6</sup>Einzubeziehen sind grundsätzlich alle Beschäftigten unabhängig von ihrem sozialversicherungsrechtlichen Status. <sup>7</sup>Hierzu zählen auch geringfügig Beschäftigte (§ 8 SGB IV). <sup>8</sup>Nicht einzubeziehen sind Beschäftigte, die

- sich in Mutterschutz befinden,
- sich in einem Ausbildungsverhältnis befinden,

- Krankengeld beziehen,
- Elterngeld beziehen,
- nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind (Saisonarbeiter),
- Leiharbeiter sind.

<sup>9</sup>Die an diese Beschäftigten gezahlten Vergütungen bleiben ebenfalls außer Ansatz. <sup>10</sup>Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind die Beschäftigten für jede wirtschaftliche Einheit getrennt zu ermitteln. <sup>11</sup>Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften ist auf die Beschäftigten der Gesellschaft abzustellen. <sup>12</sup>Wenn die Anzahl der Beschäftigten in einer der wirtschaftlichen Einheiten nicht mehr als fünf beträgt, bleibt deren Ausgangslohnsumme und Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen außer Betracht. <sup>13</sup>Bei der Prüfung, ob die Mindestbeschäftigtenzahl erreicht wird, sind auch die Beschäftigten nachgeordneter Gesellschaften mit der entsprechenden Beteiligungsquote einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 und 12 ErbStG). <sup>14</sup>Dies gilt auch, wenn die Beteiligungen oder Anteile an den nachgeordneten Gesellschaften im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden. <sup>15</sup>Im Fall einer Betriebsaufspaltung (> R E 13b.14 Absatz 1) ist die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzurechnen (§ 13a Absatz 3 Satz 13 ErbStG). <sup>16</sup>Hierunter fallen nur Betriebsaufspaltungen, bei denen die Beteiligung bzw. der Anteil an der Betriebsgesellschaft nicht zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehören und nur hinsichtlich des Besitzunternehmens bzw. der Betriebsgesellschaft eine Übertragung erfolgt.

(3) Zur Mindestlohnsumme > R E 13a.9.

#### **R E 13a.5 Beschreibung der Lohnsumme**

<sup>1</sup>Die Beschreibung der Lohnsumme orientiert sich an der Definition in Anhang I der Verordnung (EG) Nummer 1503/2006 der Kommission vom 28. September 2006 (ABl. L 281/15). <sup>2</sup>Im Allgemeinen ist es nicht zu beanstanden, wenn bei inländischen Gewerbebetrieben von dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Aufwand für Löhne und Gehälter (vgl. § 275 Absatz 2 Nummer 6 HGB) ausgegangen wird. <sup>3</sup>Altersvorsorge, die durch Entgeltumwandlung vom Beschäftigten getragen wird, ist einzubeziehen; der Arbeitgeberanteil zu den gesetzlichen Sozialabgaben sowie tariflich vereinbarte, vertraglich festgelegte oder freiwillige Sozialbeiträge durch den Arbeitgeber bleiben ausgenommen. <sup>4</sup>Das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausgezahlte Kurzarbeitergeld ist von diesem Aufwand nicht abzuziehen, da hierfür das Saldierungsverbot des § 246 Absatz 2 HGB greift.

#### **R E 13a.6 Lohnsumme bei mehreren wirtschaftlichen Einheiten**

<sup>1</sup>Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), erfolgt die Ermittlung zunächst bezogen auf jede wirtschaftliche Einheit. <sup>2</sup>Zur Ermittlung der Mindestlohnsumme für alle wirtschaftlichen Einheiten sind die Mindestlohnsummen, die sich für die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten auf der Grundlage der jeweiligen Ausgangslohnsummen und der jeweiligen Prozentsätze nach der Beschäftigtenzahl ergeben, zu einer Summe der Mindestlohnsummen zusammenzurechnen. <sup>3</sup>Zur Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen sind ebenfalls die Summen der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der einzelnen wirtschaftlichen Einheiten zusammenzuzählen. <sup>4</sup>Sind Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft (Anteile mehr als 25 Prozent am Nennkapital) in die Ermittlung der Lohnsumme im Sinne des Satzes 2 oder 3 einzubeziehen, ist dabei anteilig auf die Lohnsumme der Gesellschaft selbst abzustellen.

### **R E 13a.7 Ermittlung der Ausgangslohnsumme und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen**

(1) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre maßgebend. <sup>2</sup>Die Ausgangslohnsumme bezieht sich regelmäßig auf ein volles Wirtschaftsjahr. <sup>3</sup>Werden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent oder Beteiligungen an Personengesellschaften in die Ausgangslohnsumme einbezogen, ist grundsätzlich ebenfalls auf die letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre dieser Gesellschaften abzustellen. <sup>4</sup>Die durchschnittliche Ausgangslohnsumme ist insgesamt zu ermitteln und der Umfang der Beteiligung auszuweisen. <sup>5</sup>Erfolgt vor dem Besteuerungszeitpunkt eine Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr, bestehen keine Bedenken, die Lohnsumme des Rumpf-Wirtschaftsjahrs in die Lohnsumme eines vollen Wirtschaftsjahrs (mit 12 Monaten) umzurechnen. <sup>6</sup>In Fällen einer Neugründung bestehen keine Bedenken, die durchschnittliche Ausgangslohnsumme aus dem kürzeren Zeitraum zu berechnen und in einen entsprechenden Jahresbetrag umzurechnen. <sup>7</sup>Änderungen der Rechtsform oder Umsetzungen des Personals innerhalb des Ermittlungszeitraums in einem Unternehmensverbund, deren Gliederungen zum begünstigten Vermögen gehören, sind zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme in die Einheiten einzubeziehen, die an die Stelle der früheren Einheiten getreten sind; das Gleiche gilt bei Verschmelzungen oder Einbringungen. <sup>8</sup>Lohnsummen einer im Besteuerungszeitpunkt zum Gewerbebetrieb gehörenden, in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte sind nicht einzubeziehen. <sup>9</sup>Im Fall einer Betriebsaufspaltung sind die Lohnsummen der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzurechnen (§ 13a Absatz 3 Satz 13 ErbStG). <sup>10</sup>Hierunter fallen nur Betriebsaufspaltungen, bei denen die Beteiligung bzw. der Anteil an der Betriebsgesellschaft nicht zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehören und nur hinsichtlich des Besitzunternehmens bzw. der Betriebsgesellschaft eine Übertragung erfolgt.

(2) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die Lohnsummen der im Besteuerungszeitpunkt zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, unabhängig von der Beteiligungshöhe stets anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG), nicht dagegen die Löhne, die in Beteiligungen an Personengesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Drittstaaten gezahlt werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn die Beteiligungen oder Anteile an den nachgeordneten Gesellschaften im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden. <sup>3</sup>Gehört eine Beteiligung nicht innerhalb des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betrieb, ist die Lohnsumme nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit tagesgenau zu diesem Betrieb einzubeziehen. <sup>4</sup>Wenn sich die Beteiligungsquote innerhalb des Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme verändert hat, ist die Lohnsumme der Gesellschaft für den jeweiligen Zeitraum in der jeweils bestehenden Beteiligungshöhe einzubeziehen. <sup>5</sup>Eine nur zeitanteilige Ermittlung der Lohnsumme ist ausgeschlossen, wenn dadurch die durchschnittliche Ausgangslohnsumme nicht hinreichend abgebildet wird. <sup>6</sup>Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein seit Jahren bestehender Betrieb mit einer großen Anzahl von Beschäftigten und dem entsprechend hohen Lohnsummen in eine Vorratsgesellschaft eingebracht wird.

(3) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sind die Lohnsummen der zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben und im Besteuerungszeitpunkt mehr als 25 Prozent betragen, anteilig einzubeziehen (§ 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG), nicht dagegen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Drittstaaten. <sup>2</sup>Das gilt auch in den Fällen von börsennotierten Kapitalgesellschaften, deren Anteilswerte wegen der Börsennotierung (§ 11 Absatz 1 BewG) nicht nach § 151 BewG festzustellen sind. <sup>3</sup>Feststellungen im Zusammenhang mit der Lohnsumme erfolgen in diesen Fällen dennoch (§ 13a Absatz 4 Satz 2 ErbStG). <sup>4</sup>Beträgt die Anteilsquote nicht mehr als 25 Prozent am Nennkapital, werden die Anzahl der Beschäftigten und die Lohnsummen der durch diese Anteile vermittelten Beteiligungen an Personengesellschaften nicht angesetzt. <sup>5</sup>Bei der Prüfung, ob die Grenze von 25 Prozent überschritten ist, ist stets auf die zum Betrieb gehörenden mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen und nicht auf den übertragenen Anteil abzustellen. <sup>6</sup>Bei Personengesellschaften sind die Anteile im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen aller Gesellschafter stets zusammenzurechnen. <sup>7</sup>Gehört eine solche Beteiligung nicht innerhalb des gesamten Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme zum Betriebsvermögen des Betriebs, ist die Lohnsumme nur für den Zeitraum der Zugehörigkeit tagesgenau zu diesem Betrieb einzubeziehen. <sup>8</sup>Eine nur zeitanteilige Ermittlung der Lohnsumme ist ausgeschlossen, wenn dadurch die durchschnittliche Ausgangslohnsumme nicht hinreichend abgebildet wird. <sup>9</sup>Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein seit Jahren bestehender Betrieb mit einer großen Anzahl von Beschäftigten und dem entsprechend hohen Lohnsummen

in eine Vorratsgesellschaft eingebracht wird. <sup>10</sup>Wenn sich die Beteiligungsquote innerhalb des Zeitraums für die Ermittlung der Ausgangslohnsumme verändert hat, ist die Lohnsumme der Gesellschaft für den jeweiligen Zeitraum in der jeweils bestehenden Beteiligungshöhe einzubeziehen; das gilt auch für Zeiträume, in denen die Beteiligungshöhe 25 Prozent oder weniger betrug.

(4) <sup>1</sup>Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, unmittelbar oder mittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, sind die Lohnsummen dieser Kapitalgesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare und mittelbare Beteiligung besteht, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 % beträgt (vgl. § 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG). <sup>2</sup>Unmittelbare Beteiligungen von mehr als 25 % sind in jedem Fall zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Dies gilt in einem mehrstufigen Feststellungsverfahren auf jeder Stufe. <sup>4</sup>Bei im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften von 25 % oder weniger bleiben die Lohnsummen dieser Gesellschaft grundsätzlich unberücksichtigt. <sup>5</sup>Dies gilt auch dann, wenn die Anteile an der nachgeordneten Kapitalgesellschaft die Voraussetzungen einer Poolvereinbarung im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 2 Satz 2 ErbStG erfüllen. <sup>6</sup>Beträgt die unmittelbare Beteiligung 25 % oder weniger, ist die Höhe der mittelbaren Beteiligung zu prüfen. <sup>7</sup>Die Prüfung der mittelbaren Beteiligungshöhe erfolgt auf jeder Stufe ausgehend von der übertragenen wirtschaftlichen Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens. <sup>8</sup>In diese Prüfung sind auch unmittelbare Beteiligungen der übertragenen wirtschaftlichen Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens mit einzubeziehen. <sup>9</sup>Die Regelung des § 13a Absatz 3 Satz 11 und 12 ErbStG geht davon aus, dass die gesamte Beteiligungsstruktur bekannt ist (z. B. aufgrund eines vorliegenden Konzernverzeichnisses). <sup>10</sup>Der Anforderung einer Feststellung der Ausgangslohnsumme ist eine Übersicht über die Beteiligungen beizufügen. <sup>11</sup>Ist die Beteiligungsstruktur nicht bekannt, kann die Prüfung der mittelbaren Beteiligungen aus Vereinfachungsgründen unterbleiben. <sup>12</sup>Wird nachträglich bekannt (z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung), dass der Verzicht auf die Prüfung der mittelbaren Beteiligung zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führte, ist die Feststellung nachzuholen. <sup>12</sup>Entsprechendes gilt bei der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten.

(5) <sup>1</sup>Die Lohnsummen von unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Beteiligungen an Personengesellschaften sind nach § 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG unabhängig von einer Mindestbeteiligungsquote zu dem Anteil einzubeziehen, zu dem die Beteiligung besteht. <sup>2</sup>Soweit Anteile an Kapitalgesellschaften nach Absatz 4 nicht berücksichtigt werden, bleiben die durch diese Anteile vermittelten Beteiligungen an Personengesellschaften unberücksichtigt.

(6) Nach Absatz 2 und 3 sind nur solche Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften in die Ermittlung der Ausgangslohnsumme einzubeziehen, die im Besteuerungszeitpunkt zum Betrieb gehören.

(7) Bei Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gelten Absatz 2 bis 5 entsprechend.

(8) <sup>1</sup>Zur Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen sind auch Löhne und Gehälter von Kapitalgesellschaften einzubeziehen, die zwar noch nicht im Besteuerungszeitpunkt, jedoch innerhalb der Lohnsummenfrist zum Betrieb gehören. <sup>2</sup>Dies gilt innerhalb der Lohnsummenfrist ab dem Zeitpunkt, zu dem die maßgebende Beteiligungsquote (§ 13a Absatz 3 Satz 12 ErbStG) von 25 % überschritten ist. <sup>3</sup>Löhne und Gehälter von Kapitalgesellschaften, deren Anteile bereits im Besteuerungszeitpunkt zum Betrieb gehörten, die aber die maßgebende Beteiligungsquote nicht überschritten hatten, sind ab dem Zeitpunkt des Überschreitens der maßgebenden Beteiligungsquote zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Die Löhne und Gehälter der Kapitalgesellschaft sind auch einzubeziehen, wenn die maßgebende Beteiligungsquote anschließend unterschritten wird (Absatz 3 Satz 10 2. Halbsatz, Absatz 7). <sup>5</sup>Löhne und Gehälter von Personengesellschaften sind nach § 13a Absatz 3 Satz 11 ErbStG unabhängig von einer Mindestbeteiligungsquote ab dem Zeitpunkt der Zugehörigkeit zum Betrieb in Höhe des Anteils einzubeziehen, zu dem die Beteiligung besteht.

(9) <sup>1</sup>Soweit in der Lohnsumme Löhne aus begünstigtem Vermögen aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums enthalten sind, bestehen in der Regel keine Bedenken, auf den für inländische Besteuerungszwecke in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Lohnaufwand abzustellen. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Lohnsumme ist regelmäßig der Wechselkurs im Besteuerungszeitpunkt zugrunde zu legen. <sup>3</sup>Maßgebend für den Wechselkurs im Besteuerungszeitpunkt ist der für Zwecke der Umsatzsteuer festgestellte Wechselkurs.

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

### **R E 13a.8 Ermittlung der Lohnsummen in Umwandlungsfällen**

(1) <sup>1</sup>Besteht im Lohnsummenzeitraum zunächst eine zu berücksichtigende Beteiligung an einer Personengesellschaft von 25 % oder weniger und wird diese Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, bestehen keine Bedenken, die Lohnsumme dieser Kapitalgesellschaft zu demselben Anteil zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Die Beteiligungsgrenze von nicht mehr als 25% ist insoweit unbeachtlich.

(2) <sup>1</sup>Wird aufgrund von Umstrukturierungsmaßnahmen im Lohnsummenzeitraum eine Gesellschaft für die Steuerbefreiung unschädlich (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 4 Satz 2 2. Halbsatz ErbStG) vorgeschaltet, sind dennoch die Lohnsummen dieser Gesellschaft einschließlich der nachgeordneten Gesellschaften einzubeziehen. <sup>2</sup>Auf der Ebene der Obergesellschaft setzt dies jedoch eine Begrenzung der Lohnsumme auf den Umfang der Beteiligungsquote voraus.

(3) <sup>1</sup>Werden im Lohnsummenzeitraum Beteiligungen an nachgeordneten Gesellschaften neu strukturiert, sind die Lohnsummen der nachgeordneten Gesellschaften im Rahmen der neuen Beteiligungsstruktur weiter zu berücksichtigen, wenn sie bereits vor der Umstrukturierung einzubeziehen waren (>R E 13a.7 Absatz 8). <sup>2</sup>Für neu hinzukommende Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gilt dies entsprechend, wenn die unmittelbare und mittelbare Beteiligung zusammen mehr als 25 % beträgt (vgl. § 13a Abs. 3 Satz 12 ErbStG).

(4) <sup>1</sup>Werden aufgrund von Umstrukturierungsmaßnahmen im Lohnsummenzeitraum Anteile an einer Kapitalgesellschaft für die Steuerbefreiung unschädlich (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 Satz 2 2. Halbsatz ErbStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht (Anteilstausch), sind die Lohnsummen dieser Gesellschaft einschließlich der nachgeordneten Gesellschaften zu dem Anteil einzubeziehen, zu dem die Beteiligung des Einbringenden an der übernehmenden Gesellschaft besteht. <sup>2</sup>Die Lohnsumme dieser Kapitalgesellschaft ist zu dem jeweiligen Anteil zu berücksichtigen, auch wenn er nicht mehr als 25 % beträgt. <sup>3</sup>Satz 1 gilt für die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, durch die der Einbringende Mitunternehmer wird, entsprechend.

(5) <sup>1</sup>Wird aufgrund von Umstrukturierungsmaßnahmen im Lohnsummenzeitraum ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil für die Steuerbefreiung unschädlich (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 2. Halbsatz ErbStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapital- oder Personengesellschaft eingebracht, sind die Lohnsummen dieser Gesellschaft einschließlich der nachgeordneten Gesellschaften zu dem Anteil einzubeziehen, zu dem die Beteiligung des Einbringenden an der übernehmenden Gesellschaft besteht. <sup>2</sup>Im Fall einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft ist die Lohnsumme dieser Kapitalgesellschaft zu dem jeweiligen Anteil zu berücksichtigen, auch wenn er nicht mehr als 25 % beträgt. <sup>3</sup>Im Fall einer Verschmelzung gilt das Vorstehende entsprechend.

(6) <sup>1</sup>Besteht im Lohnsummenzeitraum zunächst eine zu berücksichtigende Beteiligung an einer Personengesellschaft und wird die Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, bestehen keine Bedenken, die Lohnsumme dieser Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen, auch wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht mehr als 25 % beträgt. <sup>2</sup>Stimmt die Höhe der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft aufgrund der Umwandlung nicht mit der Beteiligung an der Personengesellschaft überein, ist die Lohnsumme zu dem Anteil zu berücksichtigen, zu dem die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft besteht. <sup>3</sup>Wird eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, z. B. in eine Personengesellschaft, gilt Satz 2 entsprechend.

### **R E 13a.9 Verstoß gegen die Lohnsummenregelung**

(1) <sup>1</sup>Der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 ErbStG entfällt anteilig, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen innerhalb von fünf Jahren (Lohnsummenfrist) nach dem Erwerb

die Mindestlohnsumme unterschreitet (§ 13a Absatz 3 Satz 5 ErbStG). <sup>2</sup>Die Lohnsummenfrist beginnt mit dem Tag nach dem Tag der Steuerentstehung. <sup>3</sup>Die Mindestlohnsumme beträgt

- bei mehr als 15 Beschäftigten 400 Prozent,
- bei mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten 300 Prozent,
- bei mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten 250 Prozent

der Ausgangslohnsumme. <sup>4</sup>Wegen der Ermittlung der Mindestlohnsumme bei mehreren wirtschaftlichen Einheiten > R E 13a.6. <sup>5</sup>Der Verschonungsabschlag entfällt in dem Verhältnis, in dem die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme unterschreitet. <sup>6</sup>Der Steuerbescheid ist in diesem Fall nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (Nachversteuerung). <sup>7</sup>Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Lohnsummenregelung innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist schriftlich anzuzeigen sind (§ 13a Absatz 7 ErbStG, § 153 Absatz 2 AO) und eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt. <sup>8</sup>Die Finanzämter haben die Einhaltung der Lohnsummenregelung in geeigneter Form zu überwachen. <sup>9</sup>In Fällen von geringer Bedeutung, z. B. bei einem gemeinen Wert des erworbenen begünstigten Vermögens bis zu 150 000 EUR, ist auf die Überwachung der Lohnsummenregelung zu verzichten. <sup>10</sup>Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung wirkt sich nicht aus auf

1. den Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG,
2. den Vorwegabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Absatz 9 ErbStG,
3. die Höhe des Werts des begünstigten Vermögens bei der Ermittlung des Schwellenwerts nach § 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG (> R E 13a.2 Absatz 2) und
4. die Höhe des Entlastungsbetrags nach § 19a ErbStG.

(2) <sup>1</sup>Im Fall der Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) beträgt die Mindestlohnsumme

- bei mehr als 15 Beschäftigten 700 Prozent
- bei mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten 565 Prozent
- bei mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten 500 Prozent

der Ausgangslohnsumme und die Lohnsummenfrist 7 Jahre. <sup>2</sup>Im Übrigen gelten die Ausführungen in Absatz 1 und R E 13a.6 entsprechend.

#### **R E 13a.10 Feststellung der Anzahl der Beschäftigten, der Ausgangslohnsumme und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen**

(1) <sup>1</sup>Die Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 BewG fest, wenn diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind (§ 13a Absatz 4 ErbStG). <sup>2</sup>Die Feststellungen erfolgen auch dann, wenn es sich um ein börsennotiertes Unternehmen handelt und deshalb keine Feststellung des Werts des Anteils gem. § 11 Absatz 1 BewG erfolgt. <sup>3</sup>Zum Verfahrensrecht > R B 151.1 ff.

(2) <sup>1</sup>Soweit das nach § 152 Nummer 1 bis 3 BewG örtlich zuständige Finanzamt erkennt, dass die Ausgangslohnsumme des Betriebs null EUR beträgt oder der Betrieb nicht mehr als fünf Beschäftigte hat, unterbleibt eine Feststellung der Ausgangslohnsumme, der Anzahl der Beschäftigten und der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen, da in diesen Fällen die Angaben für die Erbschaftsteuer nicht von Bedeutung sind. <sup>2</sup>Das Finanzamt teilt dem Steuerpflichtigen und dem zuständigen Erbschaftsteuer-Finanzamt die fehlende steuerliche Bedeutung der Durchführung einer Feststellung mit.

(3) <sup>1</sup>Ist ein mehrstufiges Feststellungsverfahren durchzuführen, hat ein nach § 152 Nummer 1 bis 3 BewG örtlich zuständiges Finanzamt einer nachgeordneten Feststellungsebene regelmäßig die Höhe



der Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen festzustellen.<sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn auf der nachgeordneten Feststellungsebene die Ausgangslohnsumme null EUR beträgt oder dieser Betrieb nicht mehr als fünf Beschäftigte hat, soweit nicht auszuschließen ist, dass die Angaben für eine andere Feststellung nach § 13a Absatz 4 ErbStG in Verbindung mit § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 BewG auf einer übergeordneten Feststellungsebene von Bedeutung sind.<sup>3</sup>Die Feststellungen einer nachgeordneten Feststellungsebene sind in dem Umfang der entsprechenden Beteiligungsquote auf der übergeordneten Feststellungsebene zu berücksichtigen.<sup>4</sup>Bei der Berücksichtigung der Anzahl der Beschäftigten ist auf zwei Nachkommastellen abzurunden.

(4)<sup>1</sup>Die Feststellungsfrist für die Feststellung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Lohnsummenfrist endet.<sup>2</sup>Die Regelungen zur Anlaufhemmung nach § 170 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO kommen zur Anwendung.

### **R E 13a.11 Folgen einer Weitergabeverpflichtung oder einer Nachlassteilung**

(1)<sup>1</sup>Ein Erwerber kann die Befreiung nicht in Anspruch nehmen, soweit er verpflichtet ist, das begünstigte Vermögen auf Grund einer letztwilligen oder rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers auf einen Dritten zu übertragen (Weitergabeverpflichtung, § 13a Absatz 5 Satz 1 ErbStG).<sup>2</sup>Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z. B. der Erbvertrag.<sup>3</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 oder
4. Auflagen des Erblassers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind.

<sup>4</sup>Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet das begünstigte Vermögen auf einen Miterben zu übertragen, können die übertragenden Miterben die Befreiung nicht in Anspruch nehmen (§ 13a Absatz 5 Satz 2 ErbStG); das gilt unabhängig davon, wann die Auseinandersetzungsvereinbarung geschlossen wird.<sup>5</sup>Den übernehmenden Erwerber oder Miterben, der die Befreiung in Anspruch nehmen kann, trifft die Pflicht zur Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensregelung und der Voraussetzungen für den Vorwegabschlag auch hinsichtlich des übertragenen Anteils; er hat die steuerlichen Folgen eines Verstoßes hiergegen zu tragen.

(2)<sup>1</sup>Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben (§ 13a Absatz 5 Satz 3 ErbStG).<sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn die einzelnen Vermögensgegenstände nach derselben Vorschrift, z. B. nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt sind, da der überlassende Miterbe die Begünstigung nicht mehr in Anspruch nehmen kann (§ 13a Absatz 5 Satz 1 und 2 ErbStG).<sup>3</sup>Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Entlastung der übrigen Erwerber von solchen Nachlassverbindlichkeiten im Innenverhältnis, die mit dem begünstigten Vermögen oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.<sup>4</sup>Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens darf jedoch nicht überschritten werden.<sup>5</sup>Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände.<sup>6</sup>Der Grundsatz, dass die Erbauseinandersetzung unbeachtlich ist (> R E 3.1), gilt unverändert fort.<sup>7</sup>Sätze 1 bis 6 gelten entsprechend auch für die freie Erbauseinandersetzung unter den Erben, wenn diese zeitnah zum Erbfall erfolgt.<sup>8</sup>Erfolgt die Übertragung und Hingabe des Vermögens in diesem Fall nach Ergehen des jeweiligen Erbschaftsteuerbescheids, ist dies als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusehen, so dass die Steuerfestsetzungen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern sind.

### **R E 13a.12 Behaltensregelungen - Allgemeines**

(1)<sup>1</sup>Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit innerhalb von fünf Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (Behaltensfrist) gegen eine der Behaltensregelungen für das begünstigte Vermögen verstoßen wird (§ 13a Absatz 6 ErbStG).<sup>2</sup>Die

Gründe für den Verstoß gegen die Behaltensregelungen sind unbeachtlich.<sup>3</sup>Die Behaltensfrist ist für jeden Erwerber gesondert zu prüfen.<sup>4</sup>Der Steuerbescheid ist in diesen Fällen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (Nachversteuerung).<sup>5</sup>Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen wirkt sich nicht auf den Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG aus.<sup>6</sup>Ein Verstoß gegen die Behaltensregelung führt nicht zu einer Änderung des Ansatzes des Werts des begünstigten Vermögens bei der Ermittlung des Schwellenwerts (§ 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG), da sich nicht der Wert des begünstigten Vermögens, sondern nur die Höhe der Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen ändert.<sup>7</sup>Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Behaltensregelungen innerhalb einer Frist von einem Monat nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, schriftlich anzuzeigen sind (§ 13a Absatz 7 Satz 2 ErbStG, § 153 Absatz 2 AO) und eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt.<sup>8</sup>Die Finanzämter haben die Einhaltung der Behaltensregelungen in geeigneter Form zu überwachen.<sup>9</sup>In Fällen von geringer Bedeutung, z. B. bei einem gemeinen Wert des erworbenen begünstigten Vermögens bis zu 150 000 EUR, ist die Überwachung auf eine Veräußerung/Aufgabe des begünstigt erworbenen Vermögens zu beschränken.<sup>10</sup>Zum Verstoß durch einen nachfolgenden Erwerber > R E 13a.19 Absatz 5.

(2) Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt nicht vor, wenn begünstigtes Vermögen

1. im Wege des Übergangs von Todes wegen übergeht oder
2. durch Schenkung unter Lebenden weiter übertragen wird.<sup>2</sup>Erfolgt jedoch die Zuwendung teilentgeltlich, gilt dies nur hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Zuwendung (gemischte Schenkung oder Schenkung unter Auflage, > R E 7.4).<sup>3</sup>Der entgeltliche Teil der Zuwendung stellt ungeachtet der ertragsteuerlichen Behandlung einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar.<sup>4</sup>Eine mit einer Weiterschenkung verbundene Duldungsaufgabe (z. B. Nießbrauchsvorbehalt) stellt schenkungsteuerrechtlich keine Gegenleistung dar und führt damit insoweit nicht zur Teilentgeltlichkeit der Übertragung.<sup>5</sup>Infolgedessen liegt insoweit auch kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen vor.

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

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

### **R E 13a.13 Behaltensregelungen für Betriebsvermögen**

(1)<sup>1</sup>Die Veräußerung eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran innerhalb der Behaltensfrist ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen.<sup>2</sup>Maßgebend ist dabei das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung.<sup>3</sup>Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils sowie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens.<sup>4</sup>Wegen der bewertungsrechtlichen und erbschaftsteuerrechtlichen Gleichbehandlung des Vermögens, das der Ausübung eines freien Berufs dient, mit einem Gewerbebetrieb (> § 96 BewG) unterliegt auch begünstigtes Betriebsvermögen in Form von freiberuflichen Praxen und Sozietätsanteilen den Behaltensregelungen.<sup>5</sup>War der Erwerber begünstigter Anteile an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 EStG vor dem maßgebenden Besteuerungszeitpunkt an dieser Gesellschaft beteiligt, kann bei einer teilweisen Veräußerung seines Anteils regelmäßig davon ausgegangen werden, dass er zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert.<sup>6</sup>Zur Reinvestitionsklausel > R E 13a.18.

(2)<sup>1</sup>Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen liegt auch vor, wenn eine, mehrere oder alle im Besteuerungszeitpunkt wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden.<sup>2</sup>Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.<sup>3</sup>Dies gilt nicht, soweit sie zum jungen Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG gehören.<sup>4</sup>Der Begriff wesentliche Betriebsgrundlage ist nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts (funktionale Betriebsnotwendigkeit) zu beurteilen.<sup>5</sup>Der Umfang der schädlichen Verfügung bemisst sich nach dem gemeinen Wert des Einzelwirtschaftsguts (z. B. Betriebsgrundstück)

im - ursprünglichen - Besteuerungszeitpunkt. <sup>6</sup>Bei Bedarf ist für eine solche wirtschaftliche Untereinheit ein gemeiner Wert noch nach §§ 151 ff. BewG festzustellen. <sup>7</sup>Zur Reinvestitionsklausel > R E 13a.18.

(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, soweit der Realteiler nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter erhält. <sup>3</sup>Aus der Systematik der Befreiungsregelung folgt, dass die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben muss. <sup>4</sup>R E 13a.16 Absatz 4 und 5 gilt entsprechend. <sup>5</sup>Eine nachfolgende Veräußerung der dabei erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltensfrist stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar.

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

### **R E 13a.14 Behaltensregelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen**

(1) <sup>1</sup>Die Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 BewG (Wirtschaftsteil im Sinne des § 160 Absatz 2 BewG) und selbst bewirtschafteter Grundstücke im Sinne des § 159 BewG innerhalb der Behaltensfrist ist ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 ErbStG). <sup>2</sup>Maßgebend ist dabei das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung. <sup>3</sup>Wird der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil aufgegeben und führt dies dazu, dass der Betrieb als Stückländerei (§ 168 Absatz 2 in Verbindung mit § 160 Absatz 7 BewG) zu qualifizieren ist oder das Vermögen nicht mehr auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist (z. B. gewerbliche Nutzung), liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelung vor (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG). <sup>4</sup>Zur Reinvestitionsklausel > R E 13a.18. <sup>5</sup>Wegen der Änderung der Feststellung des gemeinen Werts des Wirtschaftsteils des Betriebs > § 162 Absatz 3 und 4 BewG.

(2) <sup>1</sup>Das Ausscheiden im Besteuerungszeitpunkt wesentlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 162 Absatz 4 BewG stellt eine schädliche Verwendung dar. <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend. <sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn der Erlös aus der Veräußerung solcher Wirtschaftsgüter dazu verwendet wird, Abfindungen an weichende Erben zu zahlen, oder wenn der Hoferbe einzelne Flächen an seine Miterben überträgt, um deren Abfindungsansprüche zu befriedigen.

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

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

### **R E 13a.15 Entnahmebegrenzung**

(1) <sup>1</sup>Wenn der Erwerber als Inhaber begünstigt erworbenen Betriebsvermögens oder land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ab dem Tag nach der Steuerentstehung bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahrs Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 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; maßgebend hierfür ist der Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder Absatz 3 EStG. <sup>5</sup>Die Sachentnahme eines Vermögensgegenstands, der im Besteuerungszeitpunkt zum begünstigten Vermögen gehört, ist mit dem ertragsteuerrechtlichen Entnahmewert im Entnahmezeitpunkt anzusetzen. <sup>6</sup>Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen, die als Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 oder Nummer 2 Satz 2 ErbStG zu beurteilen sind (> R E 13a.13 Absatz 2, R E 13a.14 Absatz 2), bleiben bei der Prüfung der Entnahmebegrenzung un-

berücksichtigt. <sup>7</sup>Ebenso bleiben Entnahmen bis zur Höhe des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens (nicht begünstigtes Vermögen im Sinne des R E 13b.9 Absatz 2 Satz 1 II.4.3) unberücksichtigt. <sup>8</sup>Die Entnahmebegrenzung ist für jeden Betrieb gesondert zu prüfen; bei Gewerbebetrieben mit Beteiligungen ist die Entnahmebegrenzung bei den Beteiligungen nicht gesondert zu prüfen, weil sich die Entnahmen insoweit beim Gewerbebetrieb niederschlagen und dort ggf. zu einem Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung führen.

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

(3) <sup>1</sup>War der Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft bereits vor dem begünstigten Erwerb an dieser Gesellschaft beteiligt, bezieht sich die Entnahmebegrenzung nur auf den zusätzlich erworbenen Anteil. <sup>2</sup>Entnahmen, soweit sie über sein am Besteuerungszeitpunkt vorhandenes Kapitalkonto hinausgehen, Einlagen und Gewinne während der Behaltensfrist sind anteilig seiner Beteiligung vor dem Erwerb und der neu erworbenen Beteiligung zuzurechnen. <sup>3</sup>Dies gilt entsprechend, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft nach Ausscheiden der übrigen Gesellschafter als Einzelunternehmen fortgeführt wird. <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 Rücklage, 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 grundsätzlich 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.

(4) <sup>1</sup>Tätigt ein Erwerber gegen Ende der Behaltensfrist im Sinne des Absatzes 1 eine Einlage, um den Betrag von 150 000 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.

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

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

(7) <sup>1</sup>Ist eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen umgewandelt worden (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 Satz 2 letzter Halbsatz ErbStG), sind für den jeweiligen Anwendungszeitraum die Ausschüttungsbeschränkung und die Entnahmebegrenzung zu berücksichtigen und für die Prüfung der maßgeblichen Grenze von 150 000 EUR zusammenzufassen. <sup>2</sup>Wird eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, gilt dies entsprechend. <sup>3</sup>Wird ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft eingebracht oder umgekehrt oder wird eine Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft umgewandelt, gilt die Entnahmebegrenzung oder Ausschüttungsbeschränkung durchgängig.

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

### **R E 13a.16 Behaltensregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften**

(1) <sup>1</sup>Die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zu einem begünstigt erworbenen Vermögen gehören, ist nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 ErbStG zu beurteilen. <sup>2</sup>Maßgebend ist dabei das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit der Veräußerung. <sup>3</sup>War der Erwerber begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft bereits vor dem maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt an dieser Gesellschaft beteiligt, kann bei einer teilweisen Veräußerung seiner Anteile an der Kapitalgesellschaft regelmäßig davon ausgegangen werden, dass er zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert.

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

(3) <sup>1</sup>Die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Anteilstausch) ist selbst kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 ErbStG. <sup>2</sup>Ebenso ist die Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, durch die der Einbringende Mitunternehmer wird, selbst kein Verstoß gegen die Behaltensregelungen. <sup>3</sup>Aus der Systematik der Befreiungsregelung der §§ 13a, 13b ErbStG folgt, dass die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben muss. <sup>4</sup>Handelt es sich bei der aufnehmenden Gesellschaft um eine Kapitalgesellschaft, ist eine Mindestbeteiligung des Einbringenden von mehr als 25 Prozent (§ 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG) an dieser Gesellschaft jedoch nicht erforderlich. <sup>5</sup>Eine nachfolgende Veräußerung der bei den vorgenannten Maßnahmen erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder der erworbenen Beteiligung an einer Personengesellschaft innerhalb der Behaltensfrist stellt einen Verstoß gegen die Behaltensregelung dar.

(4) <sup>1</sup>Ist in den Fällen einer Sacheinlage oder eines Anteilstauschs in diesem Zeitpunkt der gemeine Wert der Anteile, die der Einbringende erhält, geringer als der gemeine Wert des eingebrachten Vermögens oder der Anteile, liegt eine anteilige schädliche Verfügung über das erworbene begünstigte Vermögen vor. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn hinsichtlich der Gesellschafter an beiden Gesellschaften Personenidentität besteht.

(5) Ist in den Fällen einer Sacheinlage oder eines Anteilstauschs in diesem Zeitpunkt der gemeine Wert der Anteile, die der Einbringende erhält, nicht niedriger als der gemeine Wert des eingebrachten Vermögens oder der Anteile, liegt keine schädliche Verfügung über das erworbene begünstigte Vermögen vor.

(6) Wird das Vermögen der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, eine natürliche Person oder eine andere Körperschaft (§§ 3 bis 16 UmwStG) übertragen, gelten die Absätze 3 bis 5 entsprechend.

### **R E 13a.17 Wegfall der Verfügungsbeschränkung oder Stimmrechtsbindung**

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

1. ein Gesellschafter an seinem Anteil einen Nießbrauch bestellt und das Stimmrecht beim Nießbrauchbesteller verbleibt;
2. ein Gesellschafter seinen Anteil verpfändet. <sup>2</sup>Das Mitgliedschafts- und Stimmrecht geht in einem solchen Fall nicht auf den Pfandgläubiger über. <sup>3</sup>Schädlich ist erst die Verwertung des Pfandguts durch den Pfandgläubiger (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 ErbStG). <sup>4</sup>Die verbleibenden Poolmitglieder verlieren ihre bisher gewährte Begünstigung nicht;

3. eine Vereinigung aller Anteile bei dem letzten Poolgesellschafter einer Poolgemeinschaft eintritt, weil die Anteile des vorletzten Poolgesellschafters auf ihn übergegangen sind.

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

1. ein Poolgesellschafter seine Anteile an andere Poolgesellschafter oder dem Poolvertrag entsprechend an Dritte entgeltlich überträgt (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 ErbStG). <sup>2</sup>Die Übertragung eines Anteils durch einen Poolgesellschafter führt nur bei diesem zum Verlust der Begünstigung, solange die verbleibenden Poolmitglieder über mehr als 25 Prozent der Anteile verfügen;
2. die Poolvereinbarung nach dem Besteuerungszeitpunkt aufgehoben wird;
3. die Beteiligung der Poolgesellschafter auf 25 Prozent oder weniger sinkt, z. B. weil ein oder mehrere Poolgesellschafter ausscheiden oder infolge einer Kapitalerhöhung.

(3) <sup>1</sup>Im Fall des R E 13a.16 Absatz 3 bis 5 liegt ein Verstoß gegen die Behaltensregelung nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 5 ErbStG vor, wenn die Mindestbeteiligung des Erblassers oder Schenkers nur durch eine Poolvereinbarung im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 ErbStG erreicht wurde; das gilt nicht, wenn die übernehmende Gesellschaft in gleicher Weise wie der einbringende Erwerber an die Poolvereinbarung gebunden ist. <sup>2</sup>Sinkt dadurch die Beteiligung der übrigen Poolgesellschafter auf 25 Prozent oder weniger, kann auch insoweit ein Verstoß dieser Gesellschafter gegen die Behaltensregelung vorliegen (> Absatz 2).

#### **R E 13a.18 Reinvestitionsklausel**

<sup>1</sup>Im Fall der Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen oder von wesentlichen Wirtschaftsgütern (> R B 162 Absatz 4) ist von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb der jeweiligen, nach § 13b Absatz 1 Nummer 1 bis 3 ErbStG begünstigungsfähigen Vermögensart (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften) verbleibt (§ 13a Absatz 6 Satz 3 ErbStG); bei dem Vermögen darf es sich nicht um nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 3 und 4 ErbStG handeln. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn ein Teilbetrieb oder ein gesamter Betrieb veräußert wird (§ 13a Absatz 6 Satz 3 ErbStG in Verbindung mit § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1, 2 und 4 ErbStG). <sup>3</sup>Hierunter fällt somit neben der Anschaffung von Anlagegütern, Betriebsteilen oder von neuen Betrieben, die das veräußerte Vermögen im Hinblick auf den ursprünglichen oder einen neuen Betriebszweck ersetzen, auch beispielsweise die Tilgung betrieblicher Schulden. <sup>4</sup>Die Reinvestition muss innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung erfolgen. <sup>5</sup>Maßgebend ist dabei das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit der Anschaffung. <sup>6</sup>Da auch Finanzmittel zum Verwaltungsvermögen gehören, ist eine unschädliche Reinvestition in Liquiditätsreserven grundsätzlich nicht möglich. <sup>7</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist jedoch von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn innerhalb der sechs Monate seit der schädlichen Verwendung eine Reinvestition in Vermögen erfolgt, das nicht zum Verwaltungsvermögen gehört. <sup>8</sup>Soweit der Veräußerungserlös entnommen wird, bleibt die Veräußerung in jedem Fall ein Verstoß gegen die Behaltensregelung. <sup>9</sup>Die bestehenden Behaltensregelungen gelten fort. <sup>10</sup>Die Ermittlung der Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des § 13a Absatz 3 Satz 6 bis 13 ErbStG erstreckt sich dann auch auf das reinvestierte begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG, soweit dieses in die Ermittlung der Lohnsumme nach § 13a Absatz 3 ErbStG einzubeziehen ist.

#### **R E 13a.19 Durchführung der Nachversteuerung**

(1) <sup>1</sup>Soweit ein Erwerber innerhalb der Behaltensfrist nach § 13a Absatz 6 ErbStG in schädlicher Weise über das begünstigte Vermögen verfügt, entfallen der Verschonungsabschlag (§ 13a Absatz 1 ErbStG) und der Abzugsbetrag (§ 13a Absatz 2 ErbStG). <sup>2</sup>Bei der Nachversteuerung ist der erbschaftsteuerrechtliche Wert im Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusetzen. <sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn bei einer Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (> R E 13a.13 Absatz 2, R E 13a.14 Absatz 2) der hierfür erzielte Verkaufserlös entnommen wird. <sup>4</sup>Im Fall von Überentnahmen (> R E 13a.15) ist auf den ertragsteuerrechtlichen Wert im Entnahmezeitpunkt abzustellen. <sup>5</sup>Veräußert der Erwerber das gesamte begünstigte Vermögen innerhalb der Behaltensfrist und erfolgt keine Reinvestition nach § 13a Absatz 6 Satz 3 ErbStG, entfällt der Abzugsbetrag insgesamt, während der Verschonungsabschlag für die Jahre erhalten bleibt, in denen keine schädliche Verfügung erfolgt ist (§ 13a Absatz 6 Satz 2 ErbStG). <sup>6</sup>Betrifft

die schädliche Verfügung nur einen Teil des begünstigten Vermögens, sind der Verschonungsabschlag und gegebenenfalls der Abzugsbetrag für den weiterhin begünstigten Teil des Vermögens zu gewähren. <sup>7</sup>Kam ein Abzugsbetrag wegen der Kürzung nach § 13a Absatz 2 Satz 2 ErbStG bei der erstmaligen Steuerfestsetzung nicht in Betracht, kann er bei einer Änderung der Steuerfestsetzung zur Anwendung kommen, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. <sup>8</sup>Der Verschonungsabschlag bezüglich des Teils des Vermögens, über das der Erwerber schädlich verfügt hat, bleibt ebenfalls für die Jahre erhalten, in denen keine schädliche Teilverfügung erfolgt ist. <sup>9</sup>Ein Verstoß gegen die Behaltensregelung führt nicht zu einer Änderung des Ansatzes des Werts des begünstigten Vermögens bei der Ermittlung des Schwellenwerts, da sich nicht der Wert des begünstigten Vermögens, sondern nur die Höhe der Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen ändert (§ 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG; > R E 13a.2 Absatz 2).

(2) <sup>1</sup>Bei einem Unterschreiten der Lohnsummenregelung des § 13a Absatz 3 ErbStG im Zeitpunkt des Ablaufs der Lohnsummenfrist von fünf Jahren entfällt der Verschonungsabschlag in dem Verhältnis, in dem die tatsächliche Lohnsumme die Mindestlohnsumme unterschreitet. <sup>2</sup>Der Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG unterliegt bei einem Unterschreiten der Mindestlohnsumme keiner Anpassung.

(3) <sup>1</sup>Führt die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten begünstigten Vermögens vor Ablauf der Frist von fünf Jahren ohne entsprechende Reinvestition zugleich dazu, dass die Mindestlohnsumme unterschritten wird, ist der Verschonungsabschlag zu kürzen. <sup>2</sup>Die entfallenden Verschonungsabschläge wegen der Verfügung über das begünstigte Vermögen (§ 13a Absatz 6 ErbStG) und wegen Unterschreitens der Mindestlohnsumme (§ 13a Absatz 3 Satz 1 und 4 ErbStG) sind gesondert zu berechnen; der höhere der sich hierbei ergebenden Beträge wird bei der Kürzung angesetzt. <sup>3</sup>Betrifft die schädliche Verfügung nach § 13a Absatz 6 ErbStG nur einen Teil des begünstigten Vermögens, erfolgt die Berechnung des entfallenden Verschonungsabschlages wegen der Verfügung über das begünstigte Vermögen nur hinsichtlich des schädlich verwendeten Teils.

(4) <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>Sind die Verschonungsregelungen mehreren Erwerbern (Miterben/-beschenkte, Vermächtnisnehmer usw.) zugutegekommen und verstößt nur einer von ihnen gegen die Verschonungsvoraussetzungen, geht dies nur zu Lasten der von ihm in Anspruch genommenen Verschonung.

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

(6) Die Behaltensfrist endet im Falle des Todes des Erwerbers ohne Auswirkung auf die Verschonungsvoraussetzungen des § 13a Absatz 3 und Absatz 6 ErbStG.

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

### **R E 13a.20 Vorwegabschlag bei Familienunternehmen**

(1) <sup>1</sup>Erwerber von Beteiligungen oder Anteilen an Familienunternehmen in der Rechtsform von Personen- oder Kapitalgesellschaften, die zum begünstigungsfähigen Vermögen (§ 13b Absatz 1 ErbStG) gehören, haben einen Rechtsanspruch auf einen Vorwegabschlag bis zu 30 Prozent vom Wert des begünstigten Vermögens (§ 13a Absatz 9 i. V. m. § 13b Absatz 2 ErbStG). <sup>2</sup>Ein Antrag des Erwerbers ist nicht erforderlich, der Erwerber ist aber verpflichtet, die Voraussetzungen nachzuweisen. <sup>3</sup>Der Vorwegabschlag kommt auch in Betracht in den Fällen des § 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 und § 7 Absatz 7 Satz 1 ErbStG (> R E 13b.1 Absatz 1 Satz 4 Nummer 3 und R E 13b.2 Absatz 1 Satz 2 Nummer 7). <sup>4</sup>Der Vorwegabschlag kommt insbesondere nicht in Betracht

1. bei einem Einzelunternehmen,

2. bei Anteilen an einer Aktiengesellschaft, weil das Aktiengesetz keine entsprechenden Einschränkungen in der Satzung zulässt,
3. in den Fällen des § 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 und § 7 Absatz 7 Satz 2 ErbStG, weil es sich nicht um einen Erwerb begünstigten Vermögens handelt (> R E 3.4 Absatz 3 Satz 7 bis 9).

<sup>5</sup>Der Vorwegabschlag ist vorrangig vor Anwendung des Verschonungsabschlags nach § 13a Absatz 1 oder 10 bzw. § 13c ErbStG oder der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG zu berücksichtigen. <sup>6</sup>Daher ist der Wert des begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) vor der Prüfung des Schwellenwerts für Großerwerbe von 26 Millionen EUR (§ 13a Absatz 1 Satz 1 bis 3 ErbStG) stets um den sich im Einzelfall ergebenden Vorwegabschlag zu verringern. <sup>7</sup>Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist der Vorwegabschlag auch im Fall der Optionsverschonung anwendbar, auch wenn beides zusammen zu einer Vollverschonung des begünstigten Vermögens führt. <sup>8</sup>Es gelten aber unterschiedliche Voraussetzungen und Behaltensregelungen. <sup>9</sup>Hinsichtlich der Voraussetzungen des Vorwegabschlags erfolgt keine Feststellung. <sup>10</sup>Das Betriebsfinanzamt teilt das Vorliegen der Voraussetzungen und den Prozentsatz des Abschlags nachrichtlich mit (> R E 13b.30 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2).

(2) <sup>1</sup>Der Vorwegabschlag setzt das Vorliegen bestimmter Beschränkungen von Entnahmen/Ausschüttungen, Verfügungsmöglichkeiten und Abfindungen im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung voraus (§ 13a Absatz 9 Satz 1 ErbStG); es genügt nicht, wenn diese Regelungen lediglich in einem Poolvertrag enthalten sind. <sup>2</sup>Der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung müssen Bestimmungen enthalten, welche

1. die Entnahme oder Ausschüttung auf höchstens 37,5 Prozent des um die auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Betrages des steuerrechtlichen Gewinns im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG beschränken. <sup>2</sup>Dabei bleiben bei einem Anteil am Betriebsvermögen Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt. <sup>3</sup>Wenn in dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung auf den handelsrechtlichen Gewinn abgestellt wird, ist es unschädlich, wenn die nach § 13a Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 ErbStG genannte Grenze bezogen auf den steuerrechtlichen Gewinn offensichtlich nicht überschritten wird;
2. die Verfügung zu Lebzeiten oder von Todes wegen über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, auf Angehörige im Sinne des § 15 AO oder auf eine inländische Familienstiftung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG oder eine entsprechende ausländische Familienstiftung beschränken. Einzelheiten zu den betroffenen Verfügungen (> R E 13b.6 Absatz 4). <sup>2</sup>Die Voraussetzung ist nach dem Wortlaut nicht erfüllt, wenn eine Verfügung auf andere Personen nach Zustimmung der übrigen Gesellschafter möglich ist oder eine Verfügung auf eine vermögensverwaltende Familiengesellschaft, an der Angehörige des Gesellschafters beteiligt sind, vorgesehen ist;
3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt. <sup>2</sup>Es reicht nicht aus, dass ein Verkauf an die unter Nummer 2 genannten Personen unter dem gemeinen Wert zulässig ist.

<sup>3</sup>Diese Beschränkungen müssen kumulativ vorliegen. <sup>4</sup>Sie müssen in jedem Fall in einem Zeitraum von zwei Jahren vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (§§ 9, 11 ErbStG) gegeben sein und in dem Zeitraum von 20 Jahren nach diesem Zeitpunkt bestehen und tatsächlich eingehalten werden (§ 13a Absatz 9 Satz 4 und 5 ErbStG).

(3) <sup>1</sup>Maßgebend für die Prüfung der Entnahmebeschränkung ist der Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahres, in dem die Entnahme erfolgt ist. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage auf den Gewinnanteil sind die außerbilanziellen Hinzu- und Abrechnungen zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann bei einer Personengesellschaft die auf den Gewinnanteil entfallende Steuer oder bei einer Kapitalgesellschaft die auf die Ausschüttung entfallende Steuer mit einem Steuersatz von 30 Prozent (vgl. § 202 Absatz 3 BewG) angenommen werden, es sei denn, die auf den Gewinn des Jahres entfallende Steuer ist nachgewiesen höher. <sup>4</sup>Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil oder die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen bleiben von der Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung unberücksichtigt; die Steuer nach Satz 3 gilt dabei als unschädliche Entnahme zur Begleichung der Steuer. <sup>5</sup>Bei einem Anteil am Betriebsvermögen blei-



ben dabei die Steuern auf Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt. <sup>6</sup>Entnahmen oder Ausschüttungen zur Begleichung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer werden dagegen bei der Ermittlung der schädlichen Entnahmen einbezogen. <sup>7</sup>Die Begriffe Entnahme und Ausschüttung sind nach den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts zu beurteilen.

(4) <sup>1</sup>Sind die Voraussetzungen nur für einen Teil des begünstigten Vermögens gegeben, ist der Abschlag nur für diesen Teil des begünstigten Vermögens zu gewähren (§ 13a Absatz 9 Satz 2 ErbStG). <sup>2</sup>Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft trifft dies auf das Gesamthandsvermögen zu, nicht aber auf das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters. <sup>3</sup>Für die Anwendung des Vorwegabschlags ist in diesen Fällen zusätzlich das begünstigte Vermögen nur bezogen auf das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zu ermitteln (> R E 13b.23 Absatz 3 Satz 7). <sup>4</sup>Wegen der nachrichtlichen Angaben des Betriebsfinanzamts > R E 13b.30 Absatz 5 Satz 2.

(5) <sup>1</sup>Die Höhe des Abschlags bemisst sich danach, um wieviel Prozent die laut Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgesehene Höhe der Abfindung unter dem gemeinen Wert der Gesellschaftsbeteiligung oder Anteile liegt. <sup>2</sup>Er darf 30 Prozent nicht übersteigen (§ 13a Absatz 9 Satz 3 ErbStG). <sup>3</sup>Beschränkungen der Entnahme oder Ausschüttung und der Verfügungsmöglichkeiten bleiben bei der Ermittlung der Höhe des Abschlags unberücksichtigt. <sup>4</sup>Sieht die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag unterschiedliche Abfindungshöhen abhängig von dem Grund des Ausscheidens vor, ist die höchste in Betracht kommende Abfindung für die Ermittlung des Vorwegabschlags maßgebend. <sup>5</sup>Sieht die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag für Gesellschafter unterschiedliche Abfindungshöhen vor, ist die für den jeweiligen Erwerber geltende Abfindung für die Ermittlung des Vorwegabschlags maßgebend.

(6) <sup>1</sup>Kommt nur der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG zur Anwendung, unterliegen die mit dem begünstigten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden der Schuldenkürzung nach § 10 Absatz 6 Satz 4 ErbStG. <sup>2</sup>Dies ist auch der Fall, wenn der Schwellenwert von 26 Millionen EUR überschritten wird und der Erwerber einen Antrag nach § 28a ErbStG gestellt hat oder eine Stundung nach § 28 Absatz 1 ErbStG beantragt hat.

(7) <sup>1</sup>Der Vorwegabschlag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 1 ErbStG nicht über einen Zeitraum von 20 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§§ 9, 11 ErbStG) bestehen bleiben (§ 13a Absatz 9 Satz 5 ErbStG). <sup>2</sup>Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung in der Weise geändert werden, dass die Voraussetzungen für den Vorwegabschlag nicht mehr gegeben sind, oder gegen die Voraussetzungen verstoßen wird. <sup>3</sup>Dabei ist es unbeachtlich, durch welchen Gesellschafter gegen die Voraussetzungen verstoßen wird. <sup>4</sup>Der Vorwegabschlag fällt auch dann weg, wenn die Änderungen vorgenommen werden, nachdem der Erwerber nicht mehr Gesellschafter ist und unabhängig vom Grund seines Ausscheidens, z. B. auch durch Tod. <sup>5</sup>Wird innerhalb des Zeitraums von 20 Jahren die Abfindungsbeschränkung dergestalt geändert, dass ein niedrigerer Prozentsatz des Vorwegabschlags zur Anwendung kommen würde, ist der Vorwegabschlag entsprechend zu kürzen. <sup>6</sup>Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt (§ 35 ErbStG) innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, schriftlich mitzuteilen, wenn sich die Bestimmungen oder die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben (§ 13a Absatz 9 Satz 6 ErbStG). <sup>7</sup>Die Gründe für die Änderung der Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse sind unbeachtlich. <sup>8</sup>Die Frist ist für jeden Erwerber gesondert zu prüfen. <sup>9</sup>Der Steuerbescheid ist in diesen Fällen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (Nachversteuerung). <sup>10</sup>Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid auf seine Anzeigepflicht hinzuweisen (§ 153 Absatz 2 AO) und darauf, dass eine Anzeige auch dann zu erfolgen hat, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt. <sup>11</sup>Die Finanzämter haben die Einhaltung der Voraussetzungen für den Vorwegabschlag in geeigneter Form zu überwachen. <sup>12</sup>Im Rahmen der Nachversteuerung ist die Steuer abhängig von der anzuwendenden Verschonungsregelung neu zu berechnen. <sup>13</sup>Wird durch den Wegfall des Vorwegabschlags erstmals der Schwellenwert von 26 Millionen EUR überschritten, entfällt die zunächst in Anspruch genommene Steuerbefreiung nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 ErbStG rückwirkend. <sup>14</sup>Für den Erwerb kann dann erstmals ein Antrag nach § 13c ErbStG oder § 28a ErbStG gestellt werden. <sup>15</sup>Ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung (§ 13a Absatz 3 ErbStG) oder gegen die Behaltensregelungen (§ 13a Absatz 6 ErbStG) wirkt sich als solcher nicht auf den Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG aus.

(8) <sup>1</sup>Der Vorwegabschlag entfällt nicht, wenn begünstigtes Vermögen

1. im Wege des Übergangs von Todes wegen übergeht,
2. durch Schenkung unter Lebenden übertragen wird oder

3. entgeltlich veräußert wird.

<sup>2</sup>Voraussetzung hierfür ist, dass das begünstigte Vermögen dabei auf Personen im Sinne von § 13a Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 ErbStG unter Beachtung der im Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs geltenden Beschränkungen übergeht. <sup>3</sup>Wird in den Fällen des Satzes 1 beim nachfolgenden Erwerber gegen die Voraussetzungen des Vorwegabschlags verstoßen, verliert auch der vorangegangene Erwerber den Vorwegabschlag, wenn bei ihm die Frist von 20 Jahren noch nicht abgelaufen ist.

(9) Bei einem Wegfall des Vorwegabschlags für einen Erwerb ist der erhöhte Wert des begünstigten Vermögens bei der Ermittlung des Schwellenwerts (§ 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG) zu Grunde zu legen (>R E 13a.2 Absatz 2).

### **R E 13a.21 Optionsverschonung**

(1) <sup>1</sup>Der Erwerber kann den Antrag auf Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) im Erbfall insgesamt nur einheitlich für alle Arten des erworbenen begünstigungsfähigen Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) stellen. <sup>2</sup>Bei Schenkungen mit z. B. mehreren Betriebsübertragungen in mehreren Schenkungsverträgen ist bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungswillens von nur einer Schenkung auszugehen.

(2) <sup>1</sup>Der Erwerber muss die Optionsverschonung bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich oder zur Niederschrift beantragen. <sup>2</sup>Er kann den Antrag bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen. <sup>3</sup>Der Antrag kann nach Zugang dieser Willenserklärung beim Erbschaftsteuerfinanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13a Absatz 10 ErbStG). <sup>4</sup>Dies gilt auch für den Fall, dass der Erwerber gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung des § 13a ErbStG verstößt.

(3) <sup>1</sup>Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 3 und 4 ErbStG zum gemeinen Wert des Betriebs. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote sind die quotale Schuldenverrechnung (§ 13b Absatz 6 ErbStG) und der Freibetrag für das Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 7 ErbStG) nicht anzuwenden.

(4) <sup>1</sup>Stellt ein Erwerber begünstigten Vermögens einen Antrag auf Optionsverschonung, ist diese nur für die übertragenen wirtschaftlichen Einheiten zu gewähren, bei denen das Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 3 und Absatz 4 ErbStG die Grenze von 20 Prozent nicht überschreitet. <sup>2</sup>Für wirtschaftliche Einheiten, die über Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 3 und Absatz 4 ErbStG von mehr als 20 Prozent verfügen, kommt dann weder eine Optionsverschonung noch eine Regelverschonung in Betracht. <sup>3</sup>Der Antrag geht ins Leere, wenn das Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 3 und 4 ErbStG aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 20 Prozent beträgt; in diesem Fall kommt die Regelverschonung nach § 13a Absatz 1 und 2 ErbStG in Betracht. <sup>4</sup>Wird nachträglich ermittelt (z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung), dass die Verwaltungsvermögensgrenze für die Optionsverschonung in allen wirtschaftlichen Einheiten nicht erfüllt ist, erhält der Erwerber für das begünstigte Vermögen die Regelverschonung. <sup>5</sup>Sätze 1 bis 4 gelten auch, wenn nur eine wirtschaftliche Einheit erworben wurde.

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

### **R E 13a.22 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen**

<sup>1</sup>Die Vergünstigungen durch Verschonungsabschlag (§ 13a Absatz 1 oder 10 oder § 13c ErbStG), Abzugsbetrag (§ 13a Absatz 2 ErbStG) und Vorwegabschlag (§ 13a Absatz 9 ErbStG) sowie die Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG) werden auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 ErbStG) gehört. <sup>2</sup>Wegen der Definition der Familienstiftung > R E 1.2. <sup>3</sup>Beim Übergang von Vermögen auf Grund eines

Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) kommen die Vergünstigungen ebenfalls in Betracht.

## **Zu § 13b ErbStG**

### **R E 13b.1 Begünstigter Erwerb von Todes wegen**

(1) <sup>1</sup>Begünstigter Erwerb von Todes wegen ist insbesondere der Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Absatz 1 Nummer 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, 13c oder 28a 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 Absatz 1 Nummer 7 ErbStG); es handelt sich um eine begünstigungsfähige Schenkung (> R E 13b.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4). <sup>4</sup>Als weitere begünstigte Erwerbe kommen in Betracht

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

(2) <sup>1</sup>Der Übergang einer Beteiligung an einer Personengesellschaft auf Grund einer qualifizierten Nachfolgeklausel wird erbschaftsteuerrechtlich wie ein Erwerb durch Erbanfall behandelt (zu Folgen einer vom Erblasser angeordneten Weitergabeverpflichtung in Form einer Teilungsanordnung > R E 13a.11). <sup>2</sup>Geht eine Beteiligung an einer Personengesellschaft auf einen Erben über, der von einer Eintrittsklausel Gebrauch macht, liegt ein begünstigter Erwerb von Todes wegen vor. <sup>3</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 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG. <sup>4</sup>Setzen die überlebenden Gesellschafter die Gesellschaft allein fort (§ 3 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 ErbStG), ist deren Anwachsungserwerb begünstigt, nicht dagegen der Erwerb der Abfindung, die die Erben von den überlebenden Mitgesellschaftern des Erblassers erhalten. <sup>5</sup>Letzteres gilt auch, wenn der Erbe eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft auf Grund des Gesellschaftsvertrags verpflichtet ist, den geerbten Anteil auf die Gesellschaft oder die Gesellschafter zu übertragen.

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

(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 geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs oder eines Geldvermächtnisses - auf eine Geldleistung gerichtet sind, auch wenn an Erfüllung statt begünstigtes Vermögen übertragen wird. <sup>3</sup>Ein Verschaffungsvermächtnis (§ 2170 BGB) ist nicht begünstigt, weil das erworbene Vermögen nicht vom Erblasser stammt.

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

(1) <sup>1</sup>Begünstigter Erwerb durch Schenkung unter Lebenden ist insbesondere die freigebige Zuwendung (§ 7 Absatz 1 Nummer 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 Absatz 1 Nummer 2 ErbStG). <sup>2</sup>Der Auflagenbegünstigte erwirbt insoweit das begünstigte Vermögen vom Schenker. <sup>3</sup>Die Weitergabepflichtung führt beim Auflagenbeschwerten dazu, dass er insoweit die Begünstigungen nicht in Anspruch nehmen kann (> R E 13a.11),
2. die Bereicherung des Ehegatten bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§ 7 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG),
3. die Abfindung für einen Erbverzicht (§ 7 Absatz 1 Nummer 5 ErbStG), wenn der künftige Erblasser selbst die Abfindung in Form begünstigten Vermögens leistet,
4. der Erwerb des Nacherben vom Vorerben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vor deren Eintritt (§ 7 Absatz 1 Nummer 7 ErbStG). <sup>2</sup>Auch bei Ausüben des Wahlrechts nach § 7 Absatz 2 Satz 1 ErbStG erwirbt der Nacherbe begünstigtes Vermögen unmittelbar vom Vorerben,
5. der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) und der Erwerb bei Aufhebung einer Stiftung oder bei Auflösung eines Vereins (§ 7 Absatz 1 Nummer 9 ErbStG),
6. die vorzeitige Abfindung für aufschiebend bedingt, betagt oder befristet erworbene Ansprüche (§ 7 Absatz 1 Nummer 10 ErbStG), wenn der Schenker selbst die Abfindung in Form begünstigten Vermögens leistet,
7. der Erwerb durch Übergang des Anteils an einer Personengesellschaft auf die verbleibenden Mitgesellschafter (Anwachsungserwerb) oder der Erwerb begünstigter Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf Grund gesellschaftsvertraglicher Übertragungsverpflichtung (§ 7 Absatz 7 ErbStG).

(2) <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. <sup>3</sup>Zum Vorliegen begünstigungsfähigen Vermögens bei Einräumung einer überhöhten Gewinnbeteiligung bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft > R E 7.9 Absatz 3.

### **R E 13b.3 Begünstigungsfähiges Vermögen - Allgemeines**

<sup>1</sup>Die Zugehörigkeit von Vermögensgegenständen zu einer wirtschaftlichen Einheit wird im Rahmen der Bewertung dieser wirtschaftlichen Einheiten bestimmt. <sup>2</sup>Die Vermögensart und der festgestellte Wert sind Gegenstand des Feststellungsbescheids (§ 182 Absatz 1 Satz 1 AO). <sup>3</sup>Die Entscheidung, ob hieraus folgend begünstigtes Vermögen vorliegt, trifft das Erbschaftsteuerfinanzamt. <sup>4</sup>§ 13b Absatz 1 ErbStG umschreibt das begünstigungsfähige Vermögen. <sup>5</sup>Das begünstigte Vermögen ergibt sich nach § 13b Absatz 2 bis 9 ErbStG.

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

(1) <sup>1</sup>Begünstigungsfähig ist der Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 BewG und selbst bewirtschafteten Grundstücken im Sinne des § 159 BewG, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung als solche vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber übergehen und in der Hand des Erwerbers entweder land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 BewG bleiben. <sup>2</sup>Auf die ertragsteuerrechtliche Beurteilung als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen kommt es nicht an.

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

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

(4) <sup>1</sup>Begünstigungsfähig ist nur der Wirtschaftsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, der im Zusammenhang mit dem Erwerb des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder einer Beteiligung an einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft im Sinne des § 158 Absatz 2 BewG auf den Erwerber übergeht. <sup>2</sup>Begünstigungsfähig ist auch die Übertragung eines verkleinerten Betriebs. <sup>3</sup>Übertragungen von Betriebsteilen oder einzelner Wirtschaftsgüter sind nicht begünstigungsfähig, wenn sie für sich betrachtet kein land- und forstwirtschaftliches Vermögen bilden. <sup>4</sup>Auf die ertragsteuerrechtliche Beurteilung einer Übertragung kommt es nicht an.

### **R E 13b.5 Begünstigungsfähiges Betriebsvermögen**

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

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

(3) <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 Grundsätzen abzugrenzen. <sup>3</sup>Begünstigungsfähig ist nur der unmittelbare Übergang von Betriebsvermögen. <sup>4</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>5</sup>Eine begünstigte Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft oder am Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters ist nicht davon abhängig, dass die Gesellschaftsanteile und das Sonderbetriebsvermögen im gleichen quotalen Umfang auf den Erwerber übergehen. <sup>6</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>7</sup>Andere Teilübertragungen eines Gewerbebetriebs oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens sind nicht begünstigt. <sup>8</sup>Dies gilt insbesondere, wenn der Schenker wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehält oder auf andere Erwerber überträgt. <sup>9</sup>Der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft ist nur begünstigungsfähig, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist; zum Sonderbetriebsvermögen gehörende Anteile an einer Kapitalgesellschaft können selbstständig begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG sein. <sup>10</sup>Das gilt auch, wenn eine Übertragung zwischen zwei Gesellschaftern einer Personengesellschaft erfolgt.

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

#### **R E 13b.6 Begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften**

(1) <sup>1</sup>Begünstigungsfähig ist der Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (z. B. GmbH, AG, KGaA), wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker zu diesem Zeitpunkt unmittelbar zu mehr als 25 Prozent am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. <sup>2</sup>Stimmrechtslose Anteile sind bei der Prüfung der Mindestbeteiligungsquote grundsätzlich mit einzubeziehen. <sup>3</sup>Einbringungsgeborene Anteile sind nur begünstigungsfähig, wenn sie allein oder zusammen mit anderen unmittelbar vom Erblasser oder Schenker gehaltenen Anteilen die Mindestbeteiligungshöhe erfüllen. <sup>4</sup>Wird nur ein auf Grund einer Kapitalerhöhung entstandenes Bezugsrecht übertragen, handelt es sich nicht um einen begünstigungsfähigen Anteil an einer Kapitalgesellschaft.

(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 das Nennkapital der Gesellschaft und erhöhen damit die Beteiligungsquote des Gesellschafters. <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 vorbehaltlich des Absatzes 3 unberücksichtigt.

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

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

<sup>4</sup>Bei Einräumung einer Unterbeteiligung muss auch der Unterbeteiligte den Verpflichtungen der Poolvereinbarung unterliegen.

(4) <sup>1</sup>Verfügung im Sinne des Absatzes 3 Satz 3 Nummer 1 ist die Übertragung des Eigentums an einem Anteil. <sup>2</sup>Eine einheitliche Verfügung setzt voraus, dass in der Poolvereinbarung für die Poolmitglieder die gleichen Verfügungsregeln hinsichtlich der gepoolten Anteile festgelegt sind. <sup>3</sup>Daraus muss sich ergeben, dass die Anteile nur an einen bestimmten Personenkreis, z. B. Familienmitglieder, einen Familienstamm oder eine Familienstiftung, übertragen werden dürfen oder dass eine Übertragung der Zustimmung der Mehrheit der Poolmitglieder bedarf. <sup>4</sup>Es ist nicht erforderlich, dass alle Poolmitglieder zum selben Zeitpunkt über ihre Anteile verfügen oder die Anteile auf dieselbe Person übertragen. <sup>5</sup>Eine Übertragung ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner ist auch gegeben, wenn der Erwerber zeitgleich mit der Übertragung der Poolvereinbarung beitreten muss.

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

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

### **R E 13b.7 Begünstigtes Vermögen**

<sup>1</sup>Das begünstigungsfähige Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 ErbStG ist begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 7 ErbStG gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Absatz 6 ErbStG übersteigt (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG). <sup>2</sup>Sämtliches Vermögen, das nicht zum begünstigten Vermögen gehört, ist ohne Verschonungsmöglichkeit steuerpflichtig. <sup>3</sup>Ist der festgestellte Wert des (Anteils des) Betriebsvermögens positiv, aber die Summe der gemeinen Werte des festgestellten Verwaltungsvermögens zuzüglich der festgestellten (jungen) Finanzmittel negativ (> R E 13b.9 Abs. 2 I), liegt kein Verwaltungsvermögen vor. <sup>4</sup>Damit ist der 90%-Test bestanden und begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG gegeben. <sup>5</sup>Wenn der Wert des (Anteils des) Betriebsvermögens negativ ist, liegt insoweit kein begünstigtes Vermögen vor.

### **R E 13b.8 Erwerb unterschiedlicher Arten begünstigten Vermögens**

(1) <sup>1</sup>Umfasst das auf einen Erwerber übertragene begünstigte Vermögen (> R E 13b.7) mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), sind deren Werte vor der Anwendung der §§ 13a, 13c und 28a ErbStG zusammenzurechnen. <sup>2</sup>Der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 oder 10 oder § 13c ErbStG und der Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG können nur von einem insgesamt positiven Steuerwert des gesamten begünstigten Vermögens abgezogen werden. <sup>3</sup>Liegt nur eine wirtschaftliche Einheit mit einem negativen gemeinen Wert vor, kommt keine Verschonung in Betracht.

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

### **R E 13b.9 Ermittlung des begünstigten Vermögens und des steuerpflichtigen Vermögens**

(1) <sup>1</sup>Das begünstigte Vermögen und das steuerpflichtige Vermögen werden durch das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt auf der Grundlage der Feststellungen durch die Betriebsfinanzämter nach § 13b Absatz 10 ErbStG ermittelt. <sup>2</sup>Die Berechnungen des Erbschaftsteuerfinanzamts erstrecken sich nur auf das begünstigungsfähige Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 ErbStG. <sup>3</sup>Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist zur Ermittlung des begünstigten Vermögens der festgestellte Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG um das Betriebsvermögen in Drittstaaten-Betriebstätten (> R E 13b.5 Absatz 4) zu mindern.

(2) <sup>1</sup>Das begünstigte Vermögen ist wie folgt zu ermitteln:

#### **I. 90%-Test (Prüfung nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG)**

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens  
(einschließlich junges Verwaltungsvermögen) § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG  
+ festgestellter Wert der Finanzmittel (einschließlich junge Finanzmittel)  
§ 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG

---

= Verwaltungsvermögen für den 90%-Test

Verwaltungsvermögen für den 90%-Test

---

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens  
= Verwaltungsvermögensquote  $\geq$  90 %, dann insgesamt kein begünstigtes Vermögen

#### **II. Berechnung des begünstigten Vermögens**

##### **II.1 Finanzmitteltest im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG**

festgestellter Wert der Finanzmittel  
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG;  
höchstens der festgestellte Wert der Finanzmittel

---

= Saldo

- festgestellter Wert der Schulden

---

= Saldo

- Sockelbetrag 15 % des festgestellten Werts des (Anteils) Betriebsvermögens (vorbehaltlich  
Hauptzweck gemäß § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG)

---

= verbleibender Wert der Finanzmittel, mindestens 0 EUR  
(§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)

##### **II.2 Berechnung der verbleibenden Schulden**

festgestellter Wert der Schulden

- Wert der Schulden, die im Rahmen des Finanzmitteltests verrechnet wurden

---

=

##### **II.3 Nettowert des Verwaltungsvermögens**



### II.3.1 Saldo Verwaltungsvermögen

festgestellter Wert des Verwaltungsvermögens  
(§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG)  
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens  
+ verbleibender Wert der Finanzmittel II.1  
(§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG)

---

=

### II.3.2 Berechnung der anteilig verbleibenden Schulden

$$\frac{\text{verbleibende Schulden II.2} \times \text{Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1}}{\text{festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens} + \text{verbleibende Schulden II.2}}$$

=

### II.3.3 Berechnung des Nettowertes des Verwaltungsvermögens

Saldo Verwaltungsvermögen II.3.1  
- anteilig verbleibende Schulden II.3.2

---

=

### II.4 Steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens

#### II.4.1 Berechnung der Bemessungsgrundlage des unschädlichen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 7 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens  
- Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3  
- festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens  
- festgestellter Wert der jungen Finanzmittel

---

= Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen

#### II.4.2 Gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens

Nettowert des Verwaltungsvermögens II.3.3  
- 10 % x Bemessungsgrundlage für das unschädliche Verwaltungsvermögen II.4.1

---

=

#### II.4.3 Berechnung des steuerpflichtigen Werts des Verwaltungsvermögens

gekürzter Nettowert des Verwaltungsvermögens II.4.2  
+ festgestellter Wert des jungen Verwaltungsvermögens  
+ festgestellter Wert der jungen Finanzmittel

---

=

### II.5 Begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 Satz 1 ErbStG)

festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens  
- steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3

---

= begünstigtes Vermögen

<sup>2</sup>Ergänzend ist das steuerpflichtige Vermögen wie folgt zu ermitteln:

**III. Berechnung des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG [bei Beteiligungen an Personengesellschaften und mitübertragenem Sonderbetriebsvermögen gelten Besonderheiten]**

begünstigtes Vermögen II.5	
x Vorwegabschlag in %, max. 30 %	
<hr/>	
= Vorwegabschlag	

**IV. Steuerpflichtiges Vermögen**

begünstigtes Vermögen II.5	
- Vorwegabschlag III	
<hr/>	
= Saldo (> Satz 3)	
- Verschonungsabschlag [85 %, 100 % oder abgeschmolzener Prozentsatz; § 13a Absatz 1 oder 10, § 13c ErbStG]	
<hr/>	
= Saldo	
- Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG	
<hr/>	
= steuerpflichtiges begünstigtes Vermögen	
+ steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens II.4.3 (nicht begünstigtes Vermögen)	
<hr/>	
= steuerpflichtiges Vermögen	

<sup>3</sup>Beim Erwerb von mehreren wirtschaftlichen Einheiten des begünstigungsfähigen Vermögens sind die Werte des begünstigten Vermögens (gegebenenfalls nach dem Vorwegabschlag) zusammenzurechnen.

**R E 13b.10 Übermäßiges Verwaltungsvermögen**

<sup>1</sup>Besteht das begünstigungsfähige Vermögen nahezu ausschließlich, das heißt zu mindestens 90 Prozent, aus Verwaltungsvermögen (übermäßiges Verwaltungsvermögen), ist es von jeder Verschonung ausgenommen (§ 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG). <sup>2</sup>Das betrifft die Verschonungen nach § 13a und § 13c ErbStG, die Stundung nach § 28 Absatz 1 ErbStG und die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG. <sup>3</sup>Für die Prüfung, ob übermäßiges Verwaltungsvermögen vorliegt, ist folgendes Verhältnis maßgebend:

Summe aus dem festgestellten Wert des Verwaltungsvermögens einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens und dem festgestellten Wert der Finanzmittel einschließlich der jungen Finanzmittel	
<hr/>	
festgestellter Wert des (Anteils) Betriebsvermögens	

<sup>4</sup>Die Schuldenverrechnung mit den Finanzmitteln, der Sockelbetrag beim Finanzmitteltest, die quotale Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen und das unschädliche Verwaltungsvermögen bleiben unberücksichtigt. <sup>5</sup>Verwaltungsvermögen, das der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient (§ 13b Absatz 3 ErbStG), ist nicht zu berücksichtigen.

**R E 13b.11 Altersversorgungsvermögen**

(1) Betriebliche Altersversorgungsansprüche und -verpflichtungen liegen vor, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aus Anlass eines Arbeitsverhältnisses Versorgungsleistungen bei Alter, Invalidität und/oder Tod im Sinne des § 1 Absatz 1 BetrAVG oder in anderer Weise zusagt.

(2) <sup>1</sup>Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen sind, werden nach § 13b Absatz 2 Satz 2 und Absatz 3 ErbStG bis zur Höhe des gemeinen Werts der Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen nicht als Verwaltungsvermögen behandelt. <sup>2</sup>Hierunter fallen nur Wirtschafts-

güter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG einschließlich des jungen Verwaltungsvermögens und die Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG ohne Berücksichtigung der Schuldenverrechnung und des Sockelbetrags. <sup>3</sup>Nicht darunter fallen die jungen Finanzmittel nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG und die Wirtschaftsgüter, die nicht zum Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 ErbStG gehören. <sup>4</sup>Von der Regelung betroffen sind vor allem sogenannte CTA-Strukturen (Contractual Trust Arrangement). <sup>5</sup>In Betracht kommen auch andere Regelungen, mit denen ein nachhaltiger Insolvenzschutz zugunsten der Anspruchsberechtigten auf Altersversorgung erreicht wird. <sup>6</sup>Eine Rückdeckungsversicherung für die Altersversorgungsverpflichtungen fällt für sich allein nicht hierunter.

(3) Altersversorgungsverpflichtungen wie auch Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind mit ihrem gemeinen Wert (§ 9 BewG) anzusetzen.

(4) <sup>1</sup>Eine Verrechnung der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens findet nur bis zur Höhe der Altersversorgungsverpflichtungen nach folgender Reihenfolge statt:

1. Junges Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG),
2. Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG),
3. Finanzmittel (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG).

<sup>2</sup>Damit bleibt eine Überdotierung und eine übermäßige Aussonderung von originärem Verwaltungsvermögen unberücksichtigt. <sup>3</sup>Bei einer Unterdotierung sind die übersteigenden Altersversorgungsverpflichtungen als Schulden im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG) oder der Schuldenverrechnung (§ 13b Absatz 6 ErbStG) zu berücksichtigen.

### **R E 13b.12 Verwaltungsvermögen - Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Die Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstands zum Verwaltungsvermögen ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich ertragsteuerrechtlich um notwendiges Betriebsvermögen handelt. <sup>2</sup>Das Verwaltungsvermögen ist für jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu prüfen. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn der gemeine Wert des Betriebs, der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft aus Verkäufen abgeleitet oder mit einem Gutachtenwert angesetzt worden ist.

(2) <sup>1</sup>Für die Entscheidung, ob Verwaltungsvermögen vorliegt, sind die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgebend. <sup>2</sup>Dabei ist ausschließlich auf die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker abzustellen. <sup>3</sup>Veränderungen hinsichtlich der Zuordnung zum Verwaltungsvermögen, die nach dem Besteuerungszeitpunkt beim Erwerber eintreten, sind vorbehaltlich der Investitionsklausel nach § 13b Absatz 5 ErbStG (> R E 13b.24) unbeachtlich. <sup>4</sup>Davon unberührt bleibt das Erfordernis, dass das erworbene Vermögen beim Erwerber die weiteren Verschonungsvoraussetzungen erfüllt und der Erwerb in der Hand des Erwerbers begünstigtes Vermögen bleibt. <sup>5</sup>Vermögen einer im Besteuerungszeitpunkt zum Gewerbebetrieb gehörenden, in einem Drittstaat belegenen Betriebstätte (> R E 13b.5 Absatz 4 Satz 3) gehört nicht zum Verwaltungsvermögen.

(3) Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens sind mit ihrem gemeinen Wert (§ 9 BewG) anzusetzen.

(4) <sup>1</sup>Bei Beteiligungen an Personengesellschaften ist das Verwaltungsvermögen aus dem Gesamthandsvermögen und dem mitübertragenen Sonderbetriebsvermögen zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Das Verwaltungsvermögen aus dem Gesamthandsvermögen ist dem Gesellschafter nach dem Wert der Beteiligung des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen zum gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens (§ 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG) der Gesellschaft zuzurechnen. <sup>3</sup>Ist der Wert der Beteiligung des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen negativ, ist das auf den Anteil am Gesamthandsvermögen entfallende Verwaltungsvermögen mit Null anzusetzen. <sup>4</sup>Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist das Verwaltungsvermögen nach dem Verhältnis aufzuteilen, das bei der Aufteilung des gemeinen Werts nach § 97 Absatz 1b BewG angewendet wurde.

### **R E 13b.13 Überlassung von Grundstücken - Allgemeines**

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

### **R E 13b.14 Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder des Sonderbetriebsvermögens**

(1) <sup>1</sup>Grundstücke im Sinne des R E 13b.13, die im Rahmen einer sog. Betriebsaufspaltung überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG). <sup>2</sup>Dies gilt nur, soweit die Betriebsgesellschaft das Grundstück unmittelbar nutzt; eine Weiterüberlassung des Grundstücks durch die Betriebsgesellschaft an einen Dritten führt zum Verwaltungsvermögen. <sup>3</sup>§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG erfordert, dass der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte. <sup>4</sup>Der Maßstab für das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens richtet sich nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen. <sup>5</sup>Die sachliche Verflechtung (Überlassung von zumindest einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage) ist grundsätzlich vorauszusetzen, weil andernfalls kein begünstigtes Betriebsvermögen vorliegt. <sup>6</sup>Kann bei einer Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung der einheitliche geschäftliche Betätigungswillen sowohl in Besitz- als auch Betriebsgesellschaft unmittelbar durchgesetzt werden, gehört das Grundstück nicht zum Verwaltungsvermögen. <sup>7</sup>Werden Grundstücke im Sinne des R E 13b.13 im Rahmen der so genannten kapitalistischen Betriebsaufspaltung (Besitzkapitalgesellschaft überlässt wesentliche Betriebsgrundlagen an eine Betriebsgesellschaft und beherrscht diese) überlassen, gehören sie, vorbehaltlich der Zugehörigkeit der Kapitalgesellschaften zu einem Konzern im Sinne des § 4h EStG (> R E 13b.16), zum Verwaltungsvermögen. <sup>8</sup>Bei einer umgekehrten Betriebsaufspaltung (Besitzkapitalgesellschaft überlässt wesentliche Betriebsgrundlagen an eine Betriebspersonengesellschaft und wird von dieser beherrscht) liegt hinsichtlich des überlassenen Grundstücks kein Verwaltungsvermögen vor. <sup>9</sup>Wird die Betriebsaufspaltung erst durch die Übertragung des Betriebs an den Erwerber begründet, handelt es sich bei dem Grundstück um Verwaltungsvermögen.

(2) <sup>1</sup>Gehört ein Grundstück im Sinne des R E 13b.13 zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft und wird es der Personengesellschaft überlassen, handelt es sich nicht um Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe a ErbStG). <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

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

### **R E 13b.15 Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen**

(1) <sup>1</sup>Grundstücke im Sinne des R E 13b.13, die im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen überlassen werden, gehören nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe b ErbStG), wenn

1. der Erbe, auf den der verpachtete Betrieb übergeht, bereits Pächter des Betriebs ist oder
2. bei einer Schenkung unter Lebenden der Verpächter den Pächter im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat oder

3. bei einer Schenkung der Beschenkte zunächst den Betrieb noch nicht selber führen kann, weil ihm z. B. die dazu erforderliche Qualifikation noch fehlt und der Schenker im Hinblick darauf den ver-schenken Betrieb für eine Übergangszeit von maximal zehn Jahren an einen Dritten verpachtet hat. <sup>2</sup>Die Verpachtung darf nicht über den Zeitpunkt hinausgehen, in dem der Beschenkte das 28. Lebensjahr vollendet, wenn die Schenkung an ein minderjähriges Kind erfolgt ist.

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

(2) <sup>1</sup>Die erbschaftsteuerrechtliche Einordnung als Betriebsverpachtung im Ganzen richtet sich nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen. <sup>2</sup>Liegen bei der Betriebsverpachtung ertragsteuerrechtlich Gewinneinkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1 EStG vor, handelt es sich auch erbschaftsteuerrechtlich dem Grunde nach um begünstigungsfähiges Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG.

(3) Für die Betriebsverpachtung im Ganzen bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gilt § 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe f ErbStG (> R E 13b.19).

#### **R E 13b.16 Grundstücksüberlassung im Konzern**

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

#### **R E 13b.17 Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Wohnungsunternehmens**

(1) Grundstücke im Sinne des R E 13b.13, die zum Betriebsvermögen oder gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, zählen nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe d ErbStG), wenn

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

(2) <sup>1</sup>Der Hauptzweck des Betriebs besteht in der Vermietung von eigenen Wohnungen, wenn diese den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmacht. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn Grundstücke oder Grundstücksteile vermietet werden, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. auch zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. <sup>3</sup>Ist ein zur Vermietung bestimmtes Grundstück oder ein dazu bestimmter Teil eines Grundstücks im Besteuerungszeitpunkt nicht vermietet, z. B. wegen Leerstands bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung, ist die Zweckbestimmung maßgeblich. <sup>4</sup>Maßstab ist die Summe der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke. <sup>5</sup>Dient der Betrieb danach im Hauptzweck der Vermietung von eigenen Wohnungen, sind auch solche Grundstücke oder Grundstücksteile kein Verwaltungsvermögen, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. <sup>6</sup>Die Prüfung dieser Voraussetzungen ist betriebsbezogen und nicht für das gesamte auf den Erwerber übergehende Vermögen vorzunehmen.

(3) <sup>1</sup>Folgende Indizien sprechen für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb:

- Umfang der Geschäfte,

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

<sup>2</sup>Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist regelmäßig anzunehmen, wenn das Unternehmen mehr als 300 eigene Wohnungen hält.

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

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

<sup>3</sup>Wurde die Verwaltung der Immobilien, die nach Art und Umfang im Rahmen der Vermögensverwaltung vorgenommen werden kann, auf ein externes Dienstleistungsunternehmen übertragen, liegt kein Wohnungsunternehmen vor.

### **R E 13b.18 Grundstücke im Zusammenhang mit Lieferungsverträgen**

<sup>1</sup>Grundstücke im Sinne des R E 13b.13, die zum Betriebsvermögen oder gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören, zählen nicht zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe e ErbStG), wenn sie vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen. <sup>2</sup>Hierunter fallen z. B. Brauereigaststätten, die von einer Brauerei an Dritte bei gleichzeitigem Abschluss eines Getränkelieferungsvertrags verpachtet werden und in denen vorrangig die von der Brauerei hergestellten Getränke ausgeschenkt werden. <sup>3</sup>In Betracht kommen auch durch Mineralölunternehmen verpachtete Tankstellengrundstücke mit entsprechenden Belieferungsregelungen. <sup>4</sup>In der Logistikbranche überlassene Grundstücke sind dagegen regelmäßig Verwaltungsvermögen, auch wenn der Verpächter weitere Leistungen für die Beschaffungs- und Vertriebsorganisation seiner Kunden erbringt, es aber an dem Absatz von eigenen Erzeugnissen oder Produkten fehlt.

### **R E 13b.19 Verpachtete land- und forstwirtschaftliche Grundstücke**

(1) <sup>1</sup>Werden aus dem begünstigungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte an einen Dritten zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken überlassen, führt die Nutzungsüberlassung nicht zu Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe f ErbStG). <sup>2</sup>Dies gilt auf Grund der bewertungsrechtlichen Abgrenzung auch dann, wenn sämtliche Grundstücke des begünstigungsfähigen Vermögens im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen zur Nutzung überlassen werden. <sup>3</sup>Regelmäßig handelt es sich um land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die aus betriebswirtschaftlichen oder betriebstechnischen Gründen im Besteuerungszeitpunkt bis zu 15 Jahre an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden.

(2) <sup>1</sup>Werden aus dem begünstigungsfähigen Betriebsvermögen Grundstücke, Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte an einen Dritten zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken überlassen,

führt die Nutzungsüberlassung ebenfalls nicht zu Verwaltungsvermögen. <sup>2</sup>Regelmäßig handelt es sich hierbei um land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die auf Grund der Rechtsform des Betriebs oder infolge der ertragsteuerrechtlichen Abgrenzung als Betriebsvermögen zu bewerten sind. <sup>3</sup>Im Rahmen des Betriebsvermögens ist die Dauer der Nutzungsüberlassung unerheblich. <sup>4</sup>Die Betriebsverpachtung im Ganzen ist in diesen Fällen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe b ErbStG zu beurteilen. <sup>5</sup>Die Sätze 1 bis 4 gelten bei begünstigungsfähigen Anteilen an Kapitalgesellschaften entsprechend.

### **R E 13b.20 Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger**

(1) <sup>1</sup>Gehören zum Betriebsvermögen der Betriebe oder Gesellschaften Anteile an Kapitalgesellschaften und beträgt die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger, sind die Anteile dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen (§ 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG). <sup>2</sup>Die Poolregelung (> R E 13b.6 Absatz 3 bis 6) gilt entsprechend; bei Gesellschaften, die in einem Konzern unter einheitlicher Leitung stehen, ist eine gesonderte Poolvereinbarung im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG grundsätzlich nicht erforderlich. <sup>3</sup>Wird eine Poolvereinbarung nach dem Besteuerungszeitpunkt aufgehoben, bedeutet das nicht, dass die bis dahin gepoolten Anteile rückwirkend zum Verwaltungsvermögen gehören.

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

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

(4) Bei mehrstufigen Beteiligungen ist auf jeder Beteiligungsebene zu prüfen, ob die unmittelbare Beteiligung 25 Prozent oder weniger beträgt (§ 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG). Wegen der Behandlung im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Absatz 9 ErbStG > R E 13b.29.

(5) Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger gehören nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. April 2015 (BGBl. I S. 434), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

### **R E 13b.21 Kunstgegenstände und andere besondere Wirtschaftsgüter**

(1) <sup>1</sup>Zum Verwaltungsvermögen gehören Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände (§ 13b Absatz 4 Nummer 3 ErbStG). <sup>2</sup>Das gilt nicht, wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder deren Verarbeitung oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist. <sup>3</sup>Die Zuordnung dieser Wirtschaftsgüter zum Umlaufvermögen kann ein Indiz hierfür sein.

(2) Diese Gegenstände zählen nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie Bestandteile eines Museums zur Unternehmensgeschichte und in einer für ein Museum üblichen Art und Weise für die Öffentlichkeit zugänglich sind. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass die Gegenstände

1. von dem Unternehmen selbst hergestellt, verarbeitet oder gehandelt wurden oder

2. nicht von dem Unternehmen hergestellt, verarbeitet oder gehandelt wurden, aber einen Bezug zur Unternehmensgeschichte aufweisen, indem sie Teil des Herstellungs- oder Verarbeitungsprozesses sind oder Teil der Entstehungsgeschichte der von dem Unternehmen hergestellten, verarbeiteten oder gehandelten Produkte sind.

<sup>3</sup>Zur Steuerbefreiung nach § 13 ErbStG bei nach § 13b ErbStG begünstigungsfähigem Vermögen > R E 13.1 Absatz 2.

### **R E 13b.22 Wertpapiere und vergleichbare Forderungen**

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

(2) Wertpapiere und vergleichbare Forderungen gehören nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. April 2015 (BGBl. I S. 434), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

### **R E 13b.23 Finanzmittel**

(1) <sup>1</sup>Zum Verwaltungsvermögen gehört der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Finanzmittel), soweit er 15 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt (Finanzmitteltest, § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 1 ErbStG). <sup>2</sup>Der Finanzmitteltest ist durch das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt durchzuführen auf der Grundlage der Feststellungen durch die Betriebsfinanzämter nach § 13b Absatz 10 ErbStG.

(2) Zu den Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen zählen unter anderem

- Geld,
- Sichteinlagen,
- Sparanlagen,
- Festgeldkonten,
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
- Forderungen an verbundene Unternehmen (wegen der Behandlung im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung > R E 13b.29),
- Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen (wegen der Zuordnung zu Vermögen, das der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dient > R E 13b.11),
- Forderungen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, insbesondere Forderungen des Gesellschafters gegen die Personengesellschaft,



- Forderungen von Personen- oder Kapitalgesellschaften gegen ihre Gesellschafter,
- sonstige auf Geld gerichtete Forderungen aller Art, soweit sie nicht bereits § 13b Absatz 4 Nummer 4 ErbStG zuzuordnen sind, insbesondere geleistete Anzahlungen, Steuerforderungen, Forderungen aus stillen Beteiligungen,
- Kryptowährungen, z. B. Bitcoin.

(3) <sup>1</sup>Junge Finanzmittel sind der positive Saldo der innerhalb von zwei Jahren vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) eingelegten und der entnommenen Finanzmittel. <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, ob die eingelegten Finanzmittel am Besteuerungszeitpunkt noch vorhanden sind. <sup>3</sup>Der Wert der jungen Finanzmittel ist begrenzt auf den Wert der Finanzmittel in diesem Zeitpunkt vor Abzug der abzugsfähigen Schulden und des Sockelbetrags. <sup>4</sup>Zur Begrenzung im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung > R E 13b.29 Absatz 6. <sup>5</sup>Junge Finanzmittel sind Verwaltungsvermögen und im Rahmen des Finanzmitteltests vom Wert der Finanzmittel abzuziehen. <sup>6</sup>Junge Finanzmittel sind nicht in die Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen einzubeziehen (§ 13b Absatz 6 in Verbindung mit Absatz 8 Satz 1 ErbStG) und stellen kein unschädliches Verwaltungsvermögen dar (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG). <sup>7</sup>Bei der Ermittlung der Höhe des Vorwegabschlags (§ 13a Absatz 9 ErbStG) erfolgt bei Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften eine Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel des Gesamthandsvermögens. <sup>8</sup>Zur Berücksichtigung von jungen Finanzmitteln in der Verbundvermögensaufstellung > R E 13b.29 Abs. 3.

(4) <sup>1</sup>Der gemeine Wert der nach Abzug der jungen Finanzmittel verbleibenden Finanzmittel wird um den gemeinen Wert der abzugsfähigen Schulden gemindert. <sup>2</sup>Zu den abzugsfähigen Schulden zählen:

- alle Schulden, die bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, nicht dagegen sonstige Abzüge, z. B. Rechnungsabgrenzungsposten; wegen der Behandlung von Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung > R E 13b.29,
- Rückstellungen, auch wenn für sie ein steuerliches Passivierungsverbot besteht (> R B 11.5 Absatz 3 Satz 3, R B 109.1 Satz 3),
- Sachleistungsverpflichtungen, soweit sie bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen abzugsfähig sind (> R B 103.2 Absatz 5).

<sup>3</sup>Rücklagen gehören nicht zu den abzugsfähigen Schulden (vgl. § 103 Absatz 3 BewG). <sup>4</sup>Darlehenskonten der Gesellschafter sind abzugsfähig, soweit sie ertragsteuerrechtlich als Fremdkapital zu qualifizieren sind; wegen der Behandlung von Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung > R E 13b.29. <sup>5</sup>Wegen der Behandlung wirtschaftlich nicht belastender Schulden und Schulden, die den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer übersteigen > R E 13b.28.

(5) Soweit Finanzmittel und Schulden bei Anwendung von § 13b Absatz 3 Satz 1 ErbStG (Altersversorgungsansprüche/-verpflichtungen; > R E 13b.11) berücksichtigt wurden, bleiben sie bei der Durchführung des Finanzmitteltests außer Betracht.

(6) <sup>1</sup>Ist der Saldo der Finanzmittel abzüglich der Schulden positiv, bleibt davon ein Sockelbetrag in Höhe von 15 Prozent des gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft von der Zurechnung zum Verwaltungsvermögen ausgenommen. <sup>2</sup>Bei Beteiligungen an Personengesellschaften > Absatz 9. <sup>3</sup>Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ergibt sich der Sockelbetrag aus 15 Prozent des gemeinen Werts des Anteils. <sup>4</sup>Voraussetzung für den Abzug des Sockelbetrags ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs oder der nachgeordneten Gesellschaften nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG). <sup>5</sup>Diese Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn die Tätigkeit durch Gesellschaften im Sinne des § 13 Absatz 7, des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder des § 18 Absatz 4 Satz 2 EStG ausgeübt wird. <sup>6</sup>Ein Abzug des Sockelbetrags ist ausgeschlossen, wenn das begünstigungsfähige Vermögen

1. nach dem Hauptzweck einer vermögensverwaltenden Tätigkeit dient,

2. einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG dient,
3. einer Gesellschaft dient, die nicht überwiegend eine land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit ausübt.

<sup>7</sup>Der den Sockelbetrag übersteigende Wert der Finanzmittel zählt zum Verwaltungsvermögen. <sup>8</sup>Wird der Sockelbetrag nicht ausgeschöpft, kann der nicht ausgeschöpfte Teil nicht mit anderem Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG verrechnet werden.

(7) Ist der Saldo der Finanzmittel abzüglich der Schulden negativ, liegen keine Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG vor.

(8) Finanzmittel gehören nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 3 ErbStG nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. April 2015 (BGBl. 1993 I S. 4342), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 10. Mai 2016 (BGBl. I S. 1142) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind.

(9) <sup>1</sup>Bei Beteiligungen an Personengesellschaften sind sowohl die Finanzmittel als auch die abzugsfähigen Schulden im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen in die Berechnung des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG einzubeziehen. <sup>2</sup>Forderungen und Schulden der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft sowie der Personengesellschaft gegenüber den Gesellschaftern sind einzubeziehen, soweit sie nach § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG zum Betriebsvermögen gehören (> R B 97.1 Absatz 2). <sup>3</sup>Die Finanzmittel und die abzugsfähigen Schulden des Gesamthandsvermögens sind dabei nach dem Wert des Anteils des Gesellschafter am Gesamthandsvermögen zum gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens (§ 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG) dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen. <sup>4</sup>Ist der Wert der Beteiligung des Gesellschafter am Gesamthandsvermögen negativ, sind die auf den Anteil am Gesamthandsvermögen entfallenden Finanzmittel und die abzugsfähigen Schulden mit Null anzusetzen. <sup>5</sup>Bei der Ermittlung des Sockelbetrags ist der Wert der Beteiligung an der Gesellschaft zu Grunde zu legen. <sup>6</sup>Bei der Ermittlung der jungen Finanzmittel (> Absatz 3) sind die Einlagen und Entnahmen aller Gesellschafter anzusetzen, soweit sie das Gesamthandsvermögen betreffen. <sup>7</sup>Diese Einlagen und Entnahmen sind nach dem Wert des Anteils des Gesellschafter am Gesamthandsvermögen zum gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens (§ 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG) auf die Gesellschafter aufzuteilen.

(10) <sup>1</sup>Junge Finanzmittel sind im übertragenen Sonderbetriebsvermögen nur möglich, wenn Finanzmittel des Sonderbetriebsvermögens mitübertragen werden. <sup>2</sup>Werden die im Sonderbetriebsvermögen unmittelbar gehaltenen Finanzmittel nur zum Teil übertragen, gilt das Verhältnis der übertragenen Finanzmittel des Sonderbetriebsvermögens zum Wert der insgesamt im Sonderbetriebsvermögen vorhandenen Finanzmittel für die jungen Finanzmittel im Sonderbetriebsvermögen entsprechend. <sup>3</sup>Junge Finanzmittel aus übertragenen Beteiligungen/Anteilen des Sonderbetriebsvermögens sind dagegen mit dem jeweils festgestellten Wert anzusetzen.

### **R E 13b.24 Investitionsklausel**

(1) <sup>1</sup>Auch wenn Vermögen nach der schematischen Abgrenzung nach § 13b Absatz 3 und 4 ErbStG grundsätzlich dem Verwaltungsvermögen zugeordnet werden müsste, kann es trotzdem geeignet sein, die Beschäftigung zu fördern. <sup>2</sup>Dies ist dann der Fall, wenn dieses Vermögen für eine zeitnahe Investition in begünstigtes Vermögen oder die zeitnahe Zahlung von Löhnen und Gehältern an die Beschäftigten in den erworbenen wirtschaftlichen Einheiten vorgesehen ist.

(2) <sup>1</sup>Das Stichtagsprinzip der Erbschaftsteuer (§§ 9, 11 ErbStG) wird durch die Investitionsklausel nach § 13b Absatz 5 Satz 1 und 2 ErbStG durchbrochen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

1. Es muss sich um einen Erwerb von Todes wegen handeln;

2. der Erwerber muss erworbenes nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen (§ 13b Absatz 3 und 4 Nummer 1 bis 5 ErbStG) innerhalb des erworbenen begünstigungsfähigen Vermögens in Vermögen investieren, das kein Verwaltungsvermögen ist;
3. die durch die Investition geschaffenen oder angeschafften Gegenstände müssen unmittelbar einer land- und forstwirtschaftlichen oder originär gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit (§ 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG) dienen;
4. die Investition muss aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgen und darf nicht zu neuem Verwaltungsvermögen führen;
5. die Investition muss innerhalb einer Frist von zwei Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt erfolgt sein. <sup>2</sup>Maßgebend ist dabei das obligatorische Rechtsgeschäft und nicht erst die zivilrechtliche Wirksamkeit.

<sup>2</sup>In diesem Fall rechnet das investierte Vermögen rückwirkend nicht (mehr) zum Verwaltungsvermögen. <sup>3</sup>Satz 1 ist bei jungen Finanzmitteln nicht anzuwenden. <sup>4</sup>Wenn Finanzmittel investiert werden, ist die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf die Finanzmittel zu überprüfen.

(3) <sup>1</sup>Der Plan des Erblassers muss so konkret sein, dass dieser und die entsprechend vom Erwerber umgesetzte Investition nachvollzogen werden können. <sup>2</sup>Der Plan muss die zu erwerbenden oder herzustellenden Gegenstände beinhalten. <sup>3</sup>Das am Besteuerungszeitpunkt vorhandene Verwaltungsvermögen ist für die Investition zu verwenden, ohne dass der Erblasser vorgegeben haben muss, welche konkreten Gegenstände des Verwaltungsvermögens zur Finanzierung zu verwenden sind. <sup>4</sup>Unschädlich ist eine zusätzliche Finanzierung der Investition aus dem Privatvermögen. <sup>5</sup>In diesem Fall entfällt die Zurechnung zum Verwaltungsvermögen rückwirkend nur für das zur Finanzierung eingesetzte Verwaltungsvermögen. <sup>6</sup>Das eingesetzte Privatvermögen wird nicht rückwirkend zum Besteuerungszeitpunkt als vom Erblasser erworbenes begünstigtes Vermögen behandelt. <sup>7</sup>Hatte der Erblasser, z. B. als ein Minderheitsgesellschafter, keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung (Geschäftsführung, Vorstand) des Betriebs, reicht es aus, wenn die Geschäftsleitung zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers einen konkreten Investitionsplan gefasst hatte und diesen innerhalb der Frist von zwei Jahren verwirklicht. <sup>8</sup>Dieser Plan und seine Umsetzung werden dem Erblasser zugerechnet. <sup>9</sup>Die Investitionsklausel kann auch auf nachgelagerten Beteiligungsstufen zur Anwendung kommen. <sup>10</sup>Voraussetzung ist, dass der Erblasser seinen Plan auf dieser Beteiligungsstufe tatsächlich durchsetzen konnte. <sup>11</sup>Eine Zurechnung der Entscheidung der Geschäftsleitung erfolgt in diesen Fällen nicht.

(4) <sup>1</sup>Das Stichtagsprinzip der Erbschaftsteuer (§§ 9, 11 ErbStG) wird für nicht begünstigte Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 3 und 4 Nummer 5 ErbStG durchbrochen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (§ 13b Absatz 5 Satz 3 und 4 in Verbindung mit Satz 2 ErbStG):

1. Es muss sich um einen Erwerb von Todes wegen handeln;
2. der Erwerber muss erworbene nicht begünstigte Finanzmittel verwenden, um laufende Löhne und Gehälter im Sinne des § 13a Absatz 3 Satz 6 bis 10 ErbStG an die Beschäftigten zu zahlen;
3. ursächlich für diese Mittelverwendung muss sein, dass aufgrund wiederkehrender saisonaler Schwankungen entsprechende Einnahmen fehlen;
4. die Mittelverwendung muss aufgrund eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgefassten Plans des Erblassers erfolgen;
5. die Mittelverwendung muss innerhalb einer Frist von zwei Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt erfolgt sein.

<sup>2</sup>In diesem Fall rechnen die zur Zahlung verwendeten Finanzmittel rückwirkend nicht (mehr) zum Verwaltungsvermögen. <sup>3</sup>Satz 1 ist bei jungen Finanzmitteln nicht anzuwenden. <sup>4</sup>Wenn Finanzmittel investiert werden, ist die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf die Finanzmittel zu überprüfen. <sup>5</sup>Absatz 3 gilt entsprechend.

(5) Die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen des Absatzes 2 bis 4 sämtlich erfüllt sind, trägt der Erwerber, der die rückwirkende Aussonderung aus dem Verwaltungsvermögen beansprucht (§ 13b Absatz 5 Satz 5 ErbStG).

(6) <sup>1</sup>Bei Schenkungen unter Lebenden sind Härtefälle aufgrund des Stichtagsprinzips ausgeschlossen, da Schenkungen und deren Vollzug planbar sind. <sup>2</sup>Die Investitionsklausel ist daher auf Erwerbe durch Schenkung unter Lebenden nicht anwendbar. <sup>3</sup>Für die Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG gilt dies entsprechend.

#### **R E 13b.25 Nettowert des Verwaltungsvermögens**

<sup>1</sup>Verbleibt nach der Anwendung von § 13b Absatz 3 Satz 1 ErbStG (Altersversorgungsansprüche/-verpflichtungen; > R E 13b.11) und dem Finanzmitteltest (> R E 13b.23) ein Schuldenüberhang, sind diese Schulden zur Berechnung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens anteilig mit dem Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG zu verrechnen. <sup>2</sup>Eine direkte Zuordnung von Schulden, die wirtschaftlich mit bestimmten Wirtschaftsgütern zusammenhängen, erfolgt nicht. <sup>3</sup>Die anteiligen Schulden bestimmen sich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft zuzüglich der Schulden im Sinne des Satzes 1. <sup>4</sup>Dabei ist das Verwaltungsvermögen um den festgestellten Wert des jungen Verwaltungsvermögens (§ 13b Absatz 8 ErbStG) zu verringern. <sup>5</sup>Als Nettowert des Verwaltungsvermögens ist mindestens der gemeine Wert des jungen Verwaltungsvermögens und der auf den tatsächlichen Bestand der vor Anwendung der Schuldenverrechnung und vor Abzug des Sockelbetrags gedeckelten jungen Finanzmittel anzusetzen (§ 13b Absatz 8 Satz 3 ErbStG).

#### **R E 13b.26 Unschädliches Verwaltungsvermögen**

<sup>1</sup>Der Nettowert des Verwaltungsvermögens ist um das unschädliche Verwaltungsvermögen zu kürzen. <sup>2</sup>Unschädliches Verwaltungsvermögen entspricht zehn Prozent des Werts des (Anteils) Betriebsvermögens. <sup>3</sup>Der Wert des (Anteils) Betriebsvermögens ist zu kürzen um

- den Nettowert des Verwaltungsvermögens (> R E 13b.25),
- den Wert des jungen Verwaltungsvermögens und
- den Wert der jungen Finanzmittel.

<sup>4</sup>Das unschädliche Verwaltungsvermögen wird wie begünstigtes Vermögen behandelt.

#### **R E 13b.27 Junges Verwaltungsvermögen**

<sup>1</sup>Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG gehört nicht zum begünstigten Vermögen, wenn es dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen war (junges Verwaltungsvermögen, § 13b Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit Absatz 7 Satz 2 ErbStG). <sup>2</sup>Hierzu gehört nicht nur innerhalb des Zweijahreszeitraums eingelegtes Verwaltungsvermögen, sondern auch Verwaltungsvermögen, das innerhalb dieses Zeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist. <sup>3</sup>Vermögensgegenstände, die seit zwei Jahren und mehr zum Betriebsvermögen gehörten, sind auch dann kein junges Verwaltungsvermögen, wenn die in § 13b Absatz 4 ErbStG genannten Kriterien erst innerhalb der letzten beiden Jahre eingetreten sind. <sup>4</sup>Die zum jungen Verwaltungsvermögen im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehörenden Wirtschaftsgüter sind nach dem Wert des Anteils des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen zum gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens (§ 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG) dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen; hinzu kommen die im übertragenen Sonderbetriebsvermögen enthaltenen Wirtschaftsgüter des jungen Verwaltungsvermögens. <sup>5</sup>Ist der Wert der Beteiligung des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen negativ, ist das auf den Anteil am Gesamthandsvermögen entfallende junge Verwaltungsvermögen mit Null anzusetzen. <sup>6</sup>Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ist das junge Verwaltungsvermögen der Gesellschaft nach dem Verhältnis aufzuteilen, das bei der Aufteilung des gemeinen Werts der Gesellschaft nach § 97 Absatz 1b BewG angewendet wurde. <sup>7</sup>Junges Verwaltungsvermögen ist nicht in die Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen einzubeziehen (§ 13b Absatz 6 in Verbindung mit Absatz 8 Satz 1 ErbStG) und stellt kein unschädliches Verwaltungsvermögen

dar (§ 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG). <sup>8</sup>Zur Berücksichtigung von jungem Verwaltungsvermögen in der Verbundvermögensaufstellung > R E 13b.29 Abs. 4.

### **R E 13b.28 Ausschluss der Schuldenverrechnung**

(1) Junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel sind von der Verrechnung mit Schulden ausgeschlossen (§ 13b Absatz 8 Satz 1 ErbStG).

(2) <sup>1</sup>Eine Schuldenverrechnung findet nicht statt bei wirtschaftlich nicht belastenden Schulden. <sup>2</sup>Dies ist z. B. der Fall, wenn eine bilanziell überschuldete Gesellschaft nur deshalb nicht Insolvenz beantragen muss, weil der Gläubiger den Rangrücktritt erklärt hat oder wenn die überschuldete Gesellschaft durch eine Unternehmensgruppe und die Forderung durch eine nahestehende Person erworben wird. <sup>3</sup>Übersteigt der im Zeitpunkt der Steuerentstehung vorhandene Schuldenstand den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung, ist insoweit eine Schuldenverrechnung ausgeschlossen. <sup>4</sup>Es bestehen aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich keine Bedenken, den durchschnittlichen Schuldenstand aus den Schuldenständen am Ende der letzten drei vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abgelaufenen Wirtschaftsjahre abzuleiten; wegen des Umfangs der anzusetzenden Schulden (> R E 13b.23 Absatz 4). <sup>5</sup>In Fällen einer Neugründung bestehen keine Bedenken, den durchschnittlichen Schuldenstand aus dem kürzeren Zeitraum zu berechnen und in einen entsprechenden Jahresbetrag umzurechnen. <sup>6</sup>Dabei ist der Betrag des durchschnittlichen Schuldenstands zu mindern um den Wert der Altersversorgungsverpflichtungen, der auf den Stichtag der Steuerentstehung nach § 13b Absatz 3 ErbStG mit dem Verwaltungsvermögen verrechnet wurde. <sup>7</sup>Eine Begrenzung der zu berücksichtigenden Schulden erfolgt nicht, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist. <sup>8</sup>Davon ist auszugehen, wenn Schulden durch den laufenden Geschäftsbetrieb veranlasst sind. <sup>9</sup>Keine Betriebstätigkeit in diesem Sinne liegt dagegen vor, wenn z. B. Wirtschaftsgüter des nicht betriebsnotwendigen Betriebsvermögens (§ 200 Absatz 2 BewG) fremdfinanziert werden. <sup>10</sup>Die Begrenzung der Schuldenverrechnung erfolgt im Rahmen der Feststellung der Schulden (§ 13b Absatz 10 ErbStG) durch das Betriebsfinanzamt.

(3) Als Nettowert des Verwaltungsvermögens ist mindestens der gemeine Wert des jungen Verwaltungsvermögens und der auf den tatsächlichen Bestand der vor Anwendung der Schuldenverrechnung und vor Abzug des Sockelbetrags gedeckelten jungen Finanzmittel anzusetzen.

### **R E 13b.29 Verbundvermögensaufstellung**

(1) <sup>1</sup>Gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 und 3 ErbStG Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften, erfolgt die rechentechnische Ermittlung des begünstigten Vermögens durch eine Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Absatz 9 ErbStG). <sup>2</sup>Die Rechentechnik der Verbundvermögensaufstellung ist erforderlich, wenn zum begünstigungsfähigen Vermögen

- unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften im Inland oder Beteiligungen an entsprechenden Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland oder
- unmittelbar oder mittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften im Inland oder Anteile an entsprechenden Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland gehören.

<sup>3</sup>Eine Konzernbilanz bildet keine Grundlage für die Verbundvermögensaufstellung.

(2) <sup>1</sup>In der Verbundvermögensaufstellung sind bei Anwendung des § 13b Absatz 2 bis 8 ErbStG zur Ermittlung des begünstigten Vermögens nicht die gemeinen Werte der Beteiligungen oder Anteile anzusetzen, sondern die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens, des jungen Verwaltungsvermögens, der Finanzmittel, der jungen Finanzmittel und der Schulden. <sup>2</sup>Diese sind mit dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht. <sup>3</sup>Es sind jeweils die folgenden unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Rechengrößen zusammenzufassen:

- Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 ErbStG,
- junges Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 7 Satz 2 ErbStG,

- Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG,
- junge Finanzmittel im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 2 ErbStG,
- Schulden.

<sup>4</sup>Die Rechentechnik der Verbundvermögensaufstellung ist auf jeder Beteiligungsstufe anzuwenden.

<sup>5</sup>Festgestellt werden jeweils die Werte, die sich auf den Anteil beziehen, zu dem jeweils die Beteiligung besteht (> R E 13b.30).

(3) <sup>1</sup>Legt eine Muttergesellschaft Finanzmittel in eine Tochtergesellschaft ein, werden sie bei der Ermittlung der jungen Finanzmittel der Tochtergesellschaft angesetzt. <sup>2</sup>Im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung sind junge Finanzmittel der Tochtergesellschaft auch bei der Muttergesellschaft als junge Finanzmittel anzusetzen. <sup>3</sup>Legt die Tochtergesellschaft Finanzmittel in die Enkelgesellschaft ein, kann das zu einer mehrfachen Erfassung der jungen Finanzmittel bei der Muttergesellschaft führen. <sup>4</sup>§ 13b Absatz 9 ErbStG erfordert die Feststellung der jungen Finanzmittel auf jeder Beteiligungsstufe und ordnet die Weiterleitung auf die jeweils nächste Beteiligungsstufe an. <sup>5</sup>Die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der vorhandenen jungen Finanzmittel erfolgt nicht auf jeder Beteiligungsstufe, sondern erst auf der obersten Feststellungsebene. <sup>6</sup>Negative junge Finanzmittel werden mit positiven jungen Finanzmitteln aus nachgeordneten Stufen verrechnet.

(4) <sup>1</sup>Zum jungen Verwaltungsvermögen innerhalb der Verbundvermögensaufstellung gehören auch die Wirtschaftsgüter, die innerhalb des Zweijahreszeitraums von einer Gesellschaft in eine andere Gesellschaft im Verbund eingelegt werden oder die von einer anderen Gesellschaft im Verbund erworben werden. <sup>2</sup>Zum jungen Verwaltungsvermögen > R E 13b.27.

(5) <sup>1</sup>Soweit sich in der Verbundvermögensaufstellung Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften untereinander oder im Verhältnis zu dem übertragenen Betrieb oder der übertragenen Gesellschaft gegenüberstehen, sind diese nicht anzusetzen. <sup>2</sup>Damit scheidet der Ansatz einer Forderung als Finanzmittel aus, soweit der Forderung eine Verbindlichkeit innerhalb der zum übertragenen Vermögen gehörenden Beteiligungsstruktur gegenübersteht; das gilt in gleicher Weise für die Verbindlichkeit. <sup>3</sup>Sofern der Steuerpflichtige nach § 13b Absatz 9 Satz 3 ErbStG den Nichtansatz einer Forderung und damit einen niedrigeren Wertansatz der Finanzmittel begehrt, hat er dies dem Betriebsfinanzamt durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. <sup>4</sup>Das Betriebsfinanzamt, das für die Feststellung der Finanzmittel zuständig ist, teilt dem Betriebsfinanzamt, das für die Feststellung der Schulden zuständig ist, mit, in welcher Höhe die entsprechenden Forderungen nicht als Finanzmittel behandelt wurden. <sup>5</sup>Das Betriebsfinanzamt, das für die Feststellung der Schulden zuständig ist, teilt dem Betriebsfinanzamt, das für die Feststellung der Finanzmittel zuständig ist, mit, in welcher Höhe die entsprechenden Schulden gekürzt wurden. <sup>6</sup>Forderungen und Verbindlichkeiten, die sich zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft gegenüber stehen, sind nicht zu kürzen, weil es sich nicht um eine Beteiligung handelt. <sup>7</sup>Daneben sind Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen untereinander nicht zu kürzen. <sup>8</sup>Gleiches gilt auch für Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Gesellschaften im Sonderbetriebsvermögen.

(6) <sup>1</sup>Auf jeder Beteiligungsstufe sind folgende Vorschriften anzuwenden:

- Das Ausscheiden von Verwaltungsvermögen und Schulden im Zusammenhang mit Altersversorgungsverpflichtungen (§ 13b Absatz 3 ErbStG);
- die Begrenzung der Schulden nach § 13b Absatz 8 ErbStG (Nichtansatz der wirtschaftlich nicht belastenden Schulden und der über den durchschnittlichen Schuldenstand hinausgehenden Schulden).

<sup>2</sup>Die Begrenzung der jungen Finanzmittel auf den Wert der Finanzmittel erfolgt nicht auf jeder Beteiligungsstufe, sondern erst auf der obersten Feststellungsebene. <sup>3</sup>Zur Investitionsklausel (§ 13b Absatz 5 ErbStG) im Verbund > R E 13b.24 Absatz 3 Satz 9 bis 11.

(7) <sup>1</sup>Nicht Teil der Berechnungen im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung und des Feststellungsverfahrens sind:

- die Schuldenverrechnung bei Finanzmitteln nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG;
- der Abzug des Sockelbetrags von 15 Prozent nach § 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG;
- der Abzug der anteilig verbleibenden Schulden zur Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 6 ErbStG;
- die Berücksichtigung des Werts des unschädlichen Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 7 ErbStG;
- das Saldierungsverbot von Schulden mit jungen Finanzmitteln und jungem Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 8 ErbStG.

<sup>2</sup>Diese Berechnungen erfolgen bei der Veranlagung zur Erbschaft- oder Schenkungsteuer.

(8) <sup>1</sup>Gehören zum übertragenen Vermögen unmittelbar gehaltene Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die die Beteiligungsquote von mehr als 25 Prozent des § 13b Absatz 4 Nummer 2 ErbStG unterschreiten, wird - abweichend von § 13b Absatz 9 Satz 1 bis 4 ErbStG - der gemeine Wert der Anteile an der Kapitalgesellschaft als Verwaltungsvermögen angesetzt. <sup>2</sup>Für diese Gesellschaften sind die Werte im Sinne des Absatzes 2 Satz 3 nicht festzustellen.

### **R E 13b.30 Feststellungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Festzustellen sind gemäß § 13b Absatz 10 ErbStG die Summe der gemeinen Werte

- der Finanzmittel,
- der jungen Finanzmittel,
- des Verwaltungsvermögens,
- des jungen Verwaltungsvermögens und
- der Schulden.

<sup>2</sup>Eine Feststellung erfolgt, wenn und soweit diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne des § 13b Absatz 10 ErbStG von Bedeutung sind. <sup>3</sup>Die Entscheidung, ob die Werte von Bedeutung sind, trifft das für die Erbschaftsteuer oder das für die andere Feststellung zuständige Finanzamt. <sup>4</sup>Die Feststellungen erfolgen auch dann, wenn es sich um ein börsennotiertes Unternehmen (§ 11 Absatz 1 BewG) handelt und deshalb keine Feststellung des Wertes des Anteils nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 BewG erfolgt.

(2) Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft erfolgen die Feststellungen bezogen auf den übertragenen Teil der Beteiligung, bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft auf den übertragenen Anteil.

(3) <sup>1</sup>Festzustellen sind die Summen der gemeinen Werte der Finanzmittel, des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens; maßgebend sind die Werte nach Anwendung des § 13b Absatz 3 ErbStG (Altersversorgungsverpflichtungen). <sup>2</sup>Bei der Feststellung der Summe der gemeinen Werte der Schulden ist der Wert nach Anwendung von § 13b Absatz 3 und Absatz 8 Satz 2 ErbStG anzusetzen. <sup>3</sup>Eine Verrechnung von Altersversorgungsverpflichtungen mit jungen Finanzmitteln erfolgt nicht (> R E 13b.11 Absatz 2 Satz 3). <sup>4</sup>Der Wert der Finanzmittel und des Verwaltungsvermögens beinhaltet jeweils die jungen Finanzmittel beziehungsweise das junge Verwaltungsvermögen. <sup>5</sup>Der Wert der festzustellenden jungen Finanzmittel ist auf den Wert der festzustellenden Finanzmittel zu begrenzen. <sup>6</sup>Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen findet die Begrenzung ausschließlich auf der obersten Feststellungsebene statt. <sup>7</sup>Feststellungen aus nachgeordneten Feststellungsebenen sind einzubeziehen. <sup>8</sup>Auf der obersten Feststellungsebene erfolgen die Feststellungen auf Basis der Verbundvermögensaufstellung.

(4) Wegen der nicht in das Feststellungsverfahren einzubeziehenden Berechnungen > R E 13b.29 Absatz 7.

(5) <sup>1</sup>Zusätzlich zu den in Absatz 1 genannten Feststellungen teilt das Betriebsfinanzamt dem Erbschaftsteuerfinanzamt folgende Angaben nachrichtlich mit:

1. Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Sockelbetrags im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 ErbStG. <sup>2</sup>Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen ist auf jeder Beteiligungsstufe zu prüfen, ob das Vermögen des jeweiligen Unternehmens nach seinem Hauptzweck einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG). <sup>3</sup>Dabei sind die nachrichtlichen Mitteilungen der nachgeordneten Feststellungsebenen einzubeziehen. <sup>4</sup>Liegt ein Hauptzweck in diesem Sinne vor, ist dies nachrichtlich dem Betriebsfinanzamt auf der darüber liegenden Feststellungsebene mitzuteilen. <sup>5</sup>Auf der Ebene des übertragenen Unternehmens, der übertragenen Beteiligung an einer Personengesellschaft oder der übertragenen Anteile an einer Kapitalgesellschaft erfolgt eine Zusammenfassung inklusive der eigenen Tätigkeit. <sup>6</sup>Zum Hauptzweck > R E 13b.23 Absatz 6.
2. Das Vorliegen der Voraussetzungen und den Prozentsatz des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG.
3. Bei Einzelunternehmen bzw. Beteiligungen an Personengesellschaften den Umfang und den Wert des ausländischen Vermögens, welches im festgestellten Wert des Betriebsvermögens enthalten ist, jedoch einer Betriebstätte in einem Drittstaat dient (> R E 13b.5 Absatz 4).
4. Bei Einzelunternehmen bzw. Beteiligungen an Personengesellschaften für Grundstücke, die sowohl dem Betriebsvermögen als auch dem Grundvermögen zuzuordnen sind, den Wert des dem Grundvermögen zuzuordnenden Anteils.

<sup>2</sup>Erfolgt die Feststellung auf der obersten Feststellungsebene hinsichtlich einer Personengesellschaft, teilt das Betriebsfinanzamt mit, welche Teilbeträge der festgestellten Werte auf den übertragenen Anteil am Gesamthandsvermögen und das übertragene Sonderbetriebsvermögen entfallen.

(6) <sup>1</sup>Wenn ein Nutzungsrecht an einer Beteiligung an einer Personengesellschaft erworben wird, liegt begünstigungsfähiges Betriebsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG vor, wenn es so ausgestaltet ist, dass der Nießbraucher ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer der Personengesellschaft anzusehen ist (> R B 97.3). <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn ein Nießbraucher auf seinen Nießbrauch verzichtet und dadurch eine Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers auf den Gesellschafter übergeht. <sup>3</sup>In diesen Fällen sind das Verwaltungsvermögen, das junge Verwaltungsvermögen, die Finanzmittel, die jungen Finanzmittel und die Schulden, die auf das Nießbrauchsrecht entfallen, wie folgt zu ermitteln. <sup>4</sup>Ist der zivilrechtliche Eigentümer des Gesellschaftsanteils Mitunternehmer der Gesellschaft, erfolgt die Ermittlung auch hinsichtlich des Nießbrauchsrechts anhand des damit belasteten Anteils, da der Nießbraucher berechtigt ist, die Nutzungen aus diesem Anteil zu ziehen. <sup>5</sup>Die Werte sind für den belasteten Anteil zu ermitteln und nach dem Verhältnis des Kapitalwerts des Nießbrauchsrechts zum Wert des Anteils dem Nießbrauchsrecht zuzuordnen. <sup>6</sup>Besteht das Nießbrauchsrecht nur an einem Teil des Anteils, ist der entsprechende Teil des Anteils zugrunde zu legen. <sup>7</sup>Gehört zum Mitunternehmeranteil des zivilrechtlichen Eigentümers des Gesellschaftsanteils Sonderbetriebsvermögen und erstreckt sich das Nießbrauchsrecht nicht auch hierauf, bleiben das Verwaltungsvermögen, das junge Verwaltungsvermögen, die Finanzmittel, die jungen Finanzmittel und die Schulden aus dem Sonderbetriebsvermögen und dieses Sonderbetriebsvermögen selbst unberücksichtigt. <sup>8</sup>Handelt es sich beim zivilrechtlichen Eigentümer des Gesellschaftsanteils nicht um einen Mitunternehmer der Personengesellschaft, sind das Verwaltungsvermögen, das junge Verwaltungsvermögen, die Finanzmittel und die jungen Finanzmittel und die Schulden, die auf das Nießbrauchsrecht entfallen, wie folgt zu ermitteln. <sup>9</sup>Das Verwaltungsvermögen, das junge Verwaltungsvermögen, die Finanzmittel, die jungen Finanzmittel und die Schulden des Gesamthandsvermögens sind dem Nießbrauch nach dem Verhältnis des Kapitalwerts des Nießbrauchs zum Wert des Gesamthandsvermögens zuzuordnen.



## **Zu § 13c ErbStG**

### **R E 13c.1 Abschmelzmodell - Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Wenn der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG den Schwellenwert von 26 Millionen EUR überschreitet, ist § 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich auf Antrag des Erwerbers der nach § 13a Absatz 1 Satz 1 ErbStG anzuwendende Prozentsatz des Verschonungsabschlags von 85 Prozent oder der nach § 13a Absatz 10 Satz 1 Nummer 1 ErbStG anzuwendende Prozentsatz des Verschonungsabschlags von 100 Prozent um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 750 000 EUR verringert, die der Wert des begünstigten Vermögens den Schwellenwert von 26 Millionen EUR übersteigt (Abschmelzmodell; § 13c Absatz 1 Satz 1 ErbStG). <sup>2</sup>Der Vorwegabschlag bis zu 30 Prozent nach § 13a Absatz 9 ErbStG ist vor Prüfung des Schwellenwerts von 26 Millionen EUR und vor Anwendung des Abschmelzmodells zu berücksichtigen (§ 13c Absatz 2 Satz 1 ErbStG; > R E 13a.20). <sup>3</sup>Soll das Abschmelzmodell für die Optionsverschonung angewendet werden, muss der Erwerber zusätzlich einen entsprechenden Antrag nach § 13a Absatz 10 ErbStG stellen.

(2) <sup>1</sup>Der Erwerber muss den Antrag bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich stellen oder zur Niederschrift erklären. <sup>2</sup>Er kann den Antrag bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft der Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer stellen. <sup>3</sup>Der Antrag schließt einen Antrag für denselben Erwerb aus, die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG durchzuführen. <sup>4</sup>Der Antrag kann nach Zugang der Willenserklärung beim zuständigen Finanzamt nicht mehr widerrufen werden (§ 13c Absatz 2 Satz 6 ErbStG). <sup>5</sup>Dies gilt auch für den Fall, dass der Erwerber gegen die Behaltensregelungen oder die Lohnsummenregelung des § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 3 oder 6 ErbStG verstößt.

(3) <sup>1</sup>Der Erwerber kann den Antrag auf Durchführung des Abschmelzmodells nach § 13c Absatz 1 ErbStG insgesamt nur einheitlich für alle Arten des erworbenen begünstigungsfähigen Vermögens (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) stellen. <sup>2</sup>Maßgeblich ist das insgesamt erworbene begünstigte Vermögen. <sup>3</sup>Das begünstigte Vermögen mehrerer wirtschaftlicher Einheiten ist zusammenzurechnen. <sup>4</sup>Bei Schenkungen mit z. B. mehreren Betriebsübertragungen in mehreren Schenkungsverträgen ist bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungswillens von nur einer Schenkung auszugehen.

(4) <sup>1</sup>Das Abschmelzmodell ist in den Fällen der Regelverschonung (§ 13a Absatz 1 ErbStG) bis zu einem Wert des begünstigten Vermögens von 89 750 000 EUR und in den Fällen der Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) bis zu einem Wert des begünstigten Vermögens von 89 999 999 EUR anzuwenden. <sup>2</sup>Bei Überschreiten dieser Beträge verringert sich der Verschonungsabschlag auf null Prozent. <sup>3</sup>Die Möglichkeit, einen Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG zu stellen, bleibt unberührt. <sup>4</sup>Wegen der Berücksichtigung mehrerer Erwerbe begünstigten Vermögens > R E 13c.4.

### **R E 13c.2 Verstoß gegen die Verschonungsvoraussetzungen**

<sup>1</sup>Verstößt der Erwerber im Rahmen des Abschmelzmodells innerhalb der maßgebenden, für die Regelverschonung oder die Optionsverschonung geltenden Lohnsummen- oder Behaltensfrist (> R E 13a.9, 13a.12 und 13a.21) gegen eine der Verschonungsvoraussetzungen, entfällt die gewährte Verschonung ganz oder teilweise (§ 13c Absatz 2 Satz 1 ErbStG). <sup>2</sup>Der Umfang der Nachversteuerung richtet sich nach den Regelungen der Regel- oder Optionsverschonung (> R E 13a.9 und 13a.19). <sup>3</sup>Ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 6 ErbStG hat dagegen keine Auswirkungen auf die Ermittlung des begünstigten Vermögens (§ 13b Absatz 2 ErbStG) und beeinflusst daher die Prüfung des Schwellenwertes und die Ermittlung des anzuwendenden Prozentsatzes des Verschonungsabschlags nicht, da sich nicht der Wert des begünstigten Vermögens, sondern nur die Höhe der Steuerbefreiung für das begünstigte Vermögen ändert.

### **R E 13c.3 Ergänzende Vorschriften beim Abschmelzmodell**

Folgende ergänzende Vorschriften sind zu beachten:

1. Zu den Folgen einer Weitergabeverpflichtung oder einer Nachlassteilung: § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 5 ErbStG (> R E 13a.11);

2. zu den Anzeigepflichten des Erwerbers in den Fällen eines Verstoßes gegen die Lohnsummen- oder Behaltensregelungen und Hinausschieben des Endes der Festsetzungsfrist bei Verstoß gegen diese Regelungen: § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 7 ErbStG;
3. zu den erhöhten Mitwirkungs- und Nachweispflichten des Erwerbers bei Auslandssachverhalten: § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 8 ErbStG.

#### **R E 13c.4 Berücksichtigung mehrerer Erwerbe begünstigten Vermögens**

(1) <sup>1</sup>Wenn bei einem Erwerb, für den die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entstanden ist, der Schwellenwert für begünstigtes Vermögen von 26 Millionen EUR infolge des Zusammenrechnens mit früheren Erwerben innerhalb des Zehnjahreszeitraums überschritten wird (§ 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG; > R E 13a.2), entfällt die zunächst in Anspruch genommene Steuerbefreiung nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 ErbStG für die früheren Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit (§ 13c Absatz 2 Satz 4 und 5 ErbStG), wenn auch für die früheren Erwerbe die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entstanden ist (§ 37 Absatz 12 Satz 3 ErbStG). <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für eine zunächst gewährte Steuerbefreiung nach § 13c Absatz 1 ErbStG. <sup>3</sup>Der Steuerbescheid ist nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern. <sup>4</sup>Erwerbe, für die die Steuer vor dem 1. Juli 2016 entstanden ist, werden bei der Prüfung des Schwellenwerts berücksichtigt (> R E 13a.2 Absatz 2). <sup>5</sup>Ein Wegfall der gewährten Steuerbefreiung für den früheren Erwerb nach Satz 4 tritt nicht ein, wenn durch einen nachfolgenden Erwerb nach dem 30. Juni 2016 der Schwellenwert überschritten wird.

(2) <sup>1</sup>Stellt der Erwerber einen Antrag nach § 13c Absatz 1 Satz 1 ErbStG und entfällt wegen des Überschreitens des Schwellenwerts die Steuerbefreiung für einen früheren Erwerb, wird die weggefallene Steuerbefreiung ersetzt durch eine neue Steuerbefreiung auf der Grundlage des abgeschmolzenen Prozentsatzes des Verschonungsabschlags, der sich bezogen auf den zusammengerechneten Wert des begünstigten Vermögens ergibt. <sup>2</sup>Die Minderung des Verschonungsabschlags ist sowohl auf den letzten Erwerb als auch auf die früheren Erwerbe anzuwenden. <sup>3</sup>Das gilt unabhängig davon, ob für den früheren Erwerb erstmals die Steuerbefreiung nach § 13c Absatz 1 ErbStG gewährt wird oder für den früheren Erwerb nunmehr ein geringerer Verschonungsabschlag nach § 13c Absatz 1 ErbStG zu gewähren ist, und unabhängig davon, ob jeweils die Regelverschonung oder die Optionsverschonung in Anspruch genommen wurde. <sup>4</sup>In diesen Fällen wird zuerst die zu dem früheren Erwerb ergangene Steuerfestsetzung geändert. <sup>5</sup>Sodann wird die erstmalige Steuerfestsetzung für den aktuellen Erwerb unter Berücksichtigung des § 14 ErbStG durchgeführt. <sup>6</sup>Soweit bei dem früheren Erwerb innerhalb der jeweiligen Fristen gegen die Lohnsummen- oder Behaltensregelungen verstoßen und eine Nachsteuer erhoben wurde, ist auch insoweit eine Neuberechnung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf der Grundlage des abgeschmolzenen Verschonungsabschlags durchzuführen.

#### **R E 13c.5 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen**

<sup>1</sup>Das Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG wird auf Antrag auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 ErbStG) gehört. <sup>2</sup>Wegen der Definition der Familienstiftung > R E 1.2. <sup>3</sup>Beim Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) kommt die Vergünstigung ebenfalls in Betracht.

#### **Zu § 13d ErbStG**

##### **R E 13d Steuerbefreiung für Wohngrundstücke**

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

1. zu Wohnzwecken vermietet werden,
2. im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegen sind und

3. nicht zum begünstigten Betriebsvermögen oder begünstigten Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13a ErbStG gehören.

(2) <sup>1</sup>Maßgebend sind die Verhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt. <sup>2</sup>Eine Behaltensverpflichtung oder eine Verpflichtung zur weiteren Vermietung zu Wohnzwecken besteht nicht.

(3) Wird ein Familienheim im Sinne des § 13 Absatz 1 Nummer 4b und 4c ErbStG vom Erwerber nach Beendigung der Selbstnutzung innerhalb des zehnjährigen Behaltenszeitraums zu Wohnzwecken vermietet, mit der Folge, dass die zunächst gewährte Steuerbefreiung rückwirkend entfällt, kann für dieses Grundstück oder diesen Grundstücksteil nicht nachträglich der Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG in Anspruch genommen werden.

(4) <sup>1</sup>Wenn zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen im Sinne des Absatzes 1 zum Betriebsvermögen (Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften) gehören, die Anwendung des § 13a ErbStG jedoch vollständig ausgeschlossen ist, weil die Verwaltungsvermögensquote im Sinne des § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG mindestens 90 Prozent beträgt, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG in Anspruch genommen werden. <sup>2</sup>Ein Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG kann nicht gewährt werden, wenn das Grundstück zum Verwaltungsvermögen gehört, es sei denn, dass es sich um junges Verwaltungsvermögen handelt, da junges Verwaltungsvermögen nach § 13b Absatz 8 Satz 3 ErbStG stets ungekürzt der Besteuerung unterliegt. <sup>3</sup>Gehören zum Betriebsvermögen zu Wohnzwecken vermietete Wohnungen im Sinne des Absatzes 1, kann jedoch bei Vorliegen von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG im Fall einer Steuerbefreiung für den nach Anwendung des Verschonungsabschlags (§ 13a Absatz 1 ErbStG) und des Abzugsbetrags (§ 13a Absatz 2 ErbStG) verbleibenden steuerpflichtigen Teil des begünstigten Vermögens kein Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG gewährt werden. <sup>4</sup>Gleiches gilt für Erwerbe, die den Schwellenwert von 26 Millionen Euro übersteigen, für die ein Antrag nach § 13c ErbStG gestellt wird. <sup>5</sup>§ 13d ErbStG und § 28a ErbStG schließen sich gegenseitig nicht aus. <sup>6</sup>Betriebswohnungen im Sinne des § 160 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 8 BewG sowie andere vermietete Grundstücke, die nach § 158 Absatz 4 Nummer 1 BewG nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sondern zum Grundvermögen gehören, können nach § 13d ErbStG begünstigt sein. <sup>7</sup>Fällt für begünstigtes Betriebsvermögen im Sinne der §§ 13a, 13b Absatz 2 ErbStG die Verschonung nach § 13a Absatz 6 ErbStG bzw. § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 6 ErbStG nur zum Teil rückwirkend weg, kann der Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG für ein zum Betriebsvermögen gehörendes, zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück, nicht in Anspruch genommen werden. <sup>8</sup>Erfolgt eine schädliche Verfügung im Sinne des § 13a Absatz 6 ErbStG bzw. § 13c Absatz 2 Satz 1 in Verbindung mit § 13a Absatz 6 ErbStG jedoch bereits im ersten Jahr nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung, so dass eine Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit vollständig entfällt, kommt für das zu Wohnzwecken vermietete Grundstück ein Befreiungsabschlag nach § 13d ErbStG in Betracht.

(5) Gehören zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile erworben werden, zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke oder Grundstücksteile, ist die Anwendung des § 13d ErbStG stets ausgeschlossen, weil Gegenstand des Erwerbs der Anteil an der Kapitalgesellschaft ist und nicht die von der Kapitalgesellschaft zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile.

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

und die zu Wohnzwecken vermietete Fläche zu ermitteln und bei der Feststellung des Grundbesitzwerts nachrichtlich mitzuteilen.

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

(8) <sup>1</sup>Der Erwerber kann die Befreiung nicht in Anspruch nehmen, soweit er verpflichtet ist, das begünstigte Vermögen auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten zu übertragen (Weitergabepflichtung). <sup>2</sup>Letztwillige Verfügung ist das Testament, rechtsgeschäftliche Verfügung ist z. B. der Erbvertrag des Erblassers oder der Schenkungsvertrag. <sup>3</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 oder
4. Auflagen des Erblassers oder Schenkers, die auf die Weitergabe begünstigten Vermögens gerichtet sind.

<sup>4</sup>Sind Miterben auf Grund einer Teilungsanordnung des Erblassers verpflichtet, das begünstigte Vermögen auf einen Miterben zu übertragen, können die übertragenden Miterben die Befreiung nicht in Anspruch nehmen; das gilt unabhängig davon, wann die Auseinandersetzungsvereinbarung geschlossen wird. <sup>5</sup>Gibt der nachfolgende Erwerber für den Erwerb des begünstigten Vermögens nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, wird er so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erworben. <sup>6</sup>Dies gilt auch dann, wenn die einzelnen Vermögensgegenstände nach derselben Vorschrift, z. B. nach § 13d ErbStG, begünstigt sind, da der überlassende Miterbe die Begünstigung nicht mehr in Anspruch nehmen kann (§ 13d Absatz 2 ErbStG). <sup>7</sup>Als hingegebenes Vermögen gilt nicht die Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten, die mit dem begünstigten Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>8</sup>Der gemeine Wert des begünstigten Vermögens darf jedoch nicht überschritten werden. <sup>9</sup>Durch diese Regelung wird lediglich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung verändert; sie führt nicht zu einer Veränderung der Zurechnung der Erwerbsgegenstände. <sup>10</sup>Der Grundsatz, dass die Erbauseinandersetzung unbeachtlich ist (> R E 3.1), gilt unverändert fort. <sup>11</sup>Satz 4 bis 10 gelten entsprechend auch für die freie Erbauseinandersetzung unter den Erben, wenn diese zeitnah zum Erbfall erfolgt. <sup>12</sup>Erfolgt die Übertragung und Hingabe des Vermögens in diesem Fall nach Ergehen des jeweiligen Erbschaftsteuerbescheids, ist dies als Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung anzusehen, so dass die Steuerfestsetzungen nach § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO zu ändern sind.

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

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

## **Zu § 14 ErbStG**

### **R E 14.1 Berücksichtigung früherer Erwerbe; Grundsatz**

(1) <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 Selbstständigkeit. <sup>3</sup>Es geht lediglich darum, die Steuer für den letzten Erwerb zutreffend zu ermitteln. <sup>4</sup>Der für die Berücksichtigung von Vorerwerben maßgebliche Zehnjahreszeitraum ist rückwärts zu berechnen. <sup>5</sup>Dabei ist der Tag des letzten Erwerbs mitzuzählen. <sup>6</sup>Fällt bei der Berechnung das Ende des Zehnjahreszeitraums auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, erfolgt keine Verschiebung, § 108 Absatz 3 AO findet keine Anwendung. <sup>7</sup>In die Zusammenrechnung sind, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, auch Erwerbe aus der Zeit vor dem 1.1.2009 einzubeziehen.

(2) <sup>1</sup>Für die früheren Erwerbe bleibt deren früherer steuerlicher Wert maßgebend. <sup>2</sup>Ein Erwerb von Grundbesitz vor dem 1.1.2009 ist mit dem maßgebenden Grundbesitzwert (§ 138 BewG) 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>Dies gilt auch dann, wenn für den Vorerwerb ein Steuererlass nach § 28a ErbStG erfolgte. <sup>5</sup>Die Steuer ist so zu berechnen, dass sich der dem Steuerpflichtigen zustehende persönliche Freibetrag tatsächlich auswirkt, soweit er nicht innerhalb von zehn Jahren vor diesem Erwerb verbraucht worden ist. <sup>6</sup>Statt der fiktiven Steuer ist die seinerzeit für die Vorerwerbe tatsächlich zu entrichtende Steuer abzuziehen (tatsächliche Abzugssteuer), wenn sie höher ist. <sup>7</sup>Erfolgte beim Vorerwerb ein Erlass der Steuer nach § 28a ErbStG, ist als tatsächlich zu entrichtende Steuer die Steuer vor Anwendung von § 28a ErbStG zu berücksichtigen. <sup>8</sup>Ist die Steuer für den Vorerwerb unzutreffend festgesetzt worden (z. B. fehlerhafter Wertansatz, fehlerhafte Steuerklasse), bleibt die Festsetzung für den Vorerwerb unverändert. <sup>9</sup>Als tatsächlich zu entrichtende Abzugssteuer ist jedoch die Steuer zu berücksichtigen, die sich nach den tatsächlichen Verhältnissen zur Zeit der Steuerentstehung für den Vorerwerb unter Berücksichtigung der geltenden Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung zur Zeit der Steuerentstehung für den Letzterwerb ergeben hätte. <sup>10</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.

(4) <sup>1</sup>Reicht eine Schenkungskette über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren, ist die Steuer für den letzten Erwerb nach den Grundsätzen des Absatzes 3 zu berechnen. <sup>2</sup>Ein „wiederauflebender Freibetrag“ ist nicht zu berücksichtigen.

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

### **R E 14.2 Berücksichtigung früherer Erwerbe; Zusammentreffen mit Begünstigungen nach §§ 13a, 13c, 19a und 28a ErbStG**

(1) Die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe, bei denen für einzelne Erwerbe der Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag nach §§ 13a oder 13c ErbStG, die Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG oder ein Erlass nach § 28a ErbStG zur Anwendung kommen, erfolgt unter Berücksichtigung der nachfolgenden Absätze.

(2) <sup>1</sup>Die §§ 13a, 13c, 19a ErbStG sind bei der Ermittlung der Steuer auf den Gesamterwerb nur auf das in die Zusammenrechnung einbezogene begünstigte Vermögen anzuwenden, das nach dem 31.12.2008 zugewendet wurde. <sup>2</sup>Ein bei einem Vorerwerb in Anspruch genommener Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG ist verbraucht (> R E 13a.3). <sup>3</sup>Deshalb kann ein bei dem Vorerwerb nicht vollständig ausgeschöpfter Abzugsbetrag auch im Fall der Zusammenrechnung nicht bei einem späteren Erwerb begünstigten Vermögens abgezogen werden. <sup>4</sup>Zum Verbrauch des Abzugsbetrags bei voller

Abschmelzung > R E 13a.3 Absatz 2 Satz 3. <sup>5</sup>Vorerwerbe, für die keine Befreiung nach §§ 13a oder 13c ErbStG zu gewähren war, können auch bei der Berechnung der Steuer für den Gesamtbetrag nicht als begünstigtes Vermögen behandelt werden. <sup>6</sup>Dies gilt auch für Vorerwerbe, bei denen ein Antrag nach § 28a ErbStG gestellt wurde.

(3) <sup>1</sup>Die Befreiung nach §§ 13a oder 13c 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. <sup>3</sup>Ein Erlass nach § 28a ErbStG ist nur möglich, soweit zum Letzterwerb begünstigtes Vermögen gehört und hierfür ein Antrag nach § 28a Absatz 1 ErbStG gestellt wurde.

#### **R E 14.3 Berücksichtigung früherer Erwerbe; Mindeststeuer und Festsetzungsfrist**

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

(2) <sup>1</sup>Die Aufhebung oder Änderung des Schenkungsteuerbescheides für den Vorerwerb stellt für sich bei der Besteuerung des Letzterwerbs kein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO dar. <sup>2</sup>Hat sich jedoch der Wert des früheren Erwerbs durch den Eintritt eines Ereignisses mit steuerlicher Rückwirkung geändert, ist auch der Bescheid über den Letzterwerb nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern. <sup>3</sup>Die Festsetzungsfrist endet nach § 14 Absatz 2 ErbStG nicht vor Ablauf der Festsetzungsfrist für den früheren Erwerb.

### **Zu § 15 ErbStG**

#### **R E 15.1 Steuerklassen**

- unbesetzt -

#### **R E 15.2 Maßgebliche Steuerklasse bei 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 Absatz 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.

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

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

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

#### **R E 15.4 Steuerklasse bei Zuwendungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften**

(1) <sup>1</sup>In den Fällen des § 7 Absatz 8 ErbStG richtet sich bei Zuwendungen von Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften die Steuerklasse nach § 15 Absatz 4 ErbStG. <sup>2</sup>Danach ist das persönliche Verhältnis des Erwerbers (unmittelbar oder mittelbar an der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligte natürliche Person oder Stiftung) zu der die Zuwendung veranlassenden Person maßgebend. <sup>3</sup>Diese Regelung betrifft nur die Rechtsfolgen der Steuerermittlung. <sup>4</sup>Die Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft bleibt Zuwendende.

(2) <sup>1</sup>Bei der Zusammenrechnung mit früheren Erwerben nach § 14 ErbStG ist ebenfalls auf die Verhältnisse zu dem veranlassenden Gesellschafter abzustellen. <sup>2</sup>Die Zuwendung der Kapitalgesellschaft ist ebenso bei späteren Schenkungen des veranlassenden Gesellschafters, der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder anderer Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, an der der veranlassende Gesellschafter beteiligt ist, nach § 14 ErbStG zu berücksichtigen.

(3) <sup>1</sup>Kommen mehrere Personen als Veranlassende in Betracht (z. B. Vater und Onkel des Begünstigten), kann eine quotale Mitveranlassung aller Beteiligten angenommen werden. <sup>2</sup>Es kann jedoch konkret dargelegt werden, welche Person die Zuwendung veranlasst hat.

(4) <sup>1</sup>Das für die Besteuerung der Zuwendung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt hat sich für Zwecke der Anwendung des § 15 Absatz 4 ErbStG mit dem Erbschaftsteuerfinanzamt in Verbindung zu setzen, das für die Besteuerung einer Direktzuwendung des veranlassenden Gesellschafters nach § 35 ErbStG zuständig wäre. <sup>2</sup>Das letztgenannte Finanzamt teilt dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt die Vorschenkungen und die für die Zusammenrechnung notwendigen Informationen mit und ist in ein etwaiges Rechtsbehelfsverfahren, soweit es um die Anwendung des § 15 Absatz 4 ErbStG geht, von dem zuständigen Finanzamt im Wege der Amtshilfe einzubinden. <sup>3</sup>Zum Zweck der künftigen zutreffenden Zusammenrechnung aller Vorerwerbe i. S. d. § 14 ErbStG sind die Erkenntnisse bei dem Finanzamt zusammenzuführen, das für eine Direktzuwendung des veranlassenden Gesellschafters zuständig wäre. <sup>4</sup>Das für die Besteuerung der Zuwendung der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zuständige Finanzamt teilt diesem daher die insoweit benötigten Veranlagungsdaten mit. <sup>5</sup>Zudem haben alle beteiligten Finanzämter einander zeitnah über eventuell später eintretende Änderungen zu unterrichten, die Auswirkungen im Rahmen des § 14 ErbStG haben können.

#### **Zu § 16 ErbStG**

#### **R E 16 Freibeträge**

- unbesetzt -

#### **Zu § 17 ErbStG**

#### **R E 17 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 E 3.5) gehören insbesondere

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

(2) Bei der Kürzung des Versorgungsfreibetrags sind alle von der Erbschaftsteuer nicht erfassten Versorgungsleistungen zu berücksichtigen und zwar unabhängig davon, ob es sich bei den Versorgungsleistungen um lebenslängliche Leistungen, um Leistungen auf eine bestimmte Zeit oder um Leistungen in einem Einmalbetrag handelt.

(3) <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 oder die Summe der Zahlungen für das Sterbevierteljahr), Kapitalabfindungen sowie Leistungen nach § 107 SGB VI (Abfindung bei Wiederverheiratung) und § 210 SGB VI (Beitragsersatzung 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 vorzusehen 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.

(4) <sup>1</sup>Nach § 17 Absatz 3 ErbStG wird einem Kind sowie dem überlebenden Ehegatten des Erblassers der besondere Versorgungsfreibetrag auch in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht gewährt. <sup>2</sup>Der Erwerber ist verpflichtet, die für die Prüfung der Steuerbefreiung notwendigen Angaben zu machen und zu belegen. <sup>3</sup>Die Gewährung des Versorgungsfreibetrags setzt voraus, dass der Ansässigkeitsstaat des Erblassers bzw. Erwerbers Amtshilfe leistet. <sup>4</sup>Die Einholung von Informationen beim ausländischen Staat im Wege der Amtshilfe ist insbesondere in Fällen bedeutsam, in denen Anzeichen bestehen, dass der Erwerber unvollständige Angaben gemacht hat.

## **Zu § 19 ErbStG**

### **R E 19 Steuersätze**

- unbesetzt -

## **Zu § 19a ErbStG**



### **R E 19a.1 Tarifbegünstigte Erwerber und tarifbegünstigtes Vermögen**

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

(2) <sup>1</sup>Der Entlastungsbetrag wird nur für den Teil des zu einem Erwerb gehörenden begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG gewährt, für den kein Verschonungsabschlag nach §§ 13a oder 13c ErbStG gewährt wird (tarifbegünstigtes Vermögen). <sup>2</sup>Das ist bei der Regelverschonung nach § 13a Absatz 1 ErbStG der nach Abzug des Verschonungsabschlags von 85 Prozent verbleibende Betrag des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 1 und 2 ErbStG (> R E 13a.1 ff.). <sup>3</sup>Bei der Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 ErbStG kommt die Tarifbegrenzung nicht zum Tragen. <sup>4</sup>Beim Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG wird der Entlastungsbetrag für den nach Abzug des geminderten Verschonungsabschlags verbleibenden Betrag des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 1 und 2 ErbStG (> R E 13a.1 ff.) gewährt. <sup>5</sup>Im Fall der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG wird der Entlastungsbetrag für das gesamte begünstigte Vermögen gewährt. <sup>6</sup>In den Fällen, in denen die 90-Prozent-Grenze des § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG überschritten wird, kann der Entlastungsbetrag nicht gewährt werden. <sup>7</sup>Der Entlastungsbetrag kommt auch nicht für das nach Abzug des unschädlichen Verwaltungsvermögens verbleibende Nettoverwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG) zur Anwendung. <sup>8</sup>Umfasst das auf einen Erwerber übertragene tarifbegünstigte Vermögen mehrere selbstständig zu bewertende wirtschaftliche Einheiten einer Vermögensart (z. B. mehrere Gewerbebetriebe) oder mehrere Arten begünstigten Vermögens (Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften), ist vor der Anwendung des § 19a Absatz 3 ErbStG die Summe des tarifbegünstigten Vermögens zu bilden.

(3) <sup>1</sup>Wenn ein Erwerber tarifbegünstigtes Vermögen auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss, kommt insoweit für ihn der Entlastungsbetrag nicht in Betracht; R E 13a.11 ist entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Der zur Weitergabe des begünstigten Vermögens verpflichtete Erwerber ist so zu besteuern, als sei das herauszugebende Vermögen auf ihn als nicht tarifbegünstigtes Vermögen übergegangen. <sup>3</sup>Muss der Erwerber nicht das gesamte auf ihn übergegangene tarifbegünstigte Vermögen, sondern nur einen Teil davon weiter übertragen, ist der Entlastungsbetrag zu gewähren, soweit das ihm verbleibende tarifbegünstigte Vermögen einen insgesamt positiven Wert hat.

### **R E 19a.2 Berechnung des Entlastungsbetrags**

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

(2) <sup>1</sup>In den Fällen des § 28a ErbStG gilt Absatz 1 entsprechend. <sup>2</sup>Ein Verschonungsabschlag nach §§ 13a und 13c ErbStG kommt dabei nicht zur Anwendung.

(3) <sup>1</sup>Der Entlastungsbetrag ergibt sich als Unterschiedsbetrag zwischen der auf das tarifbegünstigte Vermögen entfallenden tariflichen Steuer nach den Steuersätzen der tatsächlichen Steuerklasse des Erwerbers und nach den Steuersätzen der Steuerklasse I. <sup>2</sup>In beiden Fällen ist die Härteausgleichsregelung nach § 19 Absatz 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 E 19a.3 Behaltensregelung**

(1) <sup>1</sup>Der Entlastungsbetrag fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren beziehungsweise in Fällen eines Antrags auf Optionsverschonung oder eines Antrags auf Verschonungsbedarfsprüfung innerhalb von sieben Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (Behaltenszeit) gegen eine der Behaltensregelungen des § 13a Absatz 6 ErbStG verstößt (> R E 13a.12 ff.). <sup>2</sup>Die Einhaltung der Lohnsummenregelung des § 13a Absatz 3 ErbStG hat für die gewährte Tarifbegrenzung dagegen keine Bedeutung. <sup>3</sup>Liegt gleichzeitig ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen und die Lohnsummenregelung vor, ist bei der Berechnung des Entlastungsbetrags nur der gekürzte Verschonungsabschlag aufgrund des Verstoßes gegen die Behaltensregelungen zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Ein Verstoß gegen die Voraussetzungen des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG führt nicht zum Wegfall des Entlastungsbetrags. <sup>5</sup>Bei der Ermittlung des Entlastungsbetrags ist der erhöhte Wert des begünstigten Vermögens zu Grunde zu legen. <sup>6</sup>Der Steuerbescheid ist bei einem Verstoß gegen die Behaltensregelungen nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern (Nachversteuerung). <sup>7</sup>Der Steuerpflichtige ist im Steuerbescheid darauf hinzuweisen, dass Verstöße gegen die Behaltensregelungen nach § 153 Absatz 2 AO anzeigepflichtig sind. <sup>8</sup>Die Finanzämter haben die Einhaltung der Behaltensregelungen in geeigneter Form zu überwachen.

(2) <sup>1</sup>In den Fällen des Absatzes 1 ist der Erwerber so zu besteuern, als sei der tarifbegünstigte Teil des Vermögens mit dem erbschaftsteuerrechtlichen Wert im Besteuerungszeitpunkt von Anfang an auf ihn als nicht tarifbegünstigtes Vermögen übergegangen. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn bei einer Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (> R E 13a.13 Absatz 2, R E 13a.14 Absatz 2) der hierfür erlangte Verkaufserlös entnommen wird. <sup>3</sup>R E 13a.15 gilt sinngemäß.

### **Zu § 20 ErbStG**

### **R E 20 Steuerschuldner**

- unbesetzt -

### **Zu § 21 ErbStG**

### **R E 21 Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer**

(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 Absatz 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 Absatz 2 ErbStG dem Erwerb des Pflichtteilsberechtigten oder des Vermächtnisnehmers hinzuzurechnen.

(2) <sup>1</sup>In Fällen, in denen zunächst die deutsche Erbschaft- oder Schenkungsteuer und sodann erst die vergleichbare ausländische Steuer entsteht, ist § 21 ErbStG ebenfalls anzuwenden. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass zwischen der Entstehung der deutschen Steuer und der ausländischen Steuer ein Zeitraum von nicht mehr als fünf Jahren liegt.

(3) 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.

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

**Zu § 22 ErbStG**

**R E 22 Kleinbetragsgrenze**

- unbesetzt -

**Zu § 23 ErbStG**

**R E 23 Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen**

- unbesetzt -

**Zu § 25 ErbStG**

**R E 25 Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast**

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

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

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

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

(5) <sup>1</sup>Lebenslängliche Nutzungen und Leistungen sind gemäß § 14 Absatz 1 BewG zu bewerten. <sup>2</sup>In Fällen des § 25 ErbStG wurde bisher die gestundete Steuer nicht gemäß § 14 Absatz 2 BewG berichtigt, wenn die Last durch Tod in den Grenzen des § 14 Absatz 2 BewG vorzeitig weggefallen ist, weil dies keinen Einfluss auf die Höhe der gestundeten Steuer hatte (> R 85 Absatz 6 Satz 8 und 9 ErbStR 2003). <sup>3</sup>Diese Voraussetzungen liegen für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31.12.2008 entsteht, nicht mehr vor, so dass § 14 Absatz 2 BewG in diesen Fällen zu beachten ist.

**Zu § 27 ErbStG**

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

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

### **Zu § 28 ErbStG**

#### **R E 28 Stundung**

(1) <sup>1</sup>Beim Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG von Todes wegen ist die darauf entfallende festgesetzte Steuer auf Antrag des Erwerbers bis zu sieben Jahre zu stunden. <sup>2</sup>Wird die Steuerfestsetzung geändert und erhöht sich hierdurch die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer, beginnt hinsichtlich des Änderungsbetrags ein neuer Siebenjahreszeitraum. <sup>3</sup>Die Stundung kommt insbesondere in Betracht

1. in den Fällen der Regelverschonung für die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach Abzug des Verschonungsabschlags (§ 13a Absatz 1 ErbStG) und des Abzugsbetrags (§ 13a Absatz 2 ErbStG);
2. in den Fällen des § 13c ErbStG für die Steuer auf begünstigtes Vermögen nach Abzug des abgeschmolzenen Verschonungsabschlags;
3. in den Fällen des § 28a ErbStG für die nicht erlassene Steuer auf begünstigtes Vermögen;
4. in den Fällen, in denen weder eine Verschonung nach § 13c noch nach § 28a ErbStG beantragt wurde.

<sup>4</sup>Die auf das nicht begünstigte Vermögen entfallende Steuer kann nicht nach § 28 Absatz 1 ErbStG gestundet werden.

(2) <sup>1</sup>Die gestundete Steuer ist in gleichen Jahresbeträgen zu entrichten. <sup>2</sup>Die erste Jahresrate ist zinslos zu stunden. <sup>3</sup>Die weiteren Jahresraten sind zinspflichtig (§§ 234, 238 AO).

(3) <sup>1</sup>Die Stundung endet stets, wenn

1. das erworbene begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG verschenkt oder veräußert wird;
2. der Erwerber den Betrieb, die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft aufgibt;
3. der Erwerber gegen die Lohnsummenregelung des § 13a Absatz 3 ErbStG oder die Behaltensregelungen nach § 13a Absatz 6 ErbStG verstößt. <sup>2</sup>Im Falle eines Antrags auf Optionsverschonung nach § 13a Absatz 10 i. V. m. § 13c ErbStG oder auf Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG gelten die verlängerte Lohnsummenfrist, die höheren Mindestlohnsummen und die verlängerte Behaltensfrist des § 13a Absatz 10 ErbStG. <sup>3</sup>Die Stundung endet bei einem Verstoß gegen die Lohnsummenregelung bzw. die Behaltensregelungen nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1, 2, 4 und 5 ErbStG in vollem Umfang. <sup>4</sup>Soweit aufgrund einer Reinvestition (§ 13a Absatz 6 Satz 3 und 4 ErbStG) insgesamt von einer rückwirkenden Besteuerung abgesehen wird, endet die Stundung nicht. <sup>5</sup>Bei einem Verstoß gegen die Entnahmebegrenzung nach § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 ErbStG endet die Stundung in vollem Umfang.

<sup>2</sup>Eine Stundung kann nicht erfolgen für die Steuer, die aufgrund eines Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung oder die Behaltensregelung zu entrichten ist. <sup>3</sup>Es bleibt dem Erwerber unbenommen, in den Fällen des Satzes 1 einen Antrag auf Fortführung der Stundung zu stellen, soweit begünstigtes Vermögen verbleibt, für das die Stundungsvoraussetzungen erfüllt sind. <sup>4</sup>Wird das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG innerhalb des noch laufenden Stundungszeitraums von Todes wegen übertragen, endet die Stundung erst, wenn der nachfolgende Erwerber die Voraussetzung für die Stundung nicht mehr erfüllt.

(4) Die auf das begünstigte Vermögen nach § 13b Absatz 2 ErbStG entfallende Steuer ist wie folgt zu berechnen:

1. Die tarifliche Steuer nach § 19 ErbStG auf den gesamten steuerpflichtigen Erwerb ist um die anzurechnende Steuer auf einen Vorerwerb nach § 14 Absatz 1 ErbStG zu kürzen.
2. Die danach verbleibende Steuer ist nach dem Verhältnis des Werts des begünstigten Vermögens - gegebenenfalls nach den Verschonungen nach § 13a ErbStG (Vorwegabschlag, Verschonungsabschlag, Abzugsbetrag) oder § 13c ErbStG und nach Abzug der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten (§ 10 Absatz 5 und 6 ErbStG) - zum Wert des gesamten Vermögensanfalls nach Abzug der mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten aufzuteilen.
3. Sind für das begünstigte Vermögen die Voraussetzungen der §§ 19a, 21 oder 27 ErbStG erfüllt, sind der Ermäßigungsbetrag nach § 19a ErbStG, die darauf entfallende Ermäßigung nach § 27 ErbStG bzw. die darauf entfallende, nach § 21 ErbStG anrechenbare Steuer abzuziehen.

(5) <sup>1</sup>Beim Erwerb von bebauten Grundstücken oder Grundstücksteilen, die

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

hat der Erwerber auf Antrag einen Rechtsanspruch auf Stundung der darauf entfallenden festgesetzten Steuer bis zu zehn Jahren, soweit er sie nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann (§ 28 Absatz 3 Satz 1 ErbStG). <sup>2</sup>Dies gilt sowohl für Erwerbe von Todes wegen, als auch für Schenkungen unter Lebenden.

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

(7) <sup>1</sup>Ein Anspruch auf Stundung nach Absatz 5 und 6 besteht nicht, wenn der Erwerber die Steuer für den Erwerb aus erworbenem weiterem Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufbringen kann. <sup>2</sup>Dazu muss der Erwerber auch die Möglichkeit der Kreditaufnahme ausschöpfen. <sup>3</sup>Die Feststellungslast dafür, dass kein eigenes Vermögen vorhanden und keine Kreditaufnahme möglich ist, obliegt dem Steuerpflichtigen. <sup>4</sup>Kann der Schenker zur Zahlung der Schenkungsteuer herangezogen werden, sei es weil er die Steuer übernommen hat (§ 10 Absatz 2 ErbStG), sei es, weil er als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden kann, bleibt eine Stundung ebenfalls ausgeschlossen. <sup>5</sup>Dem Erwerber ist zuzumuten, aus den Vermietungseinnahmen oder aus seinen sonstigen Einnahmen die gestundete Steuer kontinuierlich zu tilgen. <sup>6</sup>Bei der Prüfung der Frage, ob durch die sofortige Entrichtung der Erbschaftsteuer die Veräußerung des Grundvermögens notwendig wird, bleiben Nachlassverbindlichkeiten, z. B. Grund-

schulden, Pflichtteile oder Vermächtnisse, außer Betracht. <sup>7</sup>Wird die Veräußerung des Grundvermögens dadurch notwendig, dass neben der Erbschaftsteuer in erheblichem Umfang solche Nachlassverbindlichkeiten zu übernehmen sind, kann zwar § 28 ErbStG nicht angewendet werden, es kann jedoch eine Stundung nach § 222 AO in Betracht kommen. <sup>8</sup>In den Fällen des Absatzes 5 gelten Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und Satz 4 sowie Absatz 4 entsprechend. <sup>9</sup>In den Fällen des Absatzes 6 gelten Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und Absatz 4 entsprechend.

(8) Bei einem Erwerb von Todes wegen erfolgt die Stundung nach Absatz 5 bis 7 zinslos. In allen übrigen Fällen ist die Stundung zinspflichtig (§§ 234, 238 AO).

### **Zu § 28a ErbStG**

#### **R E 28a.1 Verschonungsbedarfsprüfung - Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Wenn der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG den Schwellenwert von 26 Millionen EUR überschreitet und der Erwerber keinen Antrag nach § 13c ErbStG gestellt hat, wird die Steuer ohne Verschonung für das begünstigte Vermögen festgesetzt. <sup>2</sup>Auf Antrag des Erwerbers wird eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG durchgeführt. <sup>3</sup>Diese kann zu einem teilweisen oder vollständigen Erlass der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer führen. <sup>4</sup>Der Vorwegabschlag bis zu 30 Prozent nach § 13a Absatz 9 ErbStG ist vor Prüfung des Schwellenwerts von 26 Millionen EUR und vor Anwendung der Verschonungsbedarfsprüfung zu berücksichtigen (§ 13a Absatz 9 ErbStG; > R E 13a.20).

(2) <sup>1</sup>Der Erwerber muss den Antrag auf Erlass nach § 28a Absatz 1 Satz 1 ErbStG bei dem für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich stellen oder zur Niederschrift erklären. <sup>2</sup>Er kann den Antrag unabhängig vom Eintritt der materiellen Bestandskraft der Erbschaft- oder Schenkungsteuerfestsetzung bis zum Eintritt der Zahlungsverjährung stellen; ein Widerruf des Antrags ist möglich. <sup>3</sup>Der Antrag ist ausgeschlossen, wenn der Erwerber bereits unwiderruflich beantragt hat, das Abschmelzmodell nach § 13c ErbStG anzuwenden (§§ 13c Absatz 2 Satz 6, 28a Absatz 8 ErbStG).

(3) Für die Anwendung des § 28a ErbStG ist die auf das insgesamt erworbene begünstigte Vermögen entfallende Steuer maßgeblich.

(4) Entfällt der Vorwegabschlag nach § 13a Absatz 9 Satz 5 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit, ist für die festgesetzte, auf den geänderten Wert des begünstigten Vermögens entfallende Steuer auf Antrag die Verschonungsbedarfsprüfung durchzuführen.

(5) Die auf das begünstigte Vermögen nach § 13b Absatz 2 ErbStG entfallende Steuer ist wie folgt zu berechnen:

1. Die tarifliche Steuer nach § 19 ErbStG auf den gesamten steuerpflichtigen Erwerb ist um die anzurechnende Steuer auf einen Vorerwerb nach § 14 Absatz 1 ErbStG zu kürzen.
2. Die danach verbleibende Steuer ist nach dem Verhältnis des Werts des begünstigten Vermögens - gegebenenfalls nach Abzug des Vorwegabschlags nach § 13a Absatz 9 ErbStG und nach Abzug der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten (§ 10 Absatz 5 und 6 ErbStG) - zum Wert des gesamten Vermögensanfalls nach Abzug der mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden abzugsfähigen Schulden und Lasten aufzuteilen.
3. Sind für das begünstigte Vermögen die Voraussetzungen der §§ 19a, 21 oder 27 ErbStG erfüllt, sind der Ermäßigungsbetrag nach § 19a ErbStG, die darauf entfallende Ermäßigung nach § 27 ErbStG bzw. die darauf entfallende, nach § 21 ErbStG anrechenbare Steuer abzuziehen.

#### **R E 28a.2 Verfügbares Vermögen**

(1) <sup>1</sup>Ein Erlass kommt nur für den Teil der auf das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG entfallenden Steuer in Betracht, den der Erwerber nicht aus seinem verfügbaren Vermögen begleichen kann. <sup>2</sup>Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erkennt in § 13 ErbStG an, dass bestimmtes Vermögen für die Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stehen sollte, z. B. Haus-

rat, Familienheim. <sup>3</sup>Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei einer Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern unter Umständen andere Steuern anfallen oder bei einer eventuellen Beleihung von Wirtschaftsgütern und Vermögensgegenständen eine Beleihung zu 100 Prozent ihres Verkehrswerts in der Regel nicht zu realisieren ist. <sup>4</sup>Da der zu wahrende Kernbestand des Vermögens nicht zweifelsfrei abgegrenzt werden kann, ist das übrige Vermögen nach § 28a Absatz 2 ErbStG typisierend mit einem Anteil von 50 Prozent einzubeziehen. <sup>5</sup>Bei der Prüfung ist abzustellen auf die Summe der gemeinen Werte des Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen des § 13b Absatz 2 ErbStG gehört bzw. gehören würde. <sup>6</sup>Das gilt unabhängig davon, ob es im Rahmen der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangen ist oder dem Erwerber im Besteuerungszeitpunkt bereits gehörte. <sup>7</sup>Zum verfügbaren Vermögen gehören insbesondere

1. das nicht nach § 13b Absatz 1 ErbStG begünstigungsfähige Vermögen, z. B. Anteile an Kapitalgesellschaften, die die Mindestbeteiligung nach § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG nicht erreichen, ausländisches Betriebsvermögen in einem Drittstaat, Privatvermögen (Kapitalvermögen, Grundstücke, übriges Vermögen),
2. das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen, das zu einer wirtschaftlichen Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Absatz 1 ErbStG gehört (steuerpflichtiger Wert des Verwaltungsvermögens, > R E 13b.9 Absatz 2),
3. Vermögen, das nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, z. B. Vermögen, das nicht der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 2 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG unterliegt oder nach einem DBA von der Besteuerung ausgenommen ist.

(2) <sup>1</sup>Im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung sind allein die Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt maßgeblich. <sup>2</sup>Der Bestand und der Wert des verfügbaren Vermögens sind auf diesen Stichtag zu ermitteln. <sup>3</sup>Nicht maßgebend sind unter anderem der Zeitpunkt der Steuerfestsetzung, des Erlassantrags nach § 28a Absatz 1 ErbStG oder des Ergehens des Verwaltungsakts über einen Erlass nach § 28a Absatz 1 ErbStG. <sup>4</sup>Anzusetzen ist jeweils der Nettowert des einzubeziehenden Vermögens. <sup>5</sup>Bei der Berechnung des Nettowerts sind Schulden und Lasten einschließlich der Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Absatz 5 ErbStG sowie Gegenleistungen im Fall einer Schenkung abzuziehen. <sup>6</sup>Die auf den steuerpflichtigen Erwerb entfallende Steuer mindert den Wert des verfügbaren Vermögens nicht. <sup>7</sup>Bei der Ermittlung des Werts des verfügbaren Vermögens sind Steuerbefreiungen, z. B. für Hausrat, Kulturgüter oder ein Familienheim, unbeachtlich. <sup>8</sup>Wurden im Rahmen der Steuerberechnung aufgrund dieser Steuerbefreiungen Schulden nach § 10 Absatz 6 ErbStG nur eingeschränkt abgezogen, sind diese bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens ungekürzt abzuziehen. <sup>9</sup>Ebenfalls unbeachtlich ist, dass der Erwerber gegebenenfalls nicht frei über das Vermögen verfügen kann, weil es z. B. in einer wirtschaftlichen Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Absatz 1 ErbStG gebunden ist. <sup>10</sup>Die durch einen späteren Verkauf verfügbaren Vermögens anfallenden anderen Steuern, z. B. Einkommensteuer oder Grunderwerbsteuer, mindern das verfügbare Vermögen nicht. <sup>11</sup>Bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens sind keine persönlichen Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG) zu berücksichtigen.

(3) <sup>1</sup>Der Wert des zugleich übergegangenen Vermögens im Sinne des § 28a Absatz 2 Nummer 1 ErbStG ist jeweils mit den für die Steuerfestsetzung maßgeblichen - gegebenenfalls festgestellten - gemeinen Werten zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Im Rahmen der Ermittlung des verfügbaren Vermögens sind zusätzlich zu ermitteln:

1. der Wert des zugleich übergegangenen Vermögens, das im Rahmen der Steuerfestsetzung auf Grund einer Steuerbefreiung nicht berücksichtigt wurde, oder nach einem DBA von der Besteuerung ausgenommen ist und
2. der Wert des Vermögens, das dem Erwerber im Besteuerungszeitpunkt bereits gehört (§ 28a Absatz 2 Nummer 2 ErbStG).

<sup>3</sup>Die Werte dieser Vermögensgegenstände sind gegebenenfalls nach §§ 151 ff. BewG festzustellen. <sup>4</sup>Gehört zum vorhandenen Vermögen des Erwerbers eine wirtschaftliche Einheit des begünstigungsfähigen Vermögens nach § 13b Absatz 1 ErbStG, sind neben der Wertfeststellung auch die Feststellungen nach § 13b Absatz 10 ErbStG durchzuführen (> R E 13b.30). <sup>5</sup>Feststellungen zur Lohnsummenregelung nach § 13a Absatz 4 ErbStG unterbleiben.

### **R E 28a.3 Stundung**

<sup>1</sup>Eine Stundung nach § 28a Absatz 3 ErbStG bis zu sechs Monaten kommt nur in Betracht für die Steuer, die auf das erworbene begünstigte Vermögen entfällt und die nicht nach § 28a Absatz 1 ErbStG erlassen wurde. <sup>2</sup>§ 28 Absatz 1 ErbStG und § 222 AO bleiben unberührt (> R E 28). <sup>3</sup>Eine Stundung der Steuer, die auf das zugleich übergegangene nicht begünstigte Vermögen entfällt, ist nach § 28a Absatz 3 ErbStG nicht möglich.

### **R E 28a.4 Nachträglicher Wegfall der Erlassbedingungen**

(1) <sup>1</sup>Verstößt der Erwerber innerhalb der für die Optionsverschonung maßgebenden Lohnsummen- oder Behaltensfrist von sieben Jahren gegen die Lohnsummen- oder Behaltensregelungen (> R E 13a.9, 13a.19 und 13a.21), ist der unter dem Vorbehalt des Widerrufs stehende Verwaltungsakt über den Erlass mit Wirkung für die Vergangenheit ganz oder teilweise zu widerrufen (§ 28a Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 und 2, Satz 2 und 3 ErbStG). <sup>2</sup>Die zunächst erloschene Steuer lebt ganz oder teilweise wieder auf. <sup>3</sup>Der Umfang des rückwirkenden Wegfalls des Erlasses richtet sich nach den Regelungen der Optionsverschonung (> R E 13a.9 und 13a.19).

(2) <sup>1</sup>Erhält der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Besteuerungszeitpunkt durch Schenkung oder von Todes wegen weiteres Vermögen, das verfügbares Vermögen im Sinne des § 28a Absatz 2 ErbStG darstellt, ist der unter dem Vorbehalt des Widerrufs stehende Verwaltungsakt über den Erlass mit Wirkung für die Vergangenheit zu widerrufen (§ 28a Absatz 4 Satz 1 Nummer 3, Satz 2 und 3 ErbStG). <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig von der Person des Zuwendenden und davon, ob beziehungsweise in welchem Umfang der Erwerb dem ErbStG unterliegt. <sup>3</sup>Aus Vereinfachungsgründen sind übliche Gelegenheitsgeschenke im Sinne des § 13 Absatz 1 Nummer 14 ErbStG unbeachtlich. <sup>4</sup>Die zunächst erloschene Steuer lebt vollständig wieder auf. <sup>5</sup>Der Erwerber kann einen erneuten Antrag nach § 28a Absatz 1 ErbStG stellen. <sup>6</sup>Im Rahmen der erneuten Verschonungsbedarfsprüfung ist das zum Besteuerungszeitpunkt des Erwerbs, für den der Erlass gewährt wurde, ermittelte verfügbare Vermögen um 50 Prozent des gemeinen Werts des hinzuerworbenen Vermögens zu erhöhen. <sup>7</sup>Anzusetzen ist der Nettowert des hinzuerworbenen Vermögens. <sup>8</sup>Die auf den Hinzuerwerb entfallende Steuer mindert den Wert des verfügbaren Vermögens nicht. <sup>9</sup>Für das hinzuerworbene Vermögen sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Hinzuerwerbs maßgeblich. <sup>10</sup>Hinsichtlich dessen Ermittlung sind R E 28a.2 Absatz 2 und 3 entsprechend anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Der unter dem Vorbehalt des Widerrufs stehende Verwaltungsakt über den Erlass ist mit Wirkung für die Vergangenheit zu widerrufen, wenn nach dem Erlass des Verwaltungsakts

1. für das verfügbare Vermögen oder Teile davon Feststellungsbescheide nach § 151 Absatz 1 Satz 1 BewG oder § 13b Absatz 10 Satz 1 erstmals erlassen oder geändert werden und die festgestellten Werte von den beim Erlass zugrunde gelegten Werten abweichen. Dies gilt auch für den Fall, in dem ein Feststellungsbescheid für das verfügbare Vermögen aufgehoben wird.
2. die dem Erlass zugrundeliegende Steuerfestsetzung geändert wird oder
3. begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 ErbStG aufgrund einer Verpflichtung an Dritte weiterübertragen wird.

<sup>2</sup>Die zunächst erloschene Steuer lebt vollständig wieder auf. <sup>3</sup>Der Erwerber kann einen erneuten Antrag nach § 28a Absatz 1 ErbStG stellen.

### **R E 28a.5 Ergänzende Vorschriften bei der Verschonungsbedarfsprüfung**

Folgende ergänzende Vorschriften sind zu beachten:

1. Zu den Folgen einer Weitergabepflichtung oder einer Nachlassteilung: § 28a Absatz 1 Satz 2 bis 5 ErbStG. Zu Einzelheiten > R E 13a.11;
2. zu den Anzeigepflichten des Erwerbers in den Fällen eines Verstoßes gegen die Lohnsummen- oder Behaltensregelungen oder eines Hinzuerwerbs verfügbaren Vermögens: § 28a Absatz 5 ErbStG. Zu Einzelheiten > R E 13a.9 und 13a.12;
3. zu dem Hinausschieben des Endes der Zahlungsverjährungsfrist bei Verstoß gegen die in Nummer 2 genannten Regelungen: § 28a Absatz 6 ErbStG.



### **R E 28a.6 Begünstigte Erwerbe bei Familienstiftungen**

<sup>1</sup>Die Verschonungsbedarfsprüfung des § 28a ErbStG wird auf Antrag auch bei der Bemessung der Ersatzerbschaftsteuer einer Familienstiftung oder eines Familienvereins (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) gewährt, soweit zum Vermögen der Stiftung oder des Vereins begünstigtes Vermögen (§ 13b Absatz 2 ErbStG) gehört. <sup>2</sup>Wegen der Definition der Familienstiftung > R E 1.2. <sup>3</sup>Beim Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Absatz 1 Nummer 8 ErbStG) kommt die Verschonungsbedarfsprüfung ebenfalls in Betracht.

#### **Zu § 29 ErbStG**

### **R E 29 Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen**

<sup>1</sup>Nach § 29 Absatz 1 Nummer 1 ErbStG erlischt die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit, soweit ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts herausgegeben werden muss. <sup>2</sup>Gemäß § 29 Absatz 2 ErbStG ist der Erwerber für den Zeitraum, für den ihm die Nutzungen des zugewendeten Vermögens zugestanden haben, wie ein Nießbraucher zu behandeln. <sup>3</sup>Bei der vollständigen oder teilweisen Rückgängigmachung einer Schenkung steuerbegünstigten Vermögens ist die ursprünglich gewährte Steuerbegünstigung nicht anwendbar. <sup>4</sup>Der ursprüngliche Zuwendungsgegenstand wird durch einen neuen Zuwendungsgegenstand „fiktiver Nießbrauch“ ausgetauscht, für den keine Steuerbegünstigung in Betracht kommt. <sup>5</sup>Gleiches gilt in den Fällen des § 29 Absatz 1 Nummer 2 und 4 ErbStG.

#### **Zu § 30 ErbStG**

### **R E 30 Anzeigepflicht des Erwerbers**

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

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

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

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

#### **Zu § 31 ErbStG**

### **R E 31 Steuererklärung**

- unbesetzt -

**Zu § 32 ErbStG**

**R E 32 Bekanntgabe des Steuerbescheids an Vertreter**

- unbesetzt –

**Zu §§ 33 und 34 ErbStG**

**R E 33 Anzeigepflichten**

- unbesetzt –

**Zu § 37 ErbStG**

**R E 37 Anwendung des Gesetzes**

- unbesetzt –

## **III. Bewertungsgesetz**

### **A. Allgemeine Bewertungsvorschriften**

#### **Zu §§ 4 bis 8 BewG**

##### **R B 4 Bedingung und Befristung**

(1) <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 Erwerbsrecht oder eine vertraglich eingeräumte Erwerbspflicht 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 Absatz 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 B 9.1 Gemeiner Wert**

<sup>1</sup>Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. <sup>2</sup>Unter gewöhnlichem Geschäftsverkehr ist nach der Rechtsprechung der Handel zu verstehen, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not oder besonderen Rücksichten, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist.

##### **R B 9.2 Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse**

(1) <sup>1</sup>Zu den ungewöhnlichen Verhältnissen, die bei der Ermittlung des gemeinen Werts unberücksichtigt bleiben, zählen insbesondere Umstände, mit denen im Geschäftsverkehr bei der Schätzung des Werts eines Wirtschaftsguts üblicherweise nicht gerechnet werden muss. <sup>2</sup>Für die Ermittlung des gemeinen Werts können nur solche Verkaufspreise berücksichtigt werden, die unter üblichen Bedingungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen sind. <sup>3</sup>Vertragliche Preisvorgaben für die Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an Kapitalgesellschaften unterhalb des gemeinen Werts zählen zu den ungewöhnlichen Verhältnissen.

(2) <sup>1</sup>Zu den persönlichen Verhältnissen, die bei der Ermittlung des gemeinen Werts unberücksichtigt bleiben, zählen insbesondere Verfügungsbeschränkungen. <sup>2</sup>Verfügung in diesem Sinne ist die Übertragung des Eigentums an einem Vermögensgegenstand. <sup>3</sup>Zu den Verfügungsbeschränkungen zählen z. B. eine angeordnete Testamentsvollstreckung, die Anordnung einer Vor- oder Nacherbschaft oder einer Nachlassverwaltung. <sup>4</sup>Vertraglich vereinbarte Verfügungsbeschränkungen für Übertragungen von

Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Geschäfte unter Lebenden und im Todesfall gehören zu den persönlichen Verhältnissen, die bei der Wertermittlung nicht zu berücksichtigen sind.<sup>5</sup>Hierzu zählen insbesondere Regelungen, die eine Verfügung nur auf

- Mitgesellschafter,
- Angehörige,
- bestimmte Personengruppen, wie z. B. Familienstämme oder
- eine inländische Familienstiftung oder eine entsprechende ausländische Familienstiftung zulassen.

(3) Der Steuerpflichtige kann nachweisen, dass die ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse tatsächlich nicht zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert geführt haben.

### **R B 9.3 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 § 158 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 auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags durch einen Dritten (> § 3 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG), gilt dies sinngemäß.

### **R B 9.4 Erfindungen und Urheberrechte**

<sup>1</sup>Der gemeine Wert von Erfindungen oder Urheberrechten, die in Lizenz vergeben oder in sonstiger Weise gegen Entgelt einem Dritten zur Ausnutzung überlassen sind, wird in der Weise ermittelt, dass der Anspruch auf die in wiederkehrenden Zahlungen bestehende Gegenleistung kapitalisiert wird, soweit keine anderen geeigneten Bewertungsgrundlagen vorhanden sind. <sup>2</sup>Hierfür sind die vertraglichen Vereinbarungen mit dem Lizenznehmer maßgeblich. <sup>3</sup>Ist keine feste Lizenzgebühr vereinbart und die Vertragsdauer unbestimmt, kann auf die letzte vor dem Besteuerungszeitpunkt gezahlte Lizenzgebühr und eine Laufzeit von acht Jahren abgestellt werden. <sup>4</sup>Der Kapitalisierung ist der marktübliche Zinssatz zugrunde zu legen. <sup>5</sup>Es ist nicht zu beanstanden, wenn auf den Zinssatz abgestellt wird, den die Deutsche Bundesbank anhand der Zinsstrukturdaten aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen jeweils auf den ersten Börsentag des Jahres errechnet (Basiszins). <sup>6</sup>Der Basiszins ist um einen Zuschlag von 4,5 Prozent zu erhöhen. <sup>7</sup>Die Summe aus Basiszins und Zuschlag ergibt den Kapitalisierungszinssatz. <sup>8</sup>Dieser Zinssatz ist für alle Wertermittlungen auf Bewertungsstichtage in diesem Jahr anzuwenden.

### **R B 9.5 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 B 11.1 Notierte Wertpapiere, Aktien und Anteile sowie Investmentzertifikate**

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

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

1. soweit sie Anteile an Kapitalgesellschaften verbriefen, mit dem gemeinen Wert nach § 11 Absatz 2 BewG und
2. soweit sie Forderungsrechte verbriefen, mit dem sich nach § 12 Absatz 1 BewG ergebenden Wert.<sup>2</sup>Dabei sind vom Nennwert abweichende Kursnotierungen für vergleichbare oder ähnlich ausgestattete festverzinsliche Wertpapiere als besonderer Umstand im Sinne des § 12 Absatz 1 BewG anzusehen, der auch hier einen vom Nennwert abweichenden Wertansatz rechtfertigt.<sup>3</sup>Pfandbriefe mit persönlicher Sonderausstattung ohne Kurswert sind in Anlehnung an die Kurse vergleichbarer Pfandbriefe zu bewerten.  
  
(3) <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.  
  
(4) <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 nicht notierter Stammaktien aus dem Börsenkurs der jungen Aktien oder Vorzugsaktien abzuleiten.<sup>3</sup>Dabei ist die unterschiedliche Ausstattung durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.  
  
(5) Anteilsscheine, die von Kapitalanlagegesellschaften und anderen Investmentgesellschaften ausgegeben worden sind, sind wie folgt anzusetzen:
  - An der Börse gehandelte Anteile mit dem Kurswert nach § 11 Absatz 1 BewG.<sup>2</sup>Der Kurswertansatz ist gegenüber dem Ansatz mit dem Rücknahmepreis (§ 11 Absatz 4 BewG) vorrangig.
  - Nicht an der Börse notierte Anteile mit dem Rücknahmepreis nach § 11 Absatz 4 BewG.<sup>2</sup>Der Rücknahmepreis ist der Preis, für den ein Anteil von der Investmentgesellschaft bindend zurückgenommen wird.<sup>3</sup>Er ergibt sich aus dem Inventarwert pro Anteil (Gesamtwert der im Vermögen eines Investmentfonds befindlichen Wertpapiere und Barmittel einschließlich eventueller Kassenbestände und sonstiger Vermögensgegenstände abzüglich Verkaufsspesen und Rücknahmekosten).

### **R B 11.2 Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften**

(1) <sup>1</sup>Der gemeine Wert nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft ist in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten.<sup>2</sup>Dabei sind jedoch nur Verkäufe zu berücksichtigen, die zum Bewertungsstichtag weniger als 1 Jahr zurückliegen.<sup>3</sup>Der gemeine Wert nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft kann auch aus einem einzigen Verkauf abgeleitet werden, wenn Gegenstand des Verkaufs nicht nur ein Zwerganteil ist oder der zu bewertende Anteil ebenfalls ein Zwerganteil ist.<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 Absatz 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 herauszurechnen, wenn ein solcher Zuschlag für den zu bewertenden Anteil nicht anzusetzen ist.<sup>8</sup>Hinsichtlich der Auswirkungen von Verfügungsbeschränkungen > R B 11.3.

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

### **R B 11.3 Verfügungsbeschränkungen**

(1) <sup>1</sup>Als gemeiner Wert ist der Preis maßgebend, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (> R B 9.1 und 9.2). <sup>2</sup>Der bei Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft tatsächlich erzielte Preis ist im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen, wenn er sich durch den Ausgleich widerstreitender Interessen von Verkäufer und Käufer gebildet hat. <sup>3</sup>Dürfen Anteile nach den vertraglichen Regelungen ausschließlich an bestimmte Personen (z. B. Mitglieder eines Familienstamms) veräußert werden, können hierin Verfügungsbeschränkungen bestehen, die nach §§ 9 Absatz 2 Satz 3, 9 Absatz 3 BewG nicht berücksichtigt werden.

(2) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige kann im Fall der Wertableitung aus Verkäufen nachweisen, dass die ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse tatsächlich nicht zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert geführt haben. <sup>2</sup>Dieser Nachweis muss entsprechend § 11 Absatz 2 Satz 2 und 3 BewG durch Vorlage eines Gutachtens unter Angabe des Substanzwerts geführt werden. <sup>3</sup>Bei der Ableitung des Werts aus Verkäufen unter fremden Dritten (§ 11 Absatz 2 Satz 2 1. Halbsatz BewG) ist der Substanzwert nicht als Untergrenze anzusetzen.

### **R B 11.4 Bewertung der Anteile an einer Kapitalgesellschaft in Sonderfällen**

(1) <sup>1</sup>Besondere Umstände, die bei der Ermittlung des gemeinen Werts im vereinfachten Ertragswertverfahren und beim Ansatz mit dem Substanzwert nicht hinreichend zum Ausdruck gekommen sind, können nicht durch Zu- und Abschläge berücksichtigt werden. <sup>2</sup>Dazu zählen insbesondere

- die nachhaltig unverhältnismäßig geringen Erträge bei einem großen Vermögen des Unternehmens,
- die schwere Verkäuflichkeit der Anteile,
- eine Zusammenfassung aller oder mehrerer Anteile in einer Hand,
- die bei einem Verkauf der Anteile bzw. einer Liquidation der Gesellschaft anfallenden Ertragsteuern,
- eine Unterkapitalisierung,
- das Fehlen eigener Betriebsgrundstücke und -gebäude und
- die Vorteile, die eine Kapitalgesellschaft aus der Verbindung zu anderen Unternehmen der Anteilseigner zieht.

<sup>3</sup>Als besondere Umstände, die bei der Ermittlung des gemeinen Werts nach allen Bewertungsverfahren nicht zu berücksichtigen sind, sind auch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse anzusehen (> R B 9.2).

(2) <sup>1</sup>Liegt der besondere Umstand darin, dass die Anteile an der Gesellschaft keinen Einfluss auf die Geschäftsführung gewähren, kommt bei der Ermittlung des Werts im vereinfachten Ertragswertverfahren und beim Ansatz des Substanzwerts kein Abschlag in Betracht. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für den Paketzuschlag (> R B 11.8 Absatz 2).

(3) <sup>1</sup>Wegen der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im vereinfachten Ertragswertverfahren bei Neugründungen (> R B 199.1 Absatz 4 und 6 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2). <sup>2</sup>Beim Ansatz des Substanzwerts bleibt der Umstand, dass es sich um eine Neugründung handelt, unberücksichtigt.

(4) <sup>1</sup>Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist grundsätzlich auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Gesellschaften anwendbar, zu deren Vermögen Anteile oder Beteiligungen an nachgeordneten Gesellschaften gehören. <sup>2</sup>Allerdings ist bei komplexen Strukturen von verbundenen Unternehmen dessen Anwendung grundsätzlich ausgeschlossen (> R B 199.1 Absatz 4 und 6 Satz 1 Nummer 1). <sup>3</sup>Sofern das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet wird, sind Anteile und Beteiligungen an nachgeordneten Gesellschaften mit ihrem eigenständig ermittelten gemeinen Wert anzusetzen (§ 200 Absatz 2 und 3 BewG). <sup>4</sup>Entsprechendes gilt bei der Ermittlung des Substanzwerts, der jedoch nur anzusetzen ist, wenn die Prüfung ergibt, dass er höher ist als der im vereinfachten Ertragswertverfahren oder unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten des Unternehmens oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelte Wert (§ 11 Absatz 2 Satz 2 und 3 BewG).

(5) <sup>1</sup>Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist grundsätzlich auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Organgesellschaften oder Organträgergesellschaften anwendbar. <sup>2</sup>Allerdings ist bei komplexen Strukturen von verbundenen Unternehmen dessen Anwendung grundsätzlich ausgeschlossen (> R B 199.1 Absatz 4 und 6 Satz 1 Nummer 1). <sup>3</sup>Sofern das vereinfachte Ertragswertverfahren bei der Organgesellschaft angewendet wird, sind dabei deren Betriebsergebnisse anzusetzen. <sup>4</sup>Bei

der Ermittlung der Betriebsergebnisse sind der Aufwand aus Gewinnabführungen an den Organträger und der Ertrag aus Verlustübernahmen des Organträgers nicht zu berücksichtigen (§ 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 BewG). <sup>5</sup>Die Betriebsergebnisse sind um den darauf entfallenden pauschalen Ertragsteueraufwand zu kürzen (§ 202 Absatz 3 BewG). <sup>6</sup>Sofern das vereinfachte Ertragswertverfahren bei der Organträgergesellschaft angewendet wird, ist dabei die Beteiligung an der Organgesellschaft mit ihrem eigenständig ermittelten gemeinen Wert anzusetzen (§ 200 Absatz 2 und 3 BewG). <sup>7</sup>Die Betriebsergebnisse der Organträgergesellschaft sind um den Aufwand aus der Übernahme von Verlusten der Organgesellschaft zu erhöhen (§ 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe f BewG) und den Ertrag aus Gewinnabführungen der Organgesellschaft zu kürzen (§ 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe f BewG). <sup>8</sup>Die verbleibenden Betriebsergebnisse sind um den pauschalen Ertragsteueraufwand zu kürzen (§ 202 Absatz 3 BewG). <sup>9</sup>Ein zusätzlicher Abzug von Ertragsteueraufwand auf die Erträge der Organgesellschaft ist bei der Organträgergesellschaft ausgeschlossen. <sup>10</sup>Absatz 4 Sätze 3 und 4 gelten entsprechend.

(6) <sup>1</sup>Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an einer GmbH, die Komplementärin einer GmbH & Co. KG ist, anwendbar. <sup>2</sup>Bei Anteilen an einer Komplementär-GmbH liegt jedoch regelmäßig ein Fall von geringer Bedeutung vor, wenn sie zusammen mit der (anteiligen) Beteiligung an der GmbH & Co. KG übertragen werden und die Komplementär-GmbH neben der Kostenerstattung für die Geschäftsführung der KG nur ein Entgelt für die Übernahme des Haftungsrisikos erhält, aber keine Geschäfte im eigenen Namen betreibt. <sup>3</sup>Ist in der Feststellungserklärung der KG der Substanzwert der Anteile an der Komplementär-GmbH angegeben, kann dieser grundsätzlich übernommen werden.

(7) <sup>1</sup>Bei Anteilen an einer Gesellschaft in Liquidation ist als gemeiner Wert in der Regel der Substanzwert anzusetzen. <sup>2</sup>Es bestehen keine Bedenken, den Liquidationswert anzusetzen (> R B 11.5 Absatz 9).

(8) <sup>1</sup>Sind Anteile an einer Gesellschaft mit ungleichen Rechten ausgestattet, ist deren Berücksichtigung weder im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens noch beim Substanzwert möglich. <sup>2</sup>Bei der Aufteilung des Gesamtwerts der Gesellschaft auf die Anteile können diese jedoch berücksichtigt werden (> R B 97.6).

(9) <sup>1</sup>Hält die Kapitalgesellschaft, deren Anteile zu bewerten sind, eigene Anteile, wirkt sich dies nicht auf die Bewertung der Gesellschaft aus. <sup>2</sup>Die eigenen Anteile sind erst im Rahmen der Aufteilung des Werts der Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Sie mindern den Wert des gesamten Nennkapitals um ihren Nennwert (> R B 97.6 Absatz 1).

(10) <sup>1</sup>Der gemeine Wert nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft kann aufgrund der Haftungsbeschränkung des Gesellschafters nicht negativ sein, auch wenn der Wert des Betriebsvermögens der Gesellschaft, der sich aus einem Gutachten, nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren oder als Substanzwert ergibt, negativ ist. <sup>2</sup>Der Wert nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften ist in diesem Fall mit 0 EUR festzustellen. <sup>3</sup>Soweit die Einlage des Gesellschafters noch nicht oder noch nicht vollständig erbracht wurde, hat dies keine Auswirkung auf den gemeinen Wert der Anteile. <sup>4</sup>In Erbfällen liegt bei unmittelbarer Beteiligung hinsichtlich der ausstehenden Einlage eine Nachlassverbindlichkeit i. S. d. § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG vor und bei Schenkungen eine Gegenleistung, unabhängig davon, ob diese bereits eingefordert wurde. <sup>5</sup>Bei mittelbaren Beteiligungen ist im mehrstufigen Feststellungsverfahren die ausstehende Einlage im Rahmen der Bewertung der übergeordneten Gesellschaft zu berücksichtigen.

### **R B 11.5 Substanzwert**

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

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

(3) <sup>1</sup>Bei Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften im Sinne der §§ 95 bis 97 BewG richtet sich der Umfang des Betriebsvermögens somit nach der Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen am Bewertungsstichtag (> R B 95, 97.1 bis 97.3, 99, 103.1 bis 103.3). <sup>2</sup>Aktive und passive Wirtschaftsgüter gehören auch dann dem Grunde nach zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen, wenn für sie ein steuerliches Aktivierungs- oder Passivierungsverbot besteht. <sup>3</sup>Eine handelsrechtlich gebotene Rückstellung (z. B. Drohverlustrückstellung), die steuerlich nicht passiviert werden darf (§ 5 Absatz 4a Satz 1 EStG), ist bei der Ermittlung des Substanzwerts gleichwohl anzusetzen. <sup>4</sup>Zum Betriebsvermögen gehören auch selbst geschaffene oder entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. Patente, Lizenzen, Warenzeichen, Markenrechte, Konzessionen, Bierlieferrechte). <sup>5</sup>Geschäftswert-, firmenwert- oder praxiswertbildende Faktoren, denen ein eigenständiger Wert zugewiesen werden kann (z. B. Kundenstamm, Know-how) sind mit einzubeziehen, unabhängig davon, ob sie selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurden. <sup>6</sup>Zum Betriebsvermögen gehörende Genossenschaftsanteile sind grundsätzlich im Rahmen der Ermittlung des Substanzwerts als Kapitalforderungen nach § 12 BewG mit dem Nennwert zu bewerten. <sup>7</sup>Eine zukünftige Ertragsteuerbelastung (latente Ertragsteuern) ist nicht wertmindernd zu berücksichtigen.

(4) Rücklagen und Ausgleichsposten mit Rücklagencharakter sind im Allgemeinen nicht abzugsfähig, weil sie Eigenkapitalcharakter haben (> R B 103.1 Absatz 2).

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

(6) <sup>1</sup>Der gemeine Wert von Erfindungen oder Urheberrechten, die in Lizenz vergeben oder in sonstiger Weise gegen Entgelt einem Dritten zur Ausnutzung überlassen sind, wird in der Weise ermittelt, dass der Anspruch auf die in wiederkehrenden Zahlungen bestehende Gegenleistung kapitalisiert wird, soweit keine anderen geeigneten Bewertungsgrundlagen vorhanden sind. <sup>2</sup>Hierfür sind die vertraglichen Vereinbarungen mit dem Lizenznehmer maßgeblich. <sup>3</sup>Ist keine feste Lizenzgebühr vereinbart und die Vertragsdauer unbestimmt, kann auf die letzte vor dem Besteuerungszeitpunkt gezahlte Lizenzgebühr und eine Laufzeit von acht Jahren abgestellt werden. <sup>4</sup>Der Kapitalisierung ist der marktübliche Zinssatz zugrunde zu legen. <sup>5</sup>Es ist nicht zu beanstanden, wenn auf den Zinssatz abgestellt wird, den die Deutsche Bundesbank anhand der Zinsstrukturdaten aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen jeweils auf den ersten Börsentag des Jahres errechnet (Basiszins). <sup>6</sup>Der Basiszins ist um einen Zuschlag von 4,5 Prozent zu erhöhen. <sup>7</sup>Die Summe aus Basiszins und Zuschlag ergibt den Kapitalisierungszinssatz. <sup>8</sup>Dieser Zinssatz ist für alle Wertermittlungen auf Bewertungsstichtage in diesem Jahr anzuwenden.

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

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

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

### **R B 11.6 Ermittlung des Substanzwerts**

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

(2) <sup>1</sup>Stimmt der Bewertungsstichtag nicht mit dem Schluss des Wirtschaftsjahrs überein, auf den die Kapitalgesellschaft einen regelmäßigen jährlichen Abschluss macht, und erstellt die Kapitalgesellschaft



keinen Zwischenabschluss, der den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entspricht, kann aus Vereinfachungsgründen der Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft zum Bewertungsstichtag aus der auf den Schluss des letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahrs erstellten Vermögensaufstellung abgeleitet werden (Absatz 3), sofern dies im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt und deshalb eine besondere Ermittlung des Substanzwerts auf den Bewertungsstichtag vorzunehmen ist. <sup>2</sup>Dabei ist zunächst der Saldo der gemeinen Werte für die Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen Abzüge zum Abschlusszeitpunkt zu bilden, die bei der Ermittlung des Substanzwerts der Kapitalgesellschaft anzusetzen sind (Ausgangswert).

(3) <sup>1</sup>Aus dem Ausgangswert (Absatz 2) ist der Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf den Bewertungsstichtag unter vereinfachter Berücksichtigung der im Vermögen der Kapitalgesellschaft bis zum Bewertungsstichtag eingetretenen Veränderungen abzuleiten. <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 Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag 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 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>Dazu gehören auch Erhaltungsaufwendungen für betrieblichen Grundbesitz, die den Grundbesitzwert zwar wegen der für den Grundbesitz geltenden Bewertungsmethoden nicht erhöhen, aber mit dem Ansatz des Grundbesitzwerts abgegolten sind. <sup>5</sup>Gewinn oder Verlust und Abschreibungen oder andere Aufwendungen bis zum Bewertungsstichtag sind, soweit dies nicht im Einzelfall zu unangemessenen Ergebnissen führt, zeitanteilig aus den entsprechenden Jahresbeträgen zu berechnen;
2. Berücksichtigung von Vermögensänderungen infolge Veräußerung oder Erwerb von Anlagevermögen, insbesondere von Betriebsgrundstücken, Wertpapieren, Anteilen und Genussscheinen von Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften, soweit sie sich nicht bereits nach Nummer 1 ausgewirkt haben;
3. Vermögensabfluss durch Gewinnausschüttungen;
4. Vermögenszuführungen oder -abflüsse infolge von Kapitalerhöhungen oder Kapitalherabsetzungen;
5. Vermögenszuführungen durch verdeckte Einlagen.

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

### **R B 11.7 Gemeiner Wert nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften**

Der gemeine Wert eines nicht notierten Anteils an einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich grundsätzlich nach dem Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft zum Bewertungsstichtag (> R B 97.6).

### **R B 11.8 Paketzuschlag**

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

(2) <sup>1</sup>Der Paketzuschlag kommt sowohl beim Ansatz von Kurswerten als auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts durch Ableitung aus Verkäufen in Betracht. <sup>2</sup>Wird der gemeine Wert in einem Ertragswertverfahren oder nach einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nicht-steuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelt, ist - unter den Voraussetzungen des § 11 Absatz 3 BewG - der Paketzuschlag erforderlich, wenn die in § 11 Absatz 3 BewG genannten Umstände bei der Wertermittlung nicht berücksichtigt werden. <sup>3</sup>Im vereinfachten Ertragswertverfahren (> R B 199.1) ist in

der Regel kein Paketzuschlag vorzunehmen. <sup>4</sup>Ein Abschlag wegen fehlenden Einflusses auf die Geschäftsführung kommt in diesen Fällen nicht in Betracht. <sup>5</sup>Ein Paketzuschlag ist in den Fällen der Bewertung mit dem Substanzwert nicht vorzunehmen.

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

(4) <sup>1</sup>Gehen Anteile an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 25 Prozent von einem Erblasser auf mehrere Erben über, ist ein Paketzuschlag auch dann vorzunehmen, wenn die anschließende (quotale) Aufteilung unter den Erben dazu führt, dass jeder der Erben nur eine Beteiligung von weniger als 25 Prozent erhält. <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.

(5) <sup>1</sup>Wenn neben den Erben ein Vermächtnisnehmer einen schuldrechtlichen Anspruch auf Anteile erlangt, bei dessen Erfüllung die den Erben verbleibende Beteiligung weniger als 25 Prozent beträgt, kann der Verlust dieses Einflusses – bezogen auf den Bewertungsstichtag – eine wirtschaftliche Änderung sein, die einen Paketzuschlag für die von den Erben erworbene Beteiligung nicht mehr rechtfertigt. <sup>2</sup>Der Anspruch des Vermächtnisnehmers ist danach zu bewerten, ob die ihm vermachten Anteile mehr als 25 Prozent betragen. <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 Bewertungsstichtag - beschränkt, und berührt damit den Paketzuschlag für die von den Erben erworbene Beteiligung nicht.

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

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

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

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

## **Zu § 12 BewG**

### **R B 12.1 Kapitalforderungen und Schulden**

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

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

(2) <sup>1</sup>Eine niedrig verzinsliche Kapitalforderung oder Schuld, die unter dem Nennwert anzusetzen ist, kann angenommen werden, wenn die Verzinsung unter 3 Prozent liegt und die Kündbarkeit am Veranlagungsstichtag für längere Zeit, d.h. für mindestens vier Jahre, eingeschränkt oder ausgeschlossen ist. <sup>2</sup>Stehen einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Kapitalforderung an Stelle der Zinsen oder

neben den Zinsen andere wirtschaftliche Vorteile gegenüber kommt eine Bewertung unter dem Nennwert nicht in Betracht; dies gilt entsprechend, wenn einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Kapitalschuld an Stelle der Zinsen oder neben den Zinsen andere wirtschaftliche Nachteile gegenüberstehen. <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 Prozent 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 Zweifelhaftheit 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 B 12.2 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 zurück erhält. <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 B 12.3 Zero-Bonds**

(1) <sup>1</sup>Börsennotierte Zero-Bonds sind mit dem niedrigsten im Besteuerungszeitpunkt für sie im amtlichen Handel notierten Kurs anzusetzen (§ 11 Absatz 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 nicht notierte 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 B 12.2 für Finanzierungsschätze zu ermitteln.

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

### **R B 12.4 Einlage des typischen stillen Gesellschafters**

<sup>1</sup>Die Einlage eines typischen stillen Gesellschafters ist eine Kapitalforderung und grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen. <sup>2</sup>Ist die Kündigung der Einlage am Besteuerungszeitpunkt für längere Zeit ausgeschlossen und liegt der Durchschnittsertrag über 9 Prozent, ist der Nennwert der Vermögenseinlage um den fünffachen Unterschiedsbetrag zwischen dem Durchschnittsertrag und der Verzinsung um 9 Prozent zu erhöhen. <sup>3</sup>Bei einem Durchschnittsertrag unter 3 Prozent der Vermögenseinlage ist, soweit die Kündigung der Einlage am Bewertungsstichtag für längere Zeit ausgeschlossen ist, der Nennwert um den fünffachen Unterschiedsbetrag zwischen 3 Prozent 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 Kündigung ist für längere Zeit ausgeschlossen, wenn das Gesellschaftsverhältnis im Besteuerungszeitpunkt noch mehr als 5 Jahre währen wird.

### **Zu §§ 13 bis 16 BewG**

#### **R B 13 Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechte**

<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 Absatz 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. Betriebsvermögen**

### **Zu §§ 95 und 96 BewG**

#### **R B 95 Begriff und Umfang des Betriebsvermögens**

(1) <sup>1</sup>Das Betriebsvermögen umfasst alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Absatz 1 und 2 EStG, das sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, soweit das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in Verbindung mit dem Bewertungsgesetz nicht ausdrücklich etwas anderes vorschreibt oder zulässt. <sup>2</sup>Dem Gewerbebetrieb steht die Ausübung eines freien Berufs im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 1 EStG gleich (§ 96 BewG).

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

1. Gewinnansprüchen gegen eine beherrschte Gesellschaft als sonstigem Abzug bei der beherrschten Gesellschaft (§ 103 Absatz 2 BewG),
2. Rücklagen (§ 103 Absatz 3 BewG),
3. Bilanzposten im Sinne des § 137 BewG,
4. selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie geschäftswert-, firmenwert- oder praxismwertbildenden Faktoren, denen ein eigenständiger Wert zugewiesen werden kann, z. B. Kundenstamm, Know-how (> R B 11.5 Absatz 3 Satz 4 und 5),
5. Rückstellungen (> R B 11.5 Absatz 3 Satz 3).

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

## **Zu § 97 BewG**

### **R B 97.1 Betriebsvermögen von Personengesellschaften**

(1) <sup>1</sup>In den Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft (§ 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG) sind entsprechend der ertragsteuerlichen Regelung einzubeziehen:

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

<sup>2</sup>Die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft geht der Zurechnung zum Betriebsvermögen des Gesellschafters vor (§ 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 Satz 2 BewG). <sup>3</sup>Das einem Gesellschafter oder mehreren Gesellschaftern gehörende Grundstück, das den betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft dient, ist nicht Grundvermögen des Gesellschafters bzw. der Gesellschafter, sondern gehört als Betriebsgrundstück zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft (§ 97 Absatz 1 Nummer 5 Satz 2 BewG). <sup>4</sup>Ein einem Gesellschafter oder mehreren Gesellschaftern gehörendes Grundstück ist bei teilweiser Nutzung zu betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft entsprechend der ertragsteuerlichen Grundsätze aufzuteilen. <sup>5</sup>Ein zum Gesamthandsvermögen gehörendes Grundstück kann dann nicht Betriebsvermögen sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient. <sup>6</sup>Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für die mehrstöckige Personengesellschaft (§ 95 Absatz 1 Satz 1 BewG in Verbindung mit § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG).

(2) <sup>1</sup>Forderungen und Schulden der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft sind einzu-  
beziehen, 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 Gesamt-  
handsbilanz auszuweisen ist, kein entsprechender Schuldposten in einer Sonderbilanz dieses Gesell-  
schafers gegenüber, kann bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens die entsprechende  
Schuld nicht berücksichtigt werden. <sup>3</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 Gesell-  
schafter bzw. private Schulden des jeweiligen Gesellschafters zu behandeln.

(3) <sup>1</sup>Die Übernahme einer Bürgschaft durch einen Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Personen-  
gesellschaft aus betrieblichen Gründen führt für sich allein weder zum Ansatz einer Forderung noch  
einer Schuld. <sup>2</sup>Im Fall einer Inanspruchnahme des Gesellschafters aus der Bürgschaft gelten die ertrag-  
steuerlichen Grundsätze.

### **R B 97.2 Sonderbetriebsvermögen**

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

### **R B 97.3 Nießbrauch an einer Beteiligung an einer Personengesellschaft**

(1) <sup>1</sup>Wird im Rahmen eines Erwerbs von Todes wegen oder einer Schenkung unter Lebenden ein  
Nießbrauchsrecht an einem Anteil an einer Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Num-  
mer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 EStG eingeräumt oder die Ausübung eines solchen  
Nießbrauchsrechts einem anderen überlassen, richtet sich die Beurteilung nach der Ausgestaltung des  
Nießbrauchsrechts. <sup>2</sup>Der Zuwendungsgegenstand bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht. <sup>3</sup>Ob  
das zugewendete Vermögen zum Betriebsvermögen gehört, richtet sich jedoch nach den Grund-  
sätzen des Ertragsteuerrechts, denn nach § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG bilden alle einer inländischen  
Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 Satz 2  
EStG gehörenden Wirtschaftsgüter einen Gewerbebetrieb.

(2) <sup>1</sup>Ist das Nießbrauchsrecht so ausgestaltet, dass der Nießbraucher ertragsteuerrechtlich als Mit-  
unternehmer der Personengesellschaft anzusehen ist, gehört das Nießbrauchsrecht als immaterielles  
Wirtschaftsgut ertragsteuerrechtlich und damit auch bewertungsrechtlich zum Sonderbetriebsvermö-  
gen, da es unmittelbare und untrennbare Voraussetzung für die Erzielung der gewerblichen Einkünfte  
ist. <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, ob der Nießbraucher zivilrechtlich Gesellschafter der Personengesell-  
schaft ist. <sup>3</sup>Handelt es sich bei dem Nießbrauchsrecht ertragsteuerrechtlich um Sonderbetriebsvermö-  
gen bei der Personengesellschaft, sind die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens bei der Be-  
wertung des Betriebsvermögens mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen (§ 97 Absatz 1a Nummer 2  
BewG). <sup>4</sup>Für das Nießbrauchsrecht ist der Kapitalwert nach §§ 13 bis 16 BewG zu ermitteln.

(3) <sup>1</sup>Wenn das Nießbrauchsrecht nicht zum Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft  
gehört, weil der Nießbrauchsberechtigte ertragsteuerrechtlich nicht als Mitunternehmer anzusehen ist,  
liegt übriges Vermögen vor. <sup>2</sup>Die Bewertung erfolgt nach §§ 13 bis 16 BewG.

(4) Absatz 1 bis 3 gelten auch, wenn ein Nießbraucher auf seinen Nießbrauch verzichtet und dadurch  
eine Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers auf den Gesellschafter übergeht.

### **R B 97.4 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 Absatz 2 Nummer 2 AO, § 3 BewG). <sup>3</sup>Für Zwecke der Erbschaft- oder Schenkungsteuer muss nur der Gesellschaftsanteil bewertet werden, der Gegenstand des Erwerbs ist.

(2) <sup>1</sup>Der Wert des Gesamthandsvermögens (§ 109 Absatz 2 in Verbindung mit § 11 Absatz 2 BewG) ist wie folgt aufzuteilen:

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

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

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

(4) Der Wert des Anteils eines Gesellschafters ergibt sich vorbehaltlich der folgenden Absätze als Summe aus dem Anteil am Gesamthandsvermögen (Absatz 2) und dem Wert des Sonderbetriebsvermögens (Absatz 3).

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

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

### **R B 97.5 Besonderheiten bei Kommanditgesellschaften**

(1) <sup>1</sup>Bei einer Kommanditgesellschaft haften die Kommanditisten im Außenverhältnis für Schulden der Gesellschaft grundsätzlich nur bis zur Höhe ihrer im Handelsregister eingetragenen Haftsumme (§ 161 Absatz 1 i. V. m. § 171 Absatz 1 1. Halbsatz und § 172 Absatz 2 HGB). <sup>2</sup>Die Haftung ist ausgeschlossen, soweit der Kommanditist seine Einlage geleistet und nicht wieder zurückerhalten hat (§ 171 Absatz 1 2. Halbsatz i. V. m. § 172 Absatz 4 HGB).

(2) <sup>1</sup>Dem Kommanditisten kann grundsätzlich kein negativer Wert des Gesamthandsvermögens der Gesellschaft zugerechnet werden, wenn er seine Kommanditeinlage vollständig erbracht hat und soweit er nicht nachschusspflichtig ist. <sup>2</sup>Der Wert des Anteils des Kommanditisten am Gesamthandsvermögen ist in diesem Fall mit 0 EUR anzusetzen. <sup>3</sup>Abweichend von diesem Grundsatz gilt Folgendes:

1. Hat der Kommanditist seine Kommanditeinlage noch nicht oder noch nicht vollständig erbracht (ausstehende Pflichteinlage), ist ihm im Rahmen der Bewertung der Beteiligung der nach § 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG ermittelte Wert bis zur Höhe seiner ausstehenden Einlage als negativer Wert am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zuzurechnen.

2. In Fällen einer vertraglich vereinbarten Nachschusspflicht eines Kommanditisten kann diesem im Rahmen der Bewertung der Beteiligung der nach § 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG ermittelte Wert als negativer Wert am Gesamthandsvermögen bis zur Höhe seiner noch ausstehenden Nachschussverpflichtung zugerechnet werden.<sup>2</sup>Voraussetzung ist hierbei, dass der nachzuschießende Betrag zum Bewertungsstichtag bereits eingefordert war.

<sup>4</sup>Diese Sachverhalte werden bereits im Rahmen der Bewertung der Beteiligung berücksichtigt. <sup>5</sup>Demzufolge ist bei unmittelbarer Beteiligung in Erbfällen keine Nachlassverbindlichkeit i. S. d. § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzugsfähig und bei Schenkungen handelt es sich nicht um eine Gegenleistung. <sup>6</sup>Entsprechend ist eine ausstehende Pflichteinlage und eine ausstehende vertraglich vereinbarte Nachschusspflicht von übergeordneten Unternehmen ausschließlich über den Wert der Beteiligung zu erfassen. <sup>7</sup>Die Berücksichtigung als Nachlassverbindlichkeit, Gegenleistung oder zusätzlich bei der Bewertung des übergeordneten Unternehmens scheidet auch dann aus, wenn die vertraglich vereinbarte Nachschusspflicht noch nicht eingefordert wurde. <sup>8</sup>Wie eine ausstehende Pflichteinlage sind die nachfolgenden Fälle zu behandeln:

- Der Kommanditist hat Entnahmen getätigt, die unter Berücksichtigung der von ihm erbrachten Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne und Verluste zu einem Wiederaufleben der Haftung geführt haben (§ 172 Absatz 4 Satz 2 HGB).
- Die im Handelsregister eingetragene Höhe der Haftenlage des Kommanditisten übersteigt die Höhe seiner Pflichteinlage und insoweit ist tatsächlich eine Außenhaftung eingetreten (sog. „übersteigende Außenhaftung“).

(3) <sup>1</sup>Die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens stehen ausschließlich im Eigentum des Kommanditisten. <sup>2</sup>Der Gesamtwert des übertragenen Sonderbetriebsvermögens ist dem Kommanditisten vollständig zuzurechnen, unabhängig davon, ob der Gesamtwert positiv oder negativ ist. <sup>3</sup>Auch wenn der Anteil am Gesamthandsvermögen negativ ist und eine Beschränkung auf 0 EUR erfolgt (Absatz 2), ist das Sonderbetriebsvermögen mit seinem vollständigen Wert anzusetzen.

(4) Dem Komplementär wird der nach § 97 Absatz 1a Nummer 1 BewG ermittelte Anteil am Wert des Gesamthandsvermögens der Gesellschaft zugerechnet, unabhängig davon, ob er positiv oder negativ ist.

(5) <sup>1</sup>Für die Zurechnung eines negativen Werts am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft ist bei übrigen Personengesellschaften zu prüfen, ob ein Gesellschafter einem Komplementär oder einem Kommanditisten vergleichbar ist. <sup>2</sup>Hierauf sind Absatz 2 bis 4 entsprechend anzuwenden.

### **R B 97.6 Anteile an Kapitalgesellschaften**

(1) <sup>1</sup>Der gemeine Wert eines nicht notierten Anteils an einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich grundsätzlich nach dem Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft zum Bewertungsstichtag; soweit die Gesellschaft eigene Anteile hält, mindern sie das Nennkapital um deren Nennwert. <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 Absatz 2 und § 72 GmbHG). <sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn das Nennkapital noch nicht vollständig 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 auf Grund einer ausdrücklichen Vereinbarung der Gesellschafter nach der jeweiligen Höhe des eingezahlten Nennkapitals, bezieht sich der gemeine Wert nur auf das tatsächlich eingezahlte Nennkapital.

(2) <sup>1</sup>Gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen sind zu berücksichtigen, wenn eine Aufteilung nach dem Verhältnis des Anteils am Nennkapital zu einem unzutreffenden Ergebnis führt. <sup>2</sup>In Betracht kommen insbesondere:

- eine vom Verhältnis des Anteils am Nennkapital abweichende Gewinnverteilung;
- eine vom Verhältnis des Anteils am Nennkapital abweichende Beteiligung am Liquidationserlös.

<sup>3</sup>Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (> R B 9.2) bleiben bei der Aufteilung des Werts der Kapitalgesellschaft unberücksichtigt.



## **Zu § 99 BewG**

### **R B 99 Betriebsgrundstücke**

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

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

## **Zu § 103 BewG**

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

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

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

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

(1) <sup>1</sup>Bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen sind Schulden und sonstige Abzüge nur zu berücksichtigen, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des Betriebsvermögens stehen. <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. <sup>4</sup>Eine Schuld ist nur abzuziehen, wenn sie zum Bewertungsstichtag 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 zum Bewertungsstichtag keine ernstzunehmende Belastung darstellen; dies ist besonders bei Darlehensschulden und anderen Verbindlichkeiten innerhalb des Kreises der Angehörigen 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>Durch die Verpfändung eines Wirtschaftsguts allein wird noch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Schuld und dem verpfändeten Wirtschaftsgut begründet. <sup>3</sup>Das gilt auch für die Belastung eines Grundstücks mit einem Grundpfandrecht. <sup>4</sup>An dem erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang fehlt es ebenso bei außerbetrieblich begründeten Verpflichtungen.

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

(4) <sup>1</sup>Die Verpflichtung auf Grund einer typischen stillen Beteiligung an einem Gewerbebetrieb ist grundsätzlich mit dem Nennwert der Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters anzusetzen

(> R B 12.4). <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 Geschäftsjahres 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 (§§ 176 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) bei der Ermittlung des Betriebsvermögens nicht abzugsfähig.

### **R B 103.3 Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken**

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

## **Zu § 109 BewG**

### **R B 109.1 Bewertungsgrundsätze bei Betriebsvermögen**

<sup>1</sup>Das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben und von freiberuflich Tätigen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. <sup>2</sup>Dasselbe gilt für den Wert eines Anteils am Betriebsvermögen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse. <sup>3</sup>Für die Ermittlung des gemeinen Werts gilt § 11 Absatz 2 BewG entsprechend (> R B 11.2 bis 11.6).

### **R B 109.2 Bewertung von Beteiligungen an Personengesellschaften in Sonderfällen**

(1) <sup>1</sup>Besondere Umstände, die bei der Ermittlung des gemeinen Werts im vereinfachten Ertragswertverfahren und bei der Bewertung mit dem Substanzwert nicht hinreichend zum Ausdruck gekommen sind, können nicht durch Zu- und Abschläge berücksichtigt werden. <sup>2</sup>R B 11.4 Absatz 1 Satz 1 und 2 gilt entsprechend. <sup>3</sup>Als besondere Umstände, die bei der Ermittlung des gemeinen Werts nach allen Bewertungsverfahren nicht zu berücksichtigen sind, sind ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, z. B. Verfügungsbeschränkungen, anzusehen (> R B 9.2).

(2) <sup>1</sup>Wegen der Bewertung von Gewerbebetrieben oder Beteiligungen an Gesellschaften im vereinfachten Ertragswertverfahren bei Neugründungen > R B 199.1 Absatz 4 und 6 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2. <sup>2</sup>Beim Ansatz des Substanzwerts bleibt der Umstand, dass es sich um eine Neugründung handelt, unberücksichtigt.

(3) <sup>1</sup>Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist grundsätzlich auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts von Gewerbebetrieben oder Beteiligungen an Gesellschaften anwendbar, zu deren Vermögen Anteile oder Beteiligungen an nachgeordneten Gesellschaften gehören. <sup>2</sup>R B 11.4 Absatz 4 gilt entsprechend.

(4) <sup>1</sup>Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts von Organträgern anwendbar. <sup>2</sup>R B 11.4 Absatz 5 gilt entsprechend.

(5) <sup>1</sup>Bei einem Gewerbebetrieb oder einer Beteiligung an einer Gesellschaft in Liquidation ist als gemeiner Wert in der Regel der Substanzwert anzusetzen. <sup>2</sup>R B 11.4 Absatz 7 gilt entsprechend.

### **R B 109.3 Ermittlung des Substanzwerts**

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

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

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

1. <sup>1</sup>Hinzurechnung des Gewinns und der Einlagen sowie Abrechnung des Verlustes und der Entnahmen, die auf den Zeitraum vom letzten Bilanzstichtag vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfallen. <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 Aufwendungen auf betrieblichen Grundbesitz (Grund und Boden, Betriebsgebäude, Außenanlagen, sonstige wesentliche Bestandteile und Zubehör) enthalten sind, die das Ergebnis gemindert haben, mit dem Wertansatz der Betriebsgrundstücke aber abgegolten sind; für Teilwertzuschreibungen gilt dies entsprechend. <sup>4</sup>R B 11.6 Absatz 3 Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend. <sup>5</sup>Gewinn oder Verlust und Abschreibungen oder andere Aufwendungen bis zum Bewertungsstichtag sind, soweit dies nicht im Einzelfall zu unangemessenen Ergebnissen führt, zeitanteilig aus den entsprechenden Jahresbeträgen zu berechnen;
2. Berücksichtigung von Vermögensänderungen infolge Veräußerung oder Erwerb von Anlagevermögen, insbesondere von Betriebsgrundstücken, Wertpapieren, Anteilen und Genussscheinen von Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften, soweit sie sich nicht bereits nach Nummer 1 ausgewirkt haben.

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

## **C. Gesonderte Feststellungen**

### **Zu § 151 BewG**

#### **R B 151.1 Durchführung eines Feststellungsverfahrens**

(1) <sup>1</sup>Abweichend von dem Grundsatz, dass die Besteuerungsgrundlagen einen unselbstständigen Teil des Steuerbescheids bilden (§ 157 Absatz 2 AO), sehen die §§ 151 ff. BewG in bestimmten Fällen eine Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vor. <sup>2</sup>Die gesonderte Feststellung ist zugleich einheitlich vorzunehmen, wenn § 154 Absatz 1 Satz 2 BewG dies besonders vorschreibt.

(2) <sup>1</sup>Nach § 151 Absatz 1 BewG sind im Bedarfsfall gesondert festzustellen

1. Grundbesitzwerte im Sinne des § 157 BewG,
2. der Wert des Betriebsvermögens bei Gewerbebetrieben (§ 95 BewG),
3. der Wert des Betriebsvermögens bei freiberuflich Tätigen (§ 96 BewG),

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

<sup>2</sup>Voraussetzung hierfür ist, dass die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. <sup>3</sup>Die Entscheidung über eine Bedeutung für die Besteuerung trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt. <sup>4</sup>Die Entscheidung über eine Bedeutung für eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift trifft das die Feststellung anfordernde Finanzamt (im mehrstufigen Feststellungsverfahren).

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

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

### **R B 151.2 Gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten nach § 151 BewG**

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

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

1. War der Erblasser Alleineigentümer einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes und geht das Eigentum daran im Weg des Erwerbs durch Erbanfall nur auf einen Erben als Gesamtrechtsnachfolger über, ist der gesamte Wert der wirtschaftlichen Einheit dem Erwerber allein zuzurechnen.
2. <sup>1</sup>War der Erblasser Alleineigentümer einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes und geht das Eigentum daran im Weg des Erwerbs durch Erbanfall auf mehrere Erben als Gesamtrechtsnachfolger über, ist der Wert der wirtschaftlichen Einheit der Erbengemeinschaft in Vertretung der Miterben zuzurechnen (§ 151 Absatz 2 Nummer 2 Satz 1 Halbsatz 2 BewG). <sup>2</sup>Die Feststellung ist erforderlich, wenn sich bei mindestens einem Miterben eine „materielle“ Steuerpflicht ergibt. <sup>3</sup>Die Ermittlung der Erbquote obliegt dem Erbschaftsteuerfinanzamt.
3. <sup>1</sup>War der Erblasser Miteigentümer einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes und geht der Miteigentumsanteil daran im Weg des Erwerbs durch Erbanfall auf einen Erben oder auf mehrere Erben als Gesamtrechtsnachfolger über, ist der Wert des vererbten Miteigentumsanteils nach Nummer 1 oder 2 dem Erben oder der Erbengemeinschaft (in Vertretung der Miterben) zuzurechnen. <sup>2</sup>Die übrigen Miteigentümer sind nicht am Verfahren zu beteiligen.
4. <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 dem Erben oder der Erbengemeinschaft (in Vertretung der Miterben) zuzurechnen und festzustellen. <sup>2</sup>Da der Vermächtnisnehmer einen eigenen Erwerbstatbestand nach § 3 Absatz 1 Nummer 1

ErbStG erfüllt, ist der Wert der wirtschaftlichen Einheit zusätzlich dem Vermächtnisnehmer zuzurechnen. <sup>3</sup>Eine eigenständige gesonderte Feststellung erfolgt zusätzlich gegenüber dem Vermächtnisnehmer. <sup>4</sup>Das gilt auch im Fall eines Vorausvermächtnisses.

5. <sup>1</sup>Geht eine wirtschaftliche Einheit des Grundbesitzes oder ein Miteigentumsanteil daran im Wege der Schenkung unter Lebenden über, ist dem Erwerber der Wert des von ihm erworbenen (Mit-)Eigentumsanteils am Grundbesitz zuzurechnen. <sup>2</sup>Wird die wirtschaftliche Einheit oder ein Miteigentumsanteil daran an mehrere Erwerber verschenkt, liegen mehrere Schenkungen vor. <sup>3</sup>Für jeden Schenkungsfall ist dem Erwerber der Anteil an der wirtschaftlichen Einheit zuzurechnen, der dem erworbenen Miteigentumsanteil entspricht. <sup>4</sup>Entsprechendes gilt, wenn mehrere Schenker jeweils einen Miteigentumsanteil an einer wirtschaftlichen Einheit einem Erwerber zuwenden.

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

1. <sup>1</sup>Der nach den Vorschriften des § 168 BewG zu ermittelnde Grundbesitzwert für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen ist nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG gesondert festzustellen. <sup>2</sup>Dabei sind die Werte für den Wirtschaftsteil, für die Betriebswohnungen und für den Wohnteil jeweils als Besteuerungsmerkmale im Feststellungsbescheid auszuweisen. <sup>3</sup>Das gilt auch bei der Aufteilung nach § 168 Absatz 3 BewG.
2. <sup>1</sup>Im Rahmen der gesonderten Feststellung werden keine Aussagen zum Liquidationswert im Sinne des § 166 BewG getroffen. <sup>2</sup>Im Fall der Nachbewertung nach § 162 Absatz 3 und 4 BewG ist der erteilte Feststellungsbescheid nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu ändern. <sup>3</sup>Der jeweilige Liquidationswert im Sinne des § 166 BewG wird dabei zum Gegenstand des Feststellungsverfahrens. <sup>4</sup>Die hierfür erforderlichen Daten werden im Rahmen der Feststellungserklärung zum Bewertungsstichtag erhoben.
3. Im Fall der Nachbewertung (§ 162 Absatz 3 und 4 BewG) fordert das Erbschaftsteuerfinanzamt vom Lagefinanzamt die Feststellung des Werts für den Wirtschaftsteil unter Berücksichtigung des Liquidationswerts an, wenn dies für die Besteuerung von Bedeutung ist.

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

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

(6) <sup>1</sup>Das Betriebsfinanzamt verzichtet zunächst auf die Anforderung eines Grundbesitzwertes gemäß § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG, wenn

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

<sup>2</sup>Soweit Steuerbegünstigungen nach § 13a ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit nach § 13a Absatz 6 ErbStG wegfallen, sind die jeweiligen Feststellungen nachzuholen, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

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

(8) <sup>1</sup>Beim Erwerb von Betriebsvermögen (§§ 95, 96 BewG) ist für Betriebsgrundstücke der Grundbesitzwert gesondert festzustellen, wenn er für die Feststellung des Werts des Betriebsvermögens erforderlich ist. <sup>2</sup>Das ist stets der Fall, wenn

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

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

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

<sup>5</sup>Der Anteil am Betriebsvermögen im Sinne des § 97 Absatz 1a BewG, der übergeht, ist bei der Grundbesitzwertfeststellung nicht anzugeben. <sup>6</sup>Der nach diesen Grundsätzen gesondert festgestellte Grundbesitzwert bzw. anteilige Grundbesitzwert geht in die Ermittlung der erworbenen Beteiligung an der Personengesellschaft ein.

(10) <sup>1</sup>Beim Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft ist für Grundbesitz, der zum Vermögen der Gesellschaft gehört, der Grundbesitzwert gesondert festzustellen, wenn er für die Feststellung des Werts des Anteils erforderlich ist. <sup>2</sup>Absätze 6, 8 und 9 gelten entsprechend.

(11) Die Basiswertregelung in R B 151.8 ist anzuwenden.

### **R B 151.3 Benennung des Erbschaftsteuerfinanzamts und des Erblassers/Schenkers**

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

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

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

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

(3) Die Basiswertregelung in R B 151.8 ist anzuwenden.

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

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

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

(3) Die Basiswertregelung in R B 151.8 ist anzuwenden.

### **R B 151.6 Gesonderte Feststellung des Werts von Genossenschaften**

<sup>1</sup>Bei zum Betriebsvermögen gehörenden Genossenschaftsanteilen gilt grundsätzlich das Folgende: <sup>2</sup>Diese sind im Rahmen der Ermittlung des Substanzwerts als Kapitalforderungen nach § 12 BewG mit dem Nennwert zu bewerten. <sup>3</sup>Im vereinfachten Ertragswertverfahren sind die Erträge im Jahresertrag nach § 200 Absatz 1 BewG zu erfassen. <sup>4</sup>Genossenschaftsanteile stellen keine Beteiligungen i. S. d. § 200 Abs. 3 BewG dar. <sup>5</sup>Sie zählen als Forderungen zu den Finanzmitteln i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG. <sup>6</sup>Das für die Genossenschaft zuständige Finanzamt hat keine Feststellungen durchzuführen.

### **R B 151.7 Gesonderte Feststellung bei vermögensverwaltenden Gemeinschaften/Gesellschaften**

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

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

§ 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG bzw. das zuständige Betriebsfinanzamt gemäß § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 BewG durchzuführen.

(3) Die Basiswertregelung in R B 151.8 ist anzuwenden.

#### **R B 151.8 Basiswert**

(1) <sup>1</sup>In den Fällen des § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG hat das jeweilige Lagefinanzamt bei mehrmaligem Erwerb einer wirtschaftlichen Einheit innerhalb eines Jahres der Wertermittlung einen bereits festgestellten Grundbesitzwert (sog. Basiswert, § 151 Absatz 3 BewG) zu Grunde zu legen, wenn innerhalb dieses Jahres keine wesentlichen Änderungen eingetreten sind. <sup>2</sup>Der Basiswert ist der für den ersten Erwerbsfall auf den jeweiligen Bewertungsstichtag ermittelte Grundbesitzwert. <sup>3</sup>Die Basiswertregelung kann nur in den Fällen angewandt werden, in denen für beide Bewertungsstichtage ein Grundbesitzwert nach der gleichen Bewertungsmethode zu ermitteln ist. <sup>4</sup>Dieser Basiswert gilt ab diesem Zeitpunkt für einen Zeitraum von einem Jahr. <sup>5</sup>Nach Ablauf der Jahresfrist ist für den jeweils nächsten Erwerbsfall eine Bewertung nach den Verhältnissen vom Bewertungsstichtag durchzuführen und damit zugleich ein neuer Basiswert zu ermitteln. <sup>6</sup>Der Erklärungsspflichtige kann eine von dem Basiswert abweichende Feststellung des Grundbesitzwerts nach den Verhältnissen zum Bewertungsstichtag durch Abgabe einer Feststellungserklärung mit den dafür erforderlichen stichtagsbezogenen Grundstücksdaten beantragen. <sup>7</sup>Sofern der festgestellte Grundbesitzwert innerhalb einer Jahresfrist als Basiswert einer weiteren Feststellung zu Grunde gelegt wird, verlängert sich hierdurch nicht die Jahresfrist des § 151 Absatz 3 BewG.

(2) <sup>1</sup>Entsprechendes gilt für festgestellte Werte nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, 3 und 4 BewG. <sup>2</sup>Bei Personengesellschaften gilt der Basiswert nur hinsichtlich des Wertes des Gesamthandsvermögens. <sup>3</sup>Der Wert des Sonderbetriebsvermögens ist grundsätzlich gesondert zu ermitteln und anzusetzen. <sup>4</sup>Der Erklärungsspflichtige kann eine von dem Basiswert abweichende Feststellung nach den Verhältnissen am Bewertungsstichtag durch Abgabe einer Feststellungserklärung beantragen. <sup>5</sup>Dies ist für jede der einzelnen Feststellungen nach § 151 BewG, § 13a Absatz 4 oder § 13b Absatz 10 ErbStG unabhängig voneinander möglich.

#### **R B 151.9 Nachrichtliche Angaben zu den Feststellungen nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3 BewG**

- unbesetzt -

#### **R B 151.10 Mitteilungen der Betriebsfinanzämter**

- unbesetzt -

#### **Zu § 152 BewG**

#### **R B 152 Örtliche Zuständigkeit**

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

(2) Absatz 1 ist auch bei Feststellungen nach § 13a Absatz 4 ErbStG und nach § 13b Absatz 10 ErbStG anzuwenden.



## **Zu § 153 BewG**

### **R B 153 Erklärungspflicht**

(1) Grundsätzlich kann das zuständige Finanzamt von jedem, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen.

(2) Bei der Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften ist die Erklärung von der Kapitalgesellschaft anzufordern.

(3) <sup>1</sup>In den Fällen, in denen der Gegenstand der Feststellung einer Personengesellschaft i. S. d. § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG zuzurechnen ist, ist die Feststellungserklärung vorrangig von der Gesellschaft anzufordern. <sup>2</sup>In den Fällen, in denen der Gegenstand der Feststellung (insbesondere Grundbesitz) einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, ist die Feststellungserklärung nur von der Kapitalgesellschaft anzufordern.

(4) Absatz 3 gilt entsprechend bei vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaften bzw. -gemeinschaften und anderen vermögensverwaltenden Gesellschaften bzw. -gemeinschaften i. S. d. § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 BewG.

(5) <sup>1</sup>Durch die Aufforderung zur Abgabe der Erklärung wird die Kapitalgesellschaft oder die Personengesellschaft bzw. -gemeinschaft Beteiligte des Feststellungsverfahrens i. S. d. § 154 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG. <sup>2</sup>In einem solchen Fall kann der Basiswert (§ 151 Absatz 3 Satz 1 BewG) der Kapitalgesellschaft oder der Personengesellschaft bzw. -gemeinschaft mitgeteilt werden.

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

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

(8) Absatz 1 bis 5 sind auch bei Feststellungen nach § 13a Absatz 4 ErbStG und nach § 13b Absatz 10 ErbStG anzuwenden.

## **Zu § 154 BewG**

### **R B 154 Beteiligte am Feststellungsverfahren und Bekanntgabe des Feststellungsbescheids**

(1) <sup>1</sup>Beteiligte am Feststellungsverfahren sind

1. diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist (§ 154 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG). <sup>2</sup>Beteiligter in diesem Sinne ist auch derjenige, bei dem der Gegenstand einer Feststellung im Rahmen eines weiteren Feststellungsverfahrens von Bedeutung ist, weil dessen Wert in diese Wertfeststellung einfließt (bei einem mehrstufigen Feststellungsverfahren).
2. diejenigen, die das Finanzamt zur Abgabe der Feststellungserklärung aufgefordert hat (§ 154 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG).
3. diejenigen, die eine Steuer als Schuldner oder Gesamtschuldner schulden und für deren Festsetzung die Feststellung von Bedeutung ist (§ 154 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 BewG). <sup>2</sup>Bei der Schenkungsteuer sind somit der Schenker und der Beschenkte beteiligt.

<sup>2</sup>Zu den Beteiligten in Erbbaurechtsfällen > R B 153 Absatz 6 Satz 4 bis 6.

(2) <sup>1</sup>Richtet sich ein Feststellungsbescheid gegen mehrere Beteiligte im Sinne des § 154 Absatz 1 Satz 1 BewG, erfolgt eine gesonderte und einheitliche Feststellung (§ 154 Absatz 1 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>Bei einer Erbengemeinschaft erfolgt eine gesonderte und einheitliche Feststellung. <sup>3</sup>Inhaltsadressaten der Feststellung sind die Miterben. <sup>4</sup>Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts sind alle Miterben namentlich aufzuführen (> R B 151.2 Absatz 2 Nummer 2 und 3). <sup>5</sup>Bei einer Schenkung erfolgt eine gesonderte und einheitliche Feststellung. <sup>6</sup>Inhaltsadressat sind sowohl der Schenker als auch der Beschenkte. <sup>7</sup>Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts sind der Schenker und der Beschenkte aufzuführen.

(3) <sup>1</sup>Der Feststellungsbescheid ist grundsätzlich allen Beteiligten bekannt zu geben (§ 153 Absatz 5 in Verbindung mit § 154 BewG, § 181 Absatz 1 AO, § 122 Absatz 1 Satz 1 AO). <sup>2</sup>Bei Schenkungsfällen wird der Feststellungsbescheid dem Beschenkten bekanntgegeben. <sup>3</sup>Wenn dieser die Schenkungsteuer nicht entrichtet und der Schenker als Gesamtschuldner dafür in Anspruch genommen wird, wird ein inhaltsgleicher Feststellungsbescheid an den Schenker nachträglich bekanntgegeben. <sup>4</sup>Im Falle einer Schenkung, bei der der Schenker die Schenkungsteuer übernommen hat, ist der Feststellungsbescheid an den Schenker und den Beschenkten bekanntzugeben. <sup>5</sup>Bei der Feststellung des Werts von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist der Feststellungsbescheid auch der Kapitalgesellschaft bekanntzugeben (§ 154 Absatz 2 BewG). <sup>6</sup>Wenn der Feststellungsgegenstand einer Erbengemeinschaft in Vertretung der Miterben zuzurechnen ist, gelten für die Bekanntgabe des Feststellungsbescheides die Grundsätze des § 183 AO. <sup>7</sup>Der Bescheid ist dem von der Erbengemeinschaft benannten Vertreter bekanntzugeben (§ 183 Absatz 1 Satz 1 AO). <sup>8</sup>Hat die Erbengemeinschaft keinen Vertreter benannt, ist entsprechend § 183 Absatz 1 Satz 3 bis 4 AO zu verfahren.

(4) Absatz 1 bis 3 sind auch bei Feststellungen nach § 13a Absatz 4 ErbStG und nach § 13b Absatz 10 ErbStG anzuwenden.

### **Zu § 155 BewG**

#### **R B 155 Rechtsbehelfsbefugnis**

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

### **Zu § 156 BewG**

#### **R B 156 Außenprüfung**

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

## **D. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen**

### **Zu § 158 BewG**

#### **R B 158.1 Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens**

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

(2) <sup>1</sup>Der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (§ 158 Absatz 2 BewG) setzt weder eine Mindestgröße noch einen vollen land- und forstwirtschaftlichen Besatz mit Wirtschaftsgebäuden, Betriebsmitteln usw. voraus. <sup>2</sup>Auch ein einzelnes land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück, das gemäß § 159 BewG nicht zum Grundvermögen zu rechnen ist, kann ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sein. <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.

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

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

(5) <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 der Fall, wenn sie keine Zweckbestimmung erhalten haben, die zu einer zwingenden Zuordnung zum Grund- oder Betriebsvermögen führen. <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.

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

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

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

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

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

(4) <sup>1</sup>Gehören Tierbestände oder Zweige des Tierbestands weder nach § 169 BewG noch nach § 175 BewG zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, gehören auch die mit ihnen in wirtschaftlicher Verbindung stehenden Gebäude oder Gebäudeteile nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. <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 sowie die damit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten, nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen.

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

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

(1) <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 (§ 158 Absatz 4 Nummer 1 BewG). <sup>2</sup>Ob eine Fläche oder ein Gebäude zum Grundvermögen oder zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört, ist bei der Feststellung des Grundbesitzwerts für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu entscheiden.

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

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

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

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

(3) <sup>1</sup>Der Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zählt nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 158 Absatz 4 Nummer 4 BewG), sondern zum übrigen Vermögen. <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.

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

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

## **Zu § 159 BewG**

### **R B 159 Abgrenzung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen**

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

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

1. Die Flächen müssen in einem rechtsverbindlichen Bebauungsplan (§§ 8 ff. BauGB) als Bauland ausgewiesen sein.
2. <sup>1</sup>Die sofortige Bebauung muss rechtlich und tatsächlich möglich sein. <sup>2</sup>Die Möglichkeit einer sofortigen Bebauung kann insbesondere von der Größe und dem Zuschnitt der Fläche abhängen. <sup>3</sup>So kann eine Fläche für jede (nicht etwa nur für eine geplante) Bebauung zu klein oder zu ungünstig geschnitten sein. <sup>4</sup>Auch die Bodenverhältnisse (z. B. Sumpf) können eine sofortige Bebauung ausschließen. <sup>5</sup>In rechtlicher Hinsicht ist vor allem entscheidend, ob die sofortige Bebauung nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften zulässig ist. <sup>6</sup>Als Hinderungsgründe öffentlich-rechtlicher Art kommen insbesondere Veränderungssperren (§ 14 BauGB), die Unzulässigkeit von Bauvorhaben (§ 30 BauGB) und nicht sofort erfüllbare Vorschriften über die Bebauung in Betracht. <sup>7</sup>Das gilt beispielsweise, wenn die Grundstücksfläche für die vorgeschriebene offene Bebauung zu klein ist.
3. <sup>1</sup>Die Bebauung muss innerhalb des Plangebiets in einem benachbarten Bereich begonnen haben oder schon durchgeführt sein. <sup>2</sup>Ob in benachbarten Bereichen die Bebauung schon begonnen hat oder durchgeführt ist, ist allein auf das jeweilige Plangebiet abzustellen. <sup>3</sup>Die Bebauung von Flächen außerhalb des Plangebiets kommt selbst dann, wenn diese Flächen unmittelbar an das Plangebiet anschließen, nicht als Bebauung in einem benachbarten Bereich in Betracht. <sup>4</sup>Andererseits ist hierfür nicht zu fordern, dass die Bebauung in der nächsten Nachbarschaft der zu bewertenden Fläche begonnen hat. <sup>5</sup>Was als benachbarter Bereich anzusehen ist, richtet sich nach den örtlichen Verhältnissen. <sup>6</sup>Bei Baulücken in geschlossener Ortslage ist die geforderte Voraussetzung stets erfüllt.
4. <sup>1</sup>Die Flächen dürfen nicht zur Hofstelle gehören oder in räumlichem Zusammenhang mit der Hofstelle stehen und einen Hektar nicht übersteigen. <sup>2</sup>Unter den im räumlichen Zusammenhang mit der Hofstelle stehenden Flächen, die ebenso wie die Hofflächen nicht nach § 159 Absatz 3 BewG zum Grundvermögen gerechnet werden dürfen, sind der Hausgarten und die sog. Hofweide zu verstehen. <sup>3</sup>Nicht darunter fallen die zur gärtnerischen Nutzung gehörenden Flächen sowie Wiesen und nicht mehr als Hofweide anzusehenden Weideflächen. <sup>4</sup>Der räumliche Zusammenhang mit der Hofstelle kann auch dann anerkannt werden, wenn die Garten- oder Weideflächen durch kleinere Straßen, durch Wege oder durch kleinere Ackerflächen von der Hofstelle getrennt sind.

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

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

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

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

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

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

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

1. die Möglichkeit einer künftigen Verwendung als Bauland oder einen Erwerb zu Baulandpreisen, wenn die Fläche nicht als Ersatzland (z. B. bei Enteignungen) oder zur Abrundung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft dienen soll;
2. den Erwerb durch einen Nichtlandwirt, z. B. durch eine Grundstücksgesellschaft, ein Wohnungsunternehmen oder auch ein Industrieunternehmen, das die Fläche vorläufig noch in der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung des Veräußerers belässt;
3. Landverkäufe, die eine beginnende Parzellierung erkennen lassen; die Fläche wird für eine Brückenauffahrt benötigt; ein in Richtung auf die Fläche fortschreitender Straßenbau u.a.

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

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

## **Zu § 160 BewG**

### **R B 160.1 Wirtschaftsteil**

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

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

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

<sup>2</sup>Zu den jeweiligen Flächen gehören auch Wege, Hecken, Gräben, Grenzraine und dergleichen.

(3) <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 B 160.22 Absatz 6) 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 vgl. R B 160.3 Absatz 2.

(4) <sup>1</sup>Als Wirtschaftsgebäude 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 Büros, in denen ausschließlich die mit der Betriebsorganisation und Betriebsführung zusammenhängenden Arbeiten vorgenommen werden.

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

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

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

### **R B 160.2 Landwirtschaftliche Nutzung**

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

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

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

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

### **R B 160.3 Forstwirtschaftliche Nutzung**

(1) <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 Holzerzeugung 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 § 68 Absatz 1 EStDV nicht übersteigt. <sup>4</sup>Ein Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln zählt zum übrigen Vermögen. <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 bestockten Flächen, die sich in Baumartengruppen gliedern, auch Waldwege, Waldeinteilungs- und Sicherungstreifen, wenn ihre Breite einschließlich der Gräben 5 m nicht übersteigt und Flächen, die nur vorübergehend nicht bestockt sind (Blößen). <sup>3</sup>Die übrige Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung umfasst eventuell vorhandene Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen sowie die Nichtholzbodenfläche. <sup>4</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>5</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 (> R B 160.8 Absatz 2). <sup>6</sup>Das gilt auch für Wildäcker und Wildwiesen, soweit sie nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung oder zum Geringstland gehören. <sup>7</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.

#### **R B 160.4 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 erzeugte Trauben zu Fass- und Flaschenwein ausbauen, gehören die gesamten Vorräte an Fass- und Flaschenwein aus den Ernten der letzten fünf Kalenderjahre vor dem Bewertungsstichtag zum normalen Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (§ 173 Absatz 1 BewG).

(2) <sup>1</sup>Die Fläche der weinbaulichen Nutzung des Betriebs umfasst die im Ertrag stehenden Rebanlagen, die vorübergehend nicht bestockten Flächen sowie die noch nicht ertragsfähigen Jungfelder. <sup>2</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>3</sup>Ist dies nicht der Fall, sind Rebmuttergärten und Rebschulen dem Nutzungsteil Baumschulen der gärtnerischen Nutzung zuzuordnen (> R B 160.8 Absatz 3). <sup>4</sup>In die Weinbaulage eingesprengte Flächen anderer Nutzungen sind der weinbaulichen Nutzung zuzurechnen, wenn sie nur vorübergehend nicht weinbaulich genutzt werden. <sup>5</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.

#### **R B 160.5 Gärtnerische Nutzung**

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

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

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

#### **R B 160.6 Nutzungsteile Gemüsebau sowie Blumen- und Zierpflanzenbau**

(1) <sup>1</sup>Die Fläche der Nutzungsteile Gemüsebau sowie Blumen- und Zierpflanzenbau ist für die Bewertung in folgende Nutzungsarten aufzugliedern:

1. durch Gemüsebau genutzte Flächen:
  - a) Freilandflächen,
  - b) Flächen unter Glas und Kunststoffen;
2. durch Blumen- und Zierpflanzenbau genutzte Flächen:
  - a) Freilandflächen,
  - b) 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) <sup>1</sup>Zu Flächen unter Glas und Kunststoffen gehören insbesondere mit Gewächshäusern (z. B. Breit-schiff-, Venlo- und Folienhäuser), Folientunneln 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.

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

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

### **R B 160.7 Nutzungsteil Obstbau**

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

### **R B 160.8 Nutzungsteil Baumschulen**

(1) <sup>1</sup>Zum Nutzungsteil Baumschulen gehören die Flächen, 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) <sup>1</sup>Forstliche Saat- und Pflanzkämpfe 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 B 160.3 Absatz 2). <sup>3</sup>Eine Erfassung als Nebenbetrieb scheidet aus.

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

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

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

### **R B 160.9 Übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzungen**

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

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

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

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

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

(1) <sup>1</sup>Binnenfischerei ist die Ausübung der Fischerei in Binnengewässern auf Grund 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 selbstständiges besonderes Recht ausgeübt wird oder
3. auf einer sonstigen Nutzungsüberlassung, z. B. Verleihung, beruht.

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

### **R B 160.11 Imkerei**

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

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

### **R B 160.12 Wanderschäfferei**

(1) <sup>1</sup>Wanderschäfferei 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, Guttschäfferei) werden von Wanderschäffereien 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 Wanderschäffereien, sondern um eine Schafhaltung, die im Rahmen der landwirtschaftlichen Nutzung zu bewerten ist.

(2) <sup>1</sup>Da Wanderschäffereien 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 Wanderschäffereien ist deshalb § 169 BewG nicht anwendbar.

### **R B 160.13 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 Pflanzkämpfe einschließlich der Hof- und Gebäudeflächen, Wirtschaftswege und Trennstreifen;
2. Wirtschaftsgebäude (z. B. Zuchtlaboratorien, Gewächshäuser, Lager- und Verwaltungsgebäude);
3. stehende Betriebsmittel (z. B. Pflanzenbestände, Maschinen);
4. umlaufende Betriebsmittel (z. B. die zum Verkauf bestimmten Erzeugnisse und Vorräte).

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

### **R B 160.14 Pilzanbau**

<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 Beetflächen, Pasteurierungs-, Anwachs- und Anspinnräumen sowie Konservierungsanlagen und Lagerplätze.

### **R B 160.15 Nützlinge**

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

### **R B 160.16 Weihnachtsbaumkulturen**

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

(2) <sup>1</sup>Die Fläche der Nutzung Weihnachtsbaumkulturen 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 eigene Weihnachtsbaumkulturen, gehören diese Flächen zur Weihnachtsbaumkultur, andernfalls zum gärtnerischen Nutzungsteil Baumschulen (> entsprechend R B 160.8 Absatz 2). <sup>3</sup>Zum Nutzungsteil Weihnachtsbaumkulturen gehören auch langfristig forstwirtschaftlich genutzte Flächen, aus denen mehr als zwei Drittel des Bestandes als Weihnachtsbäume geschlagen werden, da in diesen Fällen die Vorkultur Weihnachtsbaumkultur den maßgeblichen Ertragswert prägt. <sup>4</sup>Bei der Abgrenzung der Weihnachtsbaumkulturen von dem gärtnerischen Nutzungsteil Baumschulen sind die Kulturmaßnahmen als wesentliche Unterscheidungsmerkmale heranzuziehen. <sup>5</sup>Die Bäume von Weihnachtsbaumkulturen 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.

### **R B 160.17 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 § 169 Absatz 1 BewG nicht nachhaltig übersteigt.

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

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

### **R B 160.18 Nebenbetriebe**

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

### **R B 160.19 Abbauland**

<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, gehören zum Unland und nicht zum Abbauland.

### **R B 160.20 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 B 160.21 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 § 160 Absatz 8 BewG zählen neben der bebauten Fläche auch die vom Betrieb im Rahmen der Wohnungsüberlassung zur Verfügung gestellten übrigen Flächen, wie z. B. Stellplätze und Gärten. <sup>2</sup>Bei der Abgrenzung der Gartenflächen gilt R B 160.22 Absatz 6 entsprechend.

#### **R B 160.22 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 B 160.21 Absatz 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 selbstständig 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 selbstständig verwalten lässt, gehört da-

gegen nicht zum Wohnteil, sondern zum Grundvermögen. <sup>4</sup>Herrenhäuser und Schlösser gehören insoweit zum Wohnteil, als sie bei Vorliegen der oben bezeichneten Voraussetzungen dem Inhaber des Betriebs, seinen Familienangehörigen oder den Altenteilern zu Wohnzwecken dienen.

(3) <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 § 160 Absatz 9 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 der Verkehrsauffassung. <sup>3</sup>Es bestehen keine Bedenken, die ertragsteuerrechtlich getroffene Entscheidung zu Grunde zu legen. <sup>4</sup>Bei Betrieben, die vor dem 31. Dezember 1998 bereits bestanden, kann folglich nur der Teil des Grund und Bodens dem Wohnteil zugerechnet werden, der nach § 13 Absatz 4 und 5 EStG steuerfrei entnommen werden konnte. <sup>5</sup>Zu den Einzelheiten der Abgrenzung > R B 167.1.

(7) <sup>1</sup>Bei verpachteten Betrieben scheidet der Eigentümer aus der Bewirtschaftung des Betriebes aus. <sup>2</sup>Behält der Verpächter das Wohnhaus für sich zurück, so ist die Verbindung des Wohnhauses zur verpachteten Betriebsfläche gelöst. <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 § 161 BewG**

#### **R B 161 Bewertungsstichtag**

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

### **Zu § 162 BewG**

#### **R B 162 Bewertung des Wirtschaftsteils**

(1) <sup>1</sup>Die Bewertung des Wirtschaftsteils erfolgt auf der Basis des sog. Fortführungswerts (§ 162 Absatz 1 BewG). <sup>2</sup>Dies ist der Wert, der den einzelnen Nutzungen, Nebenbetrieben und übrigen Wirtschaftsgütern in einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft unter objektiven ökonomischen Bedingungen im Rahmen einer Betriebsfortführung beizumessen ist. <sup>3</sup>Im Falle der eisernen Verpachtung im Sinne der §§ 582a ff. BGB ist mit dem Ansatz des Fortführungswertes für das Besatzkapital der Substanzerhaltungsanspruch des eisernen Verpächters abgegolten.

(2) Die Bewertung von Stückländereien und anderen für weniger als 15 Jahre verpachteten Flächen (unechte Stückländereien) erfolgt aus Vereinfachungsgründen und mangels Selbstbewirtschaftung unmittelbar mit dem Mindestwert nach § 164 BewG.

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

(4) <sup>1</sup>Die dem Grunde nach für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft wesentlichen Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude, stehende Betriebsmittel und immaterielle Wirtschaftsgüter unterliegen – unabhängig von der ertragsteuerrechtlichen Behandlung - nach § 162 Absatz 4 BewG ebenfalls dem Nachbewertungsvorbehalt nach Absatz 3. <sup>2</sup>Werden wesentliche Wirtschaftsgüter innerhalb der Frist von 15 Jahren veräußert oder sind sie einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt (R B 158.1 Absatz 1), erfolgt ebenfalls der Ansatz des Liquidationswerts. <sup>3</sup>Wesentliche Wirtschaftsgüter sind bei stehenden Betriebsmitteln nur dann anzunehmen, wenn der gemeine Wert des einzelnen Wirtschaftsguts oder einer Sachgesamtheit von Wirtschaftsgütern (z. B. Tierbestände, Büroausstattung, Werkzeug) am Bewertungsstichtag mindestens 50 000 Euro beträgt. <sup>4</sup>Soweit stehende Betriebsmittel mit dem Grund und Boden verbunden sind, findet Satz 3 keine Anwendung. <sup>5</sup>Zur Berechnung des Liquidationswerts > R B 166 Absatz 1 und 3.

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

(6) Bei der Bewertung des Wirtschaftsteils für Zwecke der Grunderwerbsteuer in den Fällen eines Nachbewertungsvorbehalts gemäß § 162 Absatz 3 oder 4 BewG ist R B 166 Absatz 6 zu beachten.

## **Zu § 163 BewG**

### **R B 163 Ermittlung der Wirtschaftswerte**

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

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



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

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

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

2. die Betriebsgröße nach der Europäischen Größeneinheit (EGE) zu bestimmen. <sup>2</sup>Hierzu ist die Summe der Standarddeckungsbeiträge des Betriebs durch 1 200 Euro zu dividieren. <sup>3</sup>Anschließend erfolgt die Zuordnung zu einer der folgenden Betriebsgrößenklassen:

- a) Kleinbetriebe 0 bis unter 40 EGE
- b) Mittelbetriebe 40 bis 100 EGE
- c) Großbetriebe über 100 EGE.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Zu § 164 BewG**

**R B 164 Ermittlung des Mindestwerts**

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

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

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

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

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

(6) <sup>1</sup>Der Wert des Besatzkapitals bestimmt sich nach der jeweiligen Nutzung, ggf. dem Nutzungsteil und der Nutzungsart in Abhängigkeit des Grund und Bodens und ergibt sich aus den Anlagen 14 bis 18 zum BewG. <sup>2</sup>Bei der landwirtschaftlichen Nutzung ist zur Bestimmung des maßgebenden Werts entsprechend den gesetzlichen Vorgaben zusätzlich die Betriebsgröße zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Der jeweilige Wert des Besatzkapitals ist mit den jeweiligen selbst bewirtschafteten Flächen des Betriebs am Bewertungsstichtag zu multiplizieren. <sup>4</sup>Die Frage, ob Flächen selbst bewirtschaftet werden, ist aus der Sicht des Erblassers oder Schenkers zu beurteilen. <sup>5</sup>Der hieraus errechnete Wert ist mit 18,6 zu kapitalisieren.

(7) Das Besatzkapital für die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen ist mit dem gemeinen Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten.

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

(9) <sup>1</sup>Stückländereien (§ 160 Absatz 7 BewG) sind nach § 162 Absatz 2 BewG ausschließlich im Mindestwertverfahren zu bewerten. <sup>2</sup>Zur Ermittlung des zutreffenden Pachtpreises sind die den Ertragswert bildenden Faktoren einer Nutzungsart, insbesondere die nach § 163 Absatz 3 Satz 3 BewG erforderlichen Daten, zu erklären. <sup>3</sup>Soweit es dem Steuerpflichtigen nicht möglich ist, die Daten zu beschaffen, sind zur Ermittlung des Werts für den Grund und Boden folgende Pachtpreise auf der Grundlage der Klassifizierung im Automatisierten Liegenschaftskataster heranzuziehen:

Flächengebundene Nutzungen	Reingewinn in Euro pro Hektar	Pachtpreis in Euro pro ha	Wert für das Besatzkapital in Euro pro ha
Landwirtschaftliche Nutzung	Sonstiger Futterbau	Sonstiger Futterbau	Sonstiger Futterbau
- Grünland > 2/3 der Flächen	Anlage 14	Anlage 14	Anlage 14

Landwirtschaftliche Nutzung - Ackerland > 2/3 der Flächen	Ackerbau Anlage 14	Ackerbau Anlage 14	Ackerbau Anlage 14
Landwirtschaftliche Nutzung - alle übrigen Fälle	Pflanzenbau- Verbund Anlage 14	Pflanzenbau- Verbund Anlage 14	Pflanzenbau- Verbund Anlage 14
Forstwirtschaftliche Nutzung	Anlage 15	5,40	Anlage 15a
Weinbauliche Nutzung	- 759,00	589,00	588,00
Gärtnerische Nutzung - Gartenland	- 1.365,00	657,00	484,00
Gärtnerische Nutzung - Anbauflächen unter Glas	6.098,00	2 414,00	2.750,00
Gärtnerische Nutzung - Baumschule	894,00	223,00	2.359,00
Gärtnerische Nutzung - Obstplantage	- 379,00	325,00	426,00
Sondernutzung - Spargel	- 1.365,00	657,00	612,00
Sondernutzung - Hopfen	- 414,00	492,00	348,00
Sondernutzung - Tabak	- 820,00	492,00	129,00

<sup>4</sup>Zur Einstufung der Pachtpreise für die landwirtschaftliche Nutzung ist der durchschnittliche Standarddeckungsbeitrag einer Region heranzuziehen und mit der Eigentumsfläche der landwirtschaftlichen Nutzung zu multiplizieren. <sup>5</sup>Der sich hiernach ergebende Wert ist zur Ermittlung der Betriebsgröße durch 1 200 Euro zu dividieren. <sup>6</sup>Für die Einstufung der Betriebsgröße gilt § 163 Absatz 3 Satz 4 BewG. <sup>7</sup>Die vorstehenden Grundsätze sind auch für den Fall anzuwenden, dass bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen oder bei einer Verpachtung von Flächen für weniger als 15 Jahre (unechte Stückländereien) die den Ertragswert bildenden Faktoren sowohl für den Grund und Boden als auch für das Besatzkapital nicht ermittelt werden können.

(10) <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 Mindestwertverfahrens zu ermitteln und daraus der Wert des entsprechenden Anteils zu berechnen. <sup>2</sup>Falls die Grenzen des § 51a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 BewG nicht überschritten werden, gehört der Tierbestand einer gemeinschaftlichen Tierhaltung auch dann zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn die Gesellschafter oder Mitglieder mehr Vieheinheiten auf die Gemeinschaft übertragen, als nach § 169 Absatz 1 und § 51a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe d BewG zulässig sind. <sup>3</sup>Bei den betreffenden Gesellschaftern oder Mitgliedern ist § 169 Absatz 2 bis 5 BewG anzuwenden.

## **Zu § 165 BewG**

### **R B 165 Bewertung des Wirtschaftsteils mit dem Fortführungswert**

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

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

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

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

## **Zu § 166 BewG**

### **R B 166 Liquidationswert**

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

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

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

(4) <sup>1</sup>Der bisherige Wert des Wirtschaftsteils ist um den anteiligen Wert des ausscheidenden Wirtschaftsguts zu mindern. <sup>2</sup>Hierzu ist

1. beim Grund und Boden die ausscheidende Fläche und der bei der Wertermittlung zu Grunde gelegte Pachtpreis sowie der Kapitalisierungsfaktor von 18,6 heranzuziehen;
2. bei den übrigen Wirtschaftsgütern die selbst bewirtschaftete Fläche, der bei der Wertermittlung zu Grunde gelegte Wert für das Besatzkapital, der Kapitalisierungsfaktor von 18,6 und der prozentuale

Anteil des Wirtschaftsguts am Besatzkapital heranzuziehen. <sup>2</sup>Zur Ermittlung des prozentualen Anteils des Wirtschaftsguts am Besatzkapital sind die Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter ohne Grund und Boden am Bewertungsstichtag zu ermitteln. <sup>3</sup>Aus dem Verhältnis der Buchwerte ergibt sich der prozentuale Anteil für die Minderung des Besatzkapitals.

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

(6) Soweit für Zwecke der Grunderwerbsteuer eine Bewertung des Wirtschaftsteils mit dem Liquidationswert erfolgt, bleiben Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem Grund und Boden verbunden sind (z. B. Maschinen, Tierbestände), außer Ansatz.

## **Zu § 167 BewG**

### **R B 167.1 Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils**

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

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

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

### **R B 167.2 Ermäßigungen für Besonderheiten**

(1) <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 § 167 Absatz 3 BewG um 15 Prozent 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 B 160.1 Absatz 3). <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 § 167 Absatz 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 Prozent im Sinne des § 167 Absatz 3 BewG ist stets von dem ermittelten Vergleichs-, Ertrags- oder Sachwert vorzunehmen.

### **R B 167.3 Öffnungsklausel für die Betriebswohnungen und den Wohnteil**

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

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

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

### **Zu § 168 BewG**

#### **R B 168 Grundbesitzwert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft**

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

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

(3) <sup>1</sup>Soweit der Anteil an einer Personengesellschaft oder -gemeinschaft der Besteuerung unterliegt, ist der Grundbesitzwert für den ganzen Betrieb einheitlich zu ermitteln. <sup>2</sup>Dabei sind alle Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen, die dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmt sind, auch wenn sie nur einem oder

mehreren Beteiligten gemeinsam gehören. <sup>3</sup>Die Vorschrift des § 158 Absatz 4 BewG ist bei der Einbeziehung der Wirtschaftsgüter zu beachten. <sup>4</sup>Der hiernach ermittelte Grundbesitzwert ist grundsätzlich nach den Eigentumsverhältnissen aufzuteilen.

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

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

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

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

(8) Absatz 7 gilt auch für Verbindlichkeiten.

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

## E. Grundvermögen

### Zu § 176 BewG

#### R B 176.1 Begriff des Grundvermögens

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

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

(3) <sup>1</sup>Die Abgrenzung zwischen Grundvermögen und dem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz (Betriebsgrundstücke) ergibt sich aus § 176 Absatz 1 in Verbindung mit §§ 95 und 99 BewG. <sup>2</sup>Nach § 95 Absatz 1 BewG umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Absatz 1 und 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. <sup>3</sup>Grundbesitz der in § 97 Absatz 1 BewG bezeichneten inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehört grundsätzlich kraft Rechtsform zum Betriebsvermögen. <sup>4</sup>Ein zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne von § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG gehörendes Grundstück kann nach § 99 BewG nicht Betriebsvermögen sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient.



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

### **R B 176.2 Grundstück**

(1) <sup>1</sup>Die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens 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 Absatz 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>Grenzt eine unbebaute Fläche an eine Grundstücksfläche, die zum Beispiel mit einem Einfamilienhaus bebaut ist, können beide Flächen auch bei so genannter offener Bauweise selbstständige wirtschaftliche Einheiten bilden. <sup>2</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) Der Anteil des Eigentümers an gemeinschaftlichen Hofflächen oder Garagen ist nach § 157 Absatz 3 Satz 2 BewG in das Grundstück einzubeziehen, wenn der Anteil zusammen mit diesem genutzt wird.

### **Zu § 177 BewG**

#### **R B 177 Bewertungsmaßstab**

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

### **Zu § 178 BewG**

#### **R B 178 Begriff des unbebauten Grundstücks**

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

(2) <sup>1</sup>Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit des Gebäudes. <sup>2</sup>Es muss den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern nach objektiven Merkmalen zugemutet werden können, die Wohnungen oder Räume des gesamten Gebäudes zu benutzen. <sup>3</sup>Am Bewertungsstichtag 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 am Bewertungsstichtag 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 Bewertungsstichtag, die übrigen Wohnungen jedoch erst danach bezugsfertig geworden, ist das Gebäude als nicht bezugsfertig anzusehen. <sup>3</sup>Die Bewertung eines Grundstücks im Zustand der Bebauung erfolgt nach § 196 BewG. <sup>4</sup>Dies ist z. B. der Fall, wenn bei einem Bürogebäude mehrere Geschosse bereits bezugsfertig sind und bei anderen noch der vollständige Innenausbau fehlt. <sup>5</sup>Wird ein Gebäude dagegen nur zum Teil fertig gestellt und der Innenausbau nach den Wünschen der künftigen Nutzer zurückgestellt, ist das Gebäude insgesamt als bezugsfertig anzusehen. <sup>6</sup>Bei abschnittsweise errichtetem Gebäude ist die Entscheidung, ob ein bezugsfertiges Gebäude anzunehmen ist, nach der Verkehrsanschauung zu treffen. <sup>7</sup>Eine Errichtung in Bauabschnitten ist gegeben, wenn ein Gebäude nicht in einem Zuge in planmäßig vorgesehenem Umfang bzw. im Rahmen der behördlichen Genehmigung bezugsfertig erstellt wird (z. B. wird anstelle des geplanten Mietwohngrundstücks zunächst nur eine Wohnung

im Erdgeschoss fertig gestellt). <sup>8</sup>Die Verzögerung / Unterbrechung darf jedoch nicht auf bautechnischen Gründen beruhen (z. B. Überwindung einer Frostperiode) und muss von gewisser Dauer - mindestens zwei Jahre - sein.

(4) <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 (§ 178 Absatz 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 aufgetauter 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 auf Grund von Umbauarbeiten vorübergehend nicht benutzbar sind, gilt das Grundstück als bebauter Grundstück. <sup>9</sup>Sofern bereits vorhandene Gebäude am Bewertungsstichtag wegen baulicher Mängel oder fehlender Ausstattungsmerkmale (z. B. Heizung, Wohnungstüren) vorübergehend nicht benutzbar sind, liegt kein unbebautes Grundstück vor. <sup>10</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>11</sup>Ein Gebäude ist zerstört, wenn keine auf Dauer benutzbaren Räume vorhanden sind.

### **Zu § 179 BewG**

#### **R B 179.1 Bewertung von unbebauten Grundstücken**

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

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

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

(3) <sup>1</sup>Bauerwartungsland sind Flächen, die nach ihren weiteren Grundstücksmerkmalen (> § 6 ImmoWertV), insbesondere dem Stand der Bauleitplanung und der sonstigen städtebaulichen Entwicklung des Gebiets, eine bauliche Nutzung auf Grund konkreter Tatsachen mit hinreichender Sicherheit erwarten lassen. <sup>2</sup>Ist damit zu rechnen, dass die Flächen in absehbarer Zeit (> Abschnitt 2 Absatz 7 BewRGr) anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden und daher gemäß § 159 BewG als Grundvermögen anzusehen sind, werden diese Flächen regelmäßig als Bauerwartungsland angesetzt. <sup>3</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. <sup>4</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 (§ 159 BewG). <sup>5</sup>Brutorohbauland schließt im Gegensatz zum Nettorohbauland die für öffentliche Zwecke benötigten Flächen des Planungsgebiets ein. <sup>6</sup>Baureifes Land sind Flächen, die nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften und den tatsächlichen Gegebenheiten baulich nutzbar sind (> § 5 Absatz 4 ImmoWertV).

### R B 179.2 Ansatz der Bodenrichtwerte

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

(2) <sup>1</sup>Definiert der Gutachterausschuss den Bodenrichtwert in Abhängigkeit von einer Geschossflächenzahl, ist bei Grundstücken, deren planungsrechtlich zulässige 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 vom zuständigen Gutachterausschuss zusammen mit den Bodenrichtwerten mitzuteilen.

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

(4) <sup>1</sup>Sind die Bodenrichtwerte in Abhängigkeit von der Grundstückstiefe ermittelt worden, ist die Grundstücksfläche 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 als solche ausgewiesen sind, 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>Zu den wesentlichen wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks gehört bei baureifem Land stets der erschließungsbeitragsrechtliche Zustand (> § 10 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 ImmoWertV). <sup>2</sup>Bodenrichtwerte für baureifes Land werden in der Regel von den Gutachterausschüssen für erschließungsbeitragsfreie und kostenerstattungsbeitragsfreie Grundstücke ermittelt. <sup>3</sup>Hat der Gutachterausschuss einen Bodenrichtwert für erschließungsbeitragspflichtiges Bauland festgelegt, ist dieser Richtwert maßgebend, solange die Erschließungsbeitragspflicht besteht. <sup>4</sup>Die Beitragspflicht kann auch dann noch bestehen, wenn die Erschließungsmaßnahmen bereits abgeschlossen wurden. <sup>5</sup>Auf den tatsächlichen Erschließungszustand kommt es somit nicht an. <sup>6</sup>Bei unterschiedlichen erschließungsbeitragsrechtlichen Zuständen zwischen Bodenrichtwertgrundstück und zu bewertendem Grundstück kommt eine Anpassung (Zu- oder Abschlag) nach Maßgabe vom Gutachterausschuss dokumentierter Erschließungsbeiträge in Betracht.

(7) <sup>1</sup>Wertkorrekturen des Bodenrichtwerts nach den Absätzen 2 bis 6 können nebeneinander in Betracht kommen. <sup>2</sup>Sind die vom Gutachterausschuss mitgeteilten Umrechnungskoeffizienten für die Geschossflächenzahl, Grundstücksgröße oder Grundstückstiefe (> Absatz 2 bis 4) aus erschließungsbeitragsfreien Grundstücken abgeleitet worden, sind die erschließungsbeitragspflichtigen Grundstücke vor Anwendung der Umrechnungskoeffizienten zunächst auf einen erschließungsbeitragsfreien Zustand

umzurechnen. <sup>3</sup>Die Höhe der Erschließungsbeiträge, insbesondere für Kanalanlagen und Straßenausbau, sind nach den Vorgaben des Gutachterausschusses zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Der Bodenwert ist zunächst aus den Absätzen 2 bis 4 abzuleiten. <sup>5</sup>Von dem abgeleiteten Bodenwert sind die Anpassungen nach den Absätzen 5 und 6 vorzunehmen. <sup>6</sup>Zwischenwerte sind auf volle Cent abzurunden.

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

### **R B 179.3 Ansatz des Bodenwerts**

(1) <sup>1</sup>Der aus dem Bodenrichtwert nach R B 179.2 ermittelte Bodenwert pro m<sup>2</sup> ist auf volle Cent abzurunden und ergibt multipliziert mit der Grundstücksfläche den Wert des Grund und Bodens (Bodenwert). <sup>2</sup>Der Bodenwert ist auf volle Euro abzurunden.

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

## **Zu § 180 BewG**

### **R B 180. 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 Bezugfertigkeit > R B 178.

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

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

(4) <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 hieran anschließenden größeren unbebauten Fläche ist für die Beurteilung, was als wirtschaftliche Einheit gilt, die Verkehrsanschauung maßgebend (> R B 176.2 Absatz 1).

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

## **Zu § 181 BewG**

### **R B 181.1 Grundstücksarten**

(1) <sup>1</sup>Bei bebauten Grundstücken wird nach § 181 BewG zwischen folgenden Grundstücksarten unterschieden.

Grundstücksart	Voraussetzungen
1. Ein- und Zweifamilienhäuser	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wohngrundstücke mit bis zu zwei Wohnungen;</li> <li>• Mitbenutzung für betriebliche oder öffentliche Zwecke zu weniger als 50 Prozent - berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche - ist unschädlich, soweit dadurch nicht die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus wesentlich beeinträchtigt wird;</li> <li>• kein Wohnungseigentum nach Nummer 3.</li> </ul>
2. Mietwohngrundstücke	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent - berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche - Wohnzwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser im Sinne der Nummer 1 oder Wohnungseigentum nach Nummer 3 sind.</li> </ul>
3. Wohnungs- und Teileigentum	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Absatz 2 WEG).</li> <li>• Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Absatz 3 WEG).</li> </ul>
4. Geschäftsgrundstücke	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent - berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche - eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum nach Nummer 3 sind.</li> </ul>
5. gemischt genutzte Grundstücke	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und keine Grundstücke im Sinne der Nummer 1 bis 4 sind.</li> </ul>
6. sonstige bebaute Grundstücke	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grundstücke, die nicht unter die Nummer 1 bis 5 fallen.</li> </ul>

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

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

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

### R B 181.2 Wohnungs- und Teileigentum

(1) <sup>1</sup>Jedes Wohnungseigentum und jedes Teileigentum gilt als ein Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes (§ 176 Absatz 1 Nummer 3 BewG). <sup>2</sup>Wohnungseigentum und Teileigentum werden 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 Absatz 1 WEG). <sup>5</sup>Die rechtliche Zusammenführung

von Sondereigentum und Miteigentumsanteil bildet von Beginn an Wohnungseigentum oder Teileigentum im Sinne des § 1 Absatz 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 E 9.1 Absatz 1). <sup>3</sup>Dies gilt sowohl für am Bewertungsstichtag 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 selbstständige 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 (§ 157 Absatz 3 Satz 2 in Verbindung mit § 70 Absatz 1 und 2 BewG). <sup>3</sup>Es kommt nicht darauf an, ob sich die Garagen auf dem Grundstück der Eigentumswohnungsanlage oder auf einem Grundstück in der näheren Umgebung befinden. <sup>4</sup>An Abstellplätzen außerhalb von Sammelgaragen kann kein Sondereigentum begründet werden. <sup>5</sup>Derartige Abstellplätze sind Gemeinschaftseigentum, die jedoch mittels einer Nutzungsvereinbarung einem bestimmten Wohnungseigentums- oder Teileigentumsrecht zugeordnet werden können.

## **Zu § 182 BewG**

### **R B 182 Zuordnung zu den Bewertungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Der Wert eines Grundstücks ist entweder nach dem Vergleichswertverfahren, dem Ertragswertverfahren oder dem Sachwertverfahren zu bemessen. <sup>2</sup>Welches Verfahren für die zu bewertende wirtschaftliche Einheit anzuwenden ist, richtet sich nach der Grundstücksart der wirtschaftlichen Einheit (§ 181 BewG, > R B 181.1).

(2) <sup>1</sup>Das Vergleichswertverfahren (§ 183 BewG) ist für das Wohnungseigentum, das Teileigentum und für die Ein- und Zweifamilienhäuser anzuwenden, sofern der Gutachterausschuss entsprechende Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren ermittelt hat. <sup>2</sup>Nachrangig kann auf die in der Finanzverwaltung vorliegenden Unterlagen zu Vergleichspreisen zurückgegriffen werden

(3) <sup>1</sup>Das Ertragswertverfahren (§§ 184 bis 188 BewG) ist für Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke anzuwenden, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt. <sup>2</sup>Die übliche Miete kann auch durch ein Mietgutachten nachgewiesen werden (> R B 186.5 Absatz 5). <sup>3</sup>Das Verfahren ist nicht anzuwenden, wenn zwar eine tatsächliche Miete vereinbart ist, jedoch keine übliche Miete ermittelt werden kann, da in einem solchen Fall ein Vergleich nicht möglich ist. <sup>4</sup>Mietwohngrundstücke sind nach § 182 Absatz 3 Nummer 1 BewG stets im Ertragswertverfahren zu bewerten. <sup>5</sup>Ist in diesen Fällen weder eine tatsächliche Miete vorhanden noch eine ortsübliche

Miete ermittelbar, ist die Miete marktbezogen, beispielsweise durch Abgleich mit den Mietverhältnissen in vergleichbaren überregionalen Lagen, zu schätzen.

(4) <sup>1</sup>Das Sachwertverfahren (§§ 189 bis 191 BewG) ist für die Bewertung der sonstigen bebauten Grundstücke heranzuziehen. <sup>2</sup>Darüber hinaus ist das Sachwertverfahren das Auffangverfahren für

- das Wohnungseigentum, das Teileigentum und für Ein- und Zweifamilienhäuser, wenn das Vergleichswertverfahren mangels Vergleichspreisen oder Vergleichsfaktoren nicht anwendbar ist;
- Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt.

(5) Befinden sich auf einem Grundstück mehrere selbstständige Gebäude oder Gebäudeteile und lässt sich für mindestens eines dieser Gebäude oder Gebäudeteile keine übliche Miete ermitteln, erfolgt die Wertermittlung für die gesamte wirtschaftliche Einheit einheitlich nach dem Sachwertverfahren.

## **Zu § 183 BewG**

### **R B 183 Vergleichswertverfahren**

(1) <sup>1</sup>Bei der Anwendung des Vergleichswertverfahrens wird der Grundbesitzwert des zu bewertenden bebauten Grundstücks entweder aus Vergleichspreisen (Absatz 2) für vergleichbare Grundstücke oder aus Vergleichsfaktoren (Absatz 3) abgeleitet. <sup>2</sup>Vergleichspreis- und Vergleichsfaktorverfahren stehen gesetzessystematisch gleichrangig nebeneinander; es besteht ein Auswahlermessen. <sup>3</sup>Der Vergleichswert bebauter Grundstücke umfasst den Boden- und Gebäudewert.

(2) <sup>1</sup>Im Vergleichspreisverfahren wird der Vergleichswert aus einer ausreichenden Zahl von geeigneten Vergleichspreisen ermittelt. <sup>2</sup>Für die Ableitung der Vergleichspreise sind die Kaufpreise solcher Grundstücke heranzuziehen, die mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmende Grundstücksmerkmale aufweisen (Vergleichsgrundstücke, § 183 Absatz 1 BewG). <sup>3</sup>Eine hinreichende Übereinstimmung der Grundstücksmerkmale der Vergleichsgrundstücke liegt vor, wenn sie insbesondere hinsichtlich ihrer Lage, Art und Maß der baulichen Nutzung, Größe, Erschließungszustand, Gebäudeart und Alter des Gebäudes mit dem zu bewertenden Grundstück weitgehend übereinstimmen bzw. die Abweichungen in sachgerechter Weise (> Absatz 4) berücksichtigt werden können. <sup>4</sup>Vorrangig ist auf die von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte mitgeteilten Vergleichspreise zurückzugreifen. <sup>5</sup>Liegen mehrere Vergleichspreise vor, soll der Durchschnittswert angesetzt werden. <sup>6</sup>Sofern der Gutachterausschuss nur Durchschnittskaufpreise (Kaufpreismittel) aus einer Vielzahl von Kauffällen einer Grundstücksart ohne Berücksichtigung unterschiedlicher wertbeeinflussender Grundstücksmerkmale abgeleitet hat, sind diese als Vergleichspreise nicht geeignet. <sup>7</sup>Soweit von den Gutachterausschüssen keine Vergleichspreise vorliegen, kann das zuständige Finanzamt geeignete Vergleichspreise aus anderen Kaufpreissammlungen als nach § 195 BauGB berücksichtigen.

(3) <sup>1</sup>Anstelle von Vergleichspreisen können zur Ermittlung des Vergleichswerts auch Vergleichsfaktoren herangezogen werden, die vom Gutachterausschuss für Grundstückswerte für geeignete Bezugseinheiten, z. B. die Wohnfläche (Gebäudedefaktor) oder den erzielbaren jährlichen Ertrag (Ertragsfaktor), ermittelt und mitgeteilt werden (§ 183 Absatz 2 BewG). <sup>2</sup>Der Vergleichswert ergibt sich dann durch Vielfachung der Bezugseinheit mit dem Vergleichsfaktor. <sup>3</sup>Vergleichsfaktoren sind geeignet, wenn die Grundstücksmerkmale der ihnen zugrunde liegenden Grundstücke hinreichend mit denen des zu bewertenden Grundstücks übereinstimmen bzw. die Abweichungen in sachgerechter Weise (Absatz 4) berücksichtigt werden können. <sup>4</sup>Beziehen sich die Vergleichsfaktoren nur auf den Gebäudewert, ist der Bodenwert zusätzlich nach Maßgabe des § 179 BewG zu ermitteln.

(4) <sup>1</sup>Weichen die Grundstücksmerkmale der Vergleichsgrundstücke bzw. der den Vergleichsfaktoren zugrunde liegenden Grundstücke von den Grundstücksmerkmalen des zu bewertenden Grundstücks ab, so sind diese Abweichungen durch Zu- oder Abschläge nach Vorgabe des Gutachterausschusses für Grundstückswerte zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Besonderheiten, insbesondere die den Wert beeinflussenden Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, werden in dem typisierenden Vergleichswertverfahren nach § 183 Absatz 1 und 2 BewG nicht berücksichtigt (§ 183 Absatz 3 BewG).

## **Zu § 184 BewG**

### **R B 184 Allgemeine Grundsätze des Ertragswertverfahrens**

<sup>1</sup>Im Ertragswertverfahren nach den §§ 184 bis 188 BewG wird der Grundbesitzwert (Ertragswert) aus der Summe von Bodenwert (Bodenertragswert) und Gebäudewert (Gebäudeertragswert) gebildet. <sup>2</sup>Der Bodenwert ist wie bei einem unbebauten Grundstück nach Maßgabe des § 179 BewG zu ermitteln. <sup>3</sup>Der Gebäudewert ist getrennt vom Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags zu bestimmen. <sup>4</sup>Sonstige bauliche Anlagen, insbesondere Außenanlagen, sind regelmäßig mit dem Ertragswert abgegolten. <sup>5</sup>Als Ertragswert (Grundbesitzwert) ist mindestens der Bodenwert anzusetzen.

## **Zu § 185 BewG**

### **R B 185.1 Bodenwertverzinsung**

(1) <sup>1</sup>Der Reinertrag für ein bebautes Grundstück stellt sowohl die Verzinsung für den Grund und Boden als auch für die auf dem Grundstück vorhandenen Gebäude dar. <sup>2</sup>Da der Grund und Boden als unvergänglich gilt, die Gebäude jedoch nur eine begrenzte Nutzungsdauer haben, ist der Reinertrag in Verzinsungsanteile des Bodens und der Gebäude aufzuspalten. <sup>3</sup>Der Reinertragsanteil (Verzinsungsbetrag) des Grund und Bodens ergibt als Barwert einer ewigen Rente den Bodenertragswert, der im Ertragswertverfahren durch den Ansatz des Bodenwerts nach Maßgabe des § 179 BewG bereits erfasst wird. <sup>4</sup>Der Reinertragsanteil der Gebäude ist zur Ermittlung des Gebäudewerts (Gebäudeertragswerts) als Zeitrente über die Restnutzungsdauer der Gebäude zu kapitalisieren (> R B 185.2).

(2) <sup>1</sup>Zur Ermittlung des Gebäudereinertrags ist vom Reinertrag des Grundstücks die Bodenwertverzinsung abzuziehen. <sup>2</sup>Hierzu ist der Bodenwert (> R B 179.3) mit dem angemessenen und nutzungstypischen Liegenschaftszinssatz (> R B 188.1) zu multiplizieren.

(3) <sup>1</sup>Ist das Grundstück wesentlich größer, als es einer den Gebäuden angemessenen Nutzung entspricht, und ist eine zusätzliche Nutzung oder Verwertung einer Teilfläche (selbstständig verwertbare Teilfläche) zulässig und möglich, ohne dass mehrere wirtschaftliche Einheiten vorliegen, ist diese Teilfläche bei der Berechnung des Bodenwertverzinsungsbetrages nicht zu berücksichtigen (§ 185 Absatz 2 Satz 3 BewG). <sup>2</sup>Mithin ist bei der Ermittlung des Betrags der Bodenwertverzinsung nur die der jeweiligen Bebauung zurechenbare Grundstücksfläche anzusetzen. <sup>3</sup>Diese zurechenbare Grundstücksfläche entspricht regelmäßig der bebauten Fläche einschließlich der sog. Umgriffsfläche. <sup>4</sup>Dabei ist nicht entscheidend, ob die selbstständig nutzbaren Teilflächen baulich nutzbar sind. <sup>5</sup>Vielmehr wird unter einer selbstständig nutzbaren Teilfläche jede sinnvolle Nutzung verstanden (Lagerfläche, Abstellfläche, Gartenfläche, Schrebergarten usw.). <sup>6</sup>Die selbstständig nutzbare Teilfläche muss hinreichend groß und so gestaltet sein, dass eine entsprechende Nutzung oder Verwertung möglich ist.

(4) <sup>1</sup>Verbleibt nach Abzug der Bodenwertverzinsung kein oder ein negativer Betrag ist nach § 184 Absatz 3 Satz 2 BewG der Bodenwert anzusetzen (Mindestwert).

### **R B 185.2 Vervielfältiger**

<sup>1</sup>Der Vervielfältiger, mit dem der Gebäudereinertrag kapitalisiert wird, bestimmt sich nach dem Liegenschaftszinssatz (§ 188 BewG, > R B 188.1) und der Restnutzungsdauer (> R B 185.3). <sup>2</sup>Mathematisch handelt es sich um einen Zeitrentenbarwertfaktor einer jährlich nachschüssig zahlbaren Rente, wobei als Rente die jährlich anfallenden Reinerträge der Gebäude mit Hilfe des Vervielfältigers kapitalisiert werden. <sup>3</sup>Die Vervielfältiger sind in der Anlage 21 zum BewG dargestellt. <sup>4</sup>Für Fälle, in denen von den Gutachterausschüssen Liegenschaftszinssätze ermittelt werden, die nicht direkt in der Anlage 21 zum BewG ausgewiesen sind, enthält diese eine Formel zur Berechnung des Vervielfältigers.

### **R B 185.3 Restnutzungsdauer**

(1) <sup>1</sup>Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschied zwischen der typisierten wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. <sup>2</sup>Es bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, das Alter des Gebäudes durch Abzug des Jahres der Bezugfertigkeit des Gebäudes (Baujahr) vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen.



(2) <sup>1</sup>Die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes ist der Anlage 22 zum BewG zu entnehmen. <sup>2</sup>Sie richtet sich nach der Grundstücksart im Sinne des § 181 BewG und den in der Anlage 22 zum BewG ausgewiesenen Gebäudearten. <sup>3</sup>Die Gesamtnutzungsdauer für nicht aufgeführte Gebäudearten ist aus der Gesamtnutzungsdauer vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten. <sup>4</sup>Wird ein Gebäude mit nichtselbstständigen Gebäudeteilen unterschiedlich genutzt, ist die Wahl der maßgeblichen wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer entsprechend der Grundstücksart des § 181 BewG wie folgt vorzunehmen:

1. <sup>1</sup>Handelt es sich bei der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit um ein Mietwohngrundstück, ist die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer für Mietwohngrundstücke in Höhe von 70 Jahren anzunehmen. <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, ob im Gebäude enthaltene Räume (z. B. Verkaufsräume oder Büros) für Zwecke genutzt werden, für die eine abweichende wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer anzunehmen wäre.
2. <sup>1</sup>Handelt es sich bei der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit um ein Geschäftsgrundstück, das aus einem Gebäude mit nicht selbstständigen Gebäudeteilen verschiedener Bauart oder Nutzung (z. B. geschossweise unterschiedliche Bauart, Tiefgarage unter Bankgebäude) besteht, ist zur Ermittlung einer einheitlichen Restnutzungsdauer die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer für Geschäftsgrundstücke laut Anlage 22 zum BewG anzunehmen, die dem durch die Hauptnutzung des Gebäudes bestimmten Gesamtpräge des Gebäudes entspricht. <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, ob im Gebäude enthaltene Räume (z. B. Wohnungen) für Zwecke genutzt werden, für die eine abweichende wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer anzunehmen wäre. <sup>3</sup>Ist keine der Nutzungen des Gebäudes prägend, ist für dieses Gebäude bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer von der durchschnittlichen Gesamtnutzungsdauer der jeweiligen Gebäudearten der Anlage 22 zum BewG auszugehen.
3. Handelt es sich bei der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit um ein gemischt genutztes Grundstück, ist die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer für gemischt genutzte Grundstücke in Höhe von 70 Jahren anzunehmen.

<sup>5</sup>Zur Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer bei einer wirtschaftlichen Einheit mit mehreren selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen > R B 185.4 Abs. 2.

(3) Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, kann von einer Verlängerung (> Abs. 4) oder Verkürzung (> Abs. 5) der Restnutzungsdauer auszugehen sein.

(4) <sup>1</sup>Eine Verlängerung der Restnutzungsdauer ist nur anzunehmen, wenn in den letzten zehn Jahren durchgreifende Modernisierungen vorgenommen wurden, die nach dem Punktesystem der nachfolgenden Tabelle 1 eine überwiegende oder umfassende Modernisierung ergeben. <sup>2</sup>Hinsichtlich der durchgeführten Modernisierungsarbeiten ist auf die überwiegende Erneuerung bzw. Verbesserung der jeweiligen einzelnen Bauteile (Modernisierungselemente) abzustellen, die Punkte der Tabelle 1 sind für das jeweilige Bauteil folglich nur insgesamt oder gar nicht anzusetzen. <sup>3</sup>Die verlängerte Restnutzungsdauer ergibt sich aus den nachfolgenden Tabellen 2 bis 6. <sup>4</sup>Eine Interpolation ist nicht vorzunehmen. <sup>5</sup>Die nachfolgenden Tabellen sind für Wohngebäude und analog für Nichtwohngebäude anzuwenden.

**Tabelle 1**

<b>Modernisierungselemente</b>	
Dacherneuerung inklusive Verbesserung der Wärmedämmung	4
Modernisierung der Fenster und Außentüren	2
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	2
Modernisierung der Heizungsanlage	2
Wärmedämmung der Außenwände	4
Modernisierung von Bädern	2
Modernisierung des Innenausbau, z. B. Decken, Fußböden, Treppen	2
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	2

14 bis 16 Punkte:           überwiegend modernisiert  
 ≥ 18 Punkte:             umfassend modernisiert

**Tabelle 2**

<b>Übliche Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren</b>		
<b>Gebäudealter (Jahre)</b>	<b>Modernisierungsgrad</b>	
	<b>14 bis 16 Punkte</b>	<b>≥ 18 Punkte</b>
	<b>neue Restnutzungsdauer (Jahre)</b>	
≥ 10	60	62
≥ 15	57	60
≥ 20	54	58
≥ 25	51	57
≥ 30	49	55
≥ 35	47	54
≥ 40	45	53
≥ 45	43	52
≥ 50	42	51
≥ 55	41	50
≥ 60	40	50
≥ 65	39	49
≥ 70	38	49

Tabelle 3

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
neue Restnutzungsdauer (Jahre)		
≥ 10	50	52
≥ 15	47	51
≥ 20	45	49
≥ 25	42	48
≥ 30	40	46
≥ 35	38	45
≥ 40	37	44
≥ 45	35	43
≥ 50	34	43
≥ 55	33	42
≥ 60	33	42

Tabelle 4

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
neue Restnutzungsdauer (Jahre)		
≥ 10	41	43
≥ 15	38	41
≥ 20	36	40
≥ 25	33	39
≥ 30	32	38
≥ 35	30	37
≥ 40	29	36
≥ 45	28	35
≥ 50	27	35

Tabelle 5

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
neue Restnutzungsdauer (Jahre)		
≥ 5	35	36
≥ 10	32	34
≥ 15	29	32
≥ 20	27	31
≥ 25	25	30
≥ 30	23	29
≥ 35	22	28
≥ 40	22	28

Tabelle 6

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
neue Restnutzungsdauer (Jahre)		
≥ 5	25	26
≥ 10	22	25
≥ 15	20	23
≥ 20	18	22
≥ 25	17	21
≥ 30	16	21

(5) <sup>1</sup>Eine Verkürzung der Restnutzungsdauer kommt nur bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude in Betracht. <sup>2</sup>Baumängel und Bauschäden oder wirtschaftliche Gegebenheiten können im typisierenden Bewertungsverfahren zu keiner Verkürzung der Restnutzungsdauer führen.

(6) <sup>1</sup>Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt nach § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG regelmäßig noch mindestens 30 Prozent der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer. <sup>2</sup>Die Regelung unterstellt einen durchschnittlichen Erhaltungszustand und macht insbesondere bei älteren Gebäuden in vielen Fällen die Prüfung entbehrlich, ob die restliche Lebensdauer infolge baulicher Maßnahmen verlängert wurde. <sup>3</sup>Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude kann die Mindest-Restnutzungsdauer jedoch unterschritten werden.

#### R B 185.4 Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen

(1) Besteht eine wirtschaftliche Einheit aus mehreren Gebäuden oder Gebäudeteilen mit einer gewissen baulichen Selbstständigkeit, die eine verschiedene Bauart aufweisen, unterschiedlich genutzt werden oder die in verschiedenen Jahren bezugsfertig geworden sind, können sich unterschiedliche Restnutzungsdauern ergeben.

(2) Die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer bestimmt sich bei einer wirtschaftlichen Einheit aus mehreren selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen unter Berücksichtigung der Grundstücksarten nach § 181 BewG wie folgt:

1. <sup>1</sup>Bei Mietwohngrundstücken gilt für alle Gebäude bzw. Gebäudeteile - unabhängig von ihrer Nutzung - eine Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Garagen und Nebengebäude. <sup>3</sup>Liegen keine anderweitigen Erkenntnisse vor, bestehen keine Bedenken, bei Garagen und Nebengebäuden die Bezugfertigkeit im Zeitpunkt der Bezugfertigkeit des Hauptgebäudes zu unterstellen.
2. Bei Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken mit mehreren selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen können sich - je nach Nutzung - unterschiedliche Gesamtnutzungsdauern ergeben.

(3) Ergeben sich bei einer wirtschaftlichen Einheit aus mehreren selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen unterschiedliche Restnutzungsdauern ist eine gewogene Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung der jeweiligen Rotherträge zu ermitteln.

(4) Können die Rotherträge nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand den einzelnen selbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen zugeordnet werden (z. B. bei Vermietung sämtlicher Gebäude zu einem Gesamtentgelt), bestehen keine Bedenken, von einer nach Wohn- bzw. Nutzflächen gewichteten Restnutzungsdauer auszugehen.

(5) <sup>1</sup>Anbauten teilen im Allgemeinen auf Grund ihrer Bauart oder Nutzung das Schicksal des Hauptgebäudes. <sup>2</sup>Ist dagegen anzunehmen, dass ein Erweiterungsbau nach Größe, Bauart oder Nutzung eine andere Restnutzungsdauer als das Hauptgebäude haben wird, gelten die Absätze 1 bis 4 entsprechend. <sup>3</sup>Für Aufstockungen ist im Allgemeinen das Baujahr der unteren Geschosse zu Grunde zu legen.

<sup>4</sup>Es ist jedoch zu prüfen, ob durch die baulichen Maßnahmen die Restnutzungsdauer des Gebäudes verlängert worden ist.

(6) <sup>1</sup>Bei einer wirtschaftlichen Einheit mit mehreren nichtselbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen ist von einer einheitlichen Restnutzungsdauer auszugehen. <sup>2</sup>Zur Bestimmung der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer gelten R B 185.3 Abs. 2 Sätze 1 bis 4 entsprechend.

(7) Auf R B 182 Abs. 5 wird verwiesen.

## **Zu § 186 BewG**

### **R B 186.1 Rohertrag**

(1) <sup>1</sup>Rohertrag ist das Entgelt, das der Mieter oder Pächter für die Benutzung des bebauten Grundstücks nach den am Bewertungsstichtag geltenden vertraglichen Vereinbarungen, umgerechnet auf zwölf Monate, zu zahlen hat. <sup>2</sup>Das gilt auch für öffentlich geförderte Wohnungen. <sup>3</sup>Neben der vertraglich vereinbarten Miete rechnen zum Entgelt auch

- Mieteinnahmen für Stellplätze,
- Mieteinnahmen für Nebengebäude, z. B. für Garagen,
- Vergütungen für außergewöhnliche Nebenleistungen des Vermieters, die nicht die Raumnutzung betreffen, aber neben der Raumnutzung auf Grund des Mietvertrags gewährt werden (z. B. Reklamenutzung sowie für das Aufstellen von Automaten),
- Vergütungen für Nebenleistungen, die zwar die Raumnutzung betreffen, jedoch nur einzelnen Mietern zugute kommen (z. B. zusätzliche Mieteinnahmen für die Verkabelung des Gebäudes zwecks Datenfernübertragung, für den Einbau einer Klimaanlage oder für die Nutzung eines Schwimmbads),
- Untermietzuschläge,
- Baukostenzuschüsse und Mietvorauszahlungen, soweit sie auf die Miete anzurechnen sind,
- Zahlungen des Mieters an Dritte für den Eigentümer, soweit es sich nicht um Betriebskosten im Sinne des § 27 der II. BV oder der Betriebskostenverordnung (BetrKV) handelt (z. B. Erschließungskosten),
- Leistungen des Mieters, die nicht in Geld bestehen, soweit sie nicht gleichzeitig als Betriebskosten zu berücksichtigen wären (z. B. die Übernahme der Grundstücksverwaltung),
- um Neben- und Betriebskosten bereinigte Leasing-Raten, soweit sie auf die Überlassung des Grundstücks entfallen.

<sup>4</sup>Nicht in das Entgelt einzubeziehen sind insbesondere

- Umlagen, die zur Deckung der Betriebskosten gezahlt werden (> R B 186.2 und R B 187.1),
- Einnahmen für die Überlassung von Maschinen und Betriebsvorrichtungen,
- Einnahmen für die Überlassung von Einrichtungsgegenständen (z. B. bei möblierten Wohnungen, Ferienwohnungen, Studentenwohnheimen),
- Dienstleistungen, die nicht die Grundstücksnutzung betreffen (Reinigungsdienste),
- Zuzahlungen Dritter außerhalb des Mietverhältnisses (z. B. bei Bauherrengemeinschaften Zahlungen des Mietgarantiegebers),
- Aufwendungszuschüsse im öffentlich geförderten Wohnungsbau,

- die Umsatzsteuer.

<sup>5</sup>Bei dem Entgelt handelt es sich um eine Sollmiete. <sup>6</sup>Auf die tatsächlich gezahlte Miete kommt es nicht an. <sup>7</sup>Bei Mietausfall ist somit trotz des geringeren Ertrags eine Bewertung auf der Grundlage der vereinbarten Miete vorzunehmen. <sup>8</sup>Bei mehrstöckigen Mietverhältnissen berechnet sich die Jahresmiete nach den Beträgen, die der oder die Mieter (Hauptmieter) an den Vermieter (Eigentümer) vereinbarungsgemäß zu zahlen haben. <sup>9</sup>Hierzu zählen auch Untermietzuschläge.

(2) <sup>1</sup>In den Fällen der Betriebsaufspaltung ist vorbehaltlich des § 186 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 BewG von der zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen vertraglich vereinbarten Miete auszugehen. <sup>2</sup>Ist das Grundstück oder ein Teil davon am Bewertungsstichtag nicht vermietet (z. B. Leerstand bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung), ist die übliche Miete anzusetzen.

### **R B 186.2 Betriebskosten**

(1) <sup>1</sup>Nicht zum Entgelt gehören die als Umlage gezahlten Betriebskosten im Sinne des § 27 II. BV oder der BetrKV, die neben der Miete mit dem Mieter abgerechnet werden können (umlagefähige Betriebskosten). <sup>2</sup>Sind die Betriebskosten ganz oder teilweise in der vereinbarten Miete enthalten, sind sie herauszurechnen. <sup>3</sup>Werden Betriebskosten pauschal erhoben und nicht mit dem Mieter abgerechnet, sind sie im Entgelt zu erfassen; die tatsächlich angefallenen Betriebskosten sind davon abzuziehen. <sup>4</sup>Instandsetzungs- und Verwaltungskosten sowie das Mietausfallwagnis (nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten) werden erst im Rahmen des § 187 BewG berücksichtigt.

(2) <sup>1</sup>Werden Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten jedoch vom Mieter getragen (Triple-Net-Vereinbarungen), sind diese Kosten - ggf. mit einem pauschalen Zuschlag - in die Jahresmiete einzurechnen. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für die üblichen Schönheitsreparaturen bei Wohnraum.

### **R B 186.3 Vermietung zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken**

Die Grundsätze der R B 186.1 und R B 186.2 gelten entsprechend für gewerblich, freiberuflich oder öffentlich genutzte Grundstücke oder Grundstücksteile.

### **R B 186.4 Ansatz der üblichen Miete**

(1) <sup>1</sup>Die übliche Miete ist nach § 186 Absatz 2 BewG in den Fällen anzusetzen, in denen Grundstücke oder Grundstücksteile

- eigengenutzt,
- ungenutzt,
- zu vorübergehendem Gebrauch überlassen,
- unentgeltlich überlassen sind oder
- zu einer um mehr als 20 Prozent von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen werden.

(2) <sup>1</sup>Der Ansatz der üblichen Miete bei der Nutzung durch den Eigentümer gilt nicht nur für Wohnräume, sondern auch für gewerblich oder freiberuflich genutzte Räume. <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>Ungenutzt ist ein Grundstück, wenn kein Mietvertragsverhältnis vorliegt und es leer steht. <sup>6</sup>Vorübergehender Gebrauch liegt vor, wenn die Vermietungen typischerweise unter zwölf Monaten erfolgen, wie z. B. bei Vermietungen von Ferienwohnungen. <sup>7</sup>Die Gründe, die zu der Abweichung der tatsächlichen Miete von der üblichen Miete um mehr als 20 Prozent nach unten oder oben geführt haben, sind unbeachtlich.

(3) <sup>1</sup>Die übliche Miete ist in Anlehnung an die Miete zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird (§ 186 Absatz 2 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>Der Begriff „Ausstattung“ beinhaltet nicht den baulichen Zustand des Gebäudes bezogen auf Baumängel bzw. Bauschäden. <sup>3</sup>Bei der für die übliche Miete maßgebenden Ausstattung handelt es sich um die baulich-typischen, mietwertbestimmenden Merkmale eines Grundstücks wie z. B. Elektro-, Sanitär- und Heizungsinstallationen. <sup>4</sup>Betriebskosten sind hierbei nicht einzubeziehen (§ 186 Absatz 2 Satz 3 BewG). <sup>5</sup>Bei der Schätzung der üblichen Miete für frei finanzierte Wohnungen bleiben Mieten außer Betracht, die auf ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnissen beruhen, oder für Wohnungen gelten, die mit öffentlichen Mitteln gefördert worden sind. <sup>6</sup>Die übliche Miete für Wohnungen im öffentlich geförderten Wohnungsbau ist aus der Miete vergleichbarer preisgebundener Wohnungen abzuleiten.

### **R B 186.5 Ermittlung der üblichen Miete**

(1) <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) <sup>1</sup>Die Ableitung der üblichen Miete aus Vergleichsmieten kommt unter Berücksichtigung des § 186 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 BewG insbesondere in Betracht, wenn

1. sich unter § 186 Absatz 2 Satz 1 fallende und vermietete Räumlichkeiten in einem Objekt befinden. <sup>2</sup>Die übliche Miete kann bei vergleichbarer Ausstattung aus der vereinbarten Jahresmiete abgeleitet werden. <sup>3</sup>Dies ist z. B. in einem Mietwohngrundstück möglich, in dem eine Wohnung selbstgenutzt und zumindest eine vermietete Wohnung in ihrer Ausstattung vergleichbar ist und die Miete für die vermietete Wohnung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen ist;
2. der Steuerpflichtige Eigentümer mehrerer Objekte ist, die in unmittelbarer Nachbarschaft zu dem eigengenutzten Objekt belegen sind. <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 § 558d BGB erstellter Mietspiegel vor, kann bei der Ableitung der üblichen Miete auf diesen zurückgegriffen werden, wenn dieser Mietspiegel für den Bewertungsstichtag gilt. <sup>2</sup>Bei anderen Mietspiegeln (z. B. einfache Mietspiegel nach § 558c BGB) 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) Nach § 558e BGB handelt es sich bei einer Mietdatenbank um eine zur Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete fortlaufend geführte Sammlung von Mieten, die von der Gemeinde oder von Interessenvertretern der Vermieter und Mieter gemeinsam geführt oder anerkannt wird und aus der Auskünfte gegeben werden, die für einzelne Wohnungen einen Schluss auf die ortsübliche Vergleichsmiete zulassen.

(5) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige kann die übliche Miete durch ein Mietgutachten nachweisen. <sup>2</sup>Das Mietgutachten ist von einem Sachverständigen oder dem zuständigen Gutachterausschuss zu erstellen.

(6) <sup>1</sup>Befinden sich in einem Mietwohngrundstück Ferienwohnungen, ist die übliche Miete insoweit nach der saisonabhängigen Miete unter Berücksichtigung der üblichen Auslastung zu ermitteln. <sup>2</sup>Zeiten der Selbstnutzung sind in die durchschnittliche Auslastung des Objekts einzubeziehen. <sup>3</sup>Leerstandszeiten sind im zeitlichen Verhältnis der tatsächlichen Selbstnutzung zur tatsächlichen Vermietung aufzuteilen. <sup>4</sup>Entgelte für die Überlassung von Einrichtungsgegenständen oder sonstige Dienst- und Sachleistungen (z. B. Gestellung von Frühstück und Bettwäsche/Handtüchern, Endreinigung und Umlage von Nebenkosten sowie Gepäcktransfer) sind bei der Ermittlung der üblichen Miete nicht zu berücksichtigen (> R B 186.1 Absatz 1 Satz 4).

(7) Ist ein Grundstück oder ein Teil davon am Bewertungsstichtag wegen Modernisierungsarbeiten nicht vermietet, ist die übliche Miete ausgehend vom Zustand des Grundstücks oder Grundstücksteils vor der Modernisierung zu ermitteln.

### **Zu § 187 BewG**

#### **R B 187 Bewirtschaftungskosten**

(1) <sup>1</sup>Die im Rahmen des Ertragswertverfahrens anzusetzenden Bewirtschaftungskosten sind die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis; durch Umlagen oder sonstige Kostenübernahmen gedeckte Kosten bleiben unberücksichtigt. <sup>2</sup>Zinsen für Hypothekendarlehen und Grundschulden oder sonstige Zahlungen für auf dem Grundstück lastende privatrechtliche Verpflichtungen bleiben ebenfalls außer Ansatz.

(2) <sup>1</sup>Die Bewirtschaftungskosten sind pauschal mit Erfahrungssätzen anzusetzen; die tatsächlich entstandenen Kosten sind nicht zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Sofern vom Gutachterausschuss geeignete Erfahrungssätze vorliegen, sind diese zu Grunde zu legen. <sup>3</sup>Stehen diese nicht zur Verfügung, ist von den pauschalierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG auszugehen. <sup>4</sup>Maßgebend für die Anwendung der Anlage 23 zum BewG sind die Grundstücksart und die Restnutzungsdauer des Gebäudes. <sup>5</sup>Die Mindest-Restnutzungsdauer nach § 185 Absatz 3 Satz 5 BewG ist hierbei zu berücksichtigen.

### **Zu § 188 BewG**

#### **R B 188 Liegenschaftszinssatz**

(1) <sup>1</sup>Die Liegenschaftszinssätze sind die Zinssätze, mit denen Verkehrswerte von Grundstücken je nach Grundstücksart im Durchschnitt marktüblich verzinst werden (> § 14 Absatz 3 Satz 1 ImmoWertV). <sup>2</sup>Mit den Liegenschaftszinssätzen werden die allgemein vom Grundstücksmarkt erwarteten künftigen Entwicklungen, insbesondere der Ertrags- und Wertverhältnisse sowie der üblichen steuerlichen Rahmenbedingungen, berücksichtigt.

(2) <sup>1</sup>Der angemessene und nutzungstypische Liegenschaftszinssatz ist nach der Grundstücksart (§ 181 BewG, > R B 181.1) und der Lage auf dem Grundstücksmarkt zu bestimmen. <sup>2</sup>Dabei ist vorrangig auf den für diese Grundstücksart vom Gutachterausschuss für Grundstückswerte ermittelten und veröffentlichten Liegenschaftszinssatz zurückzugreifen. <sup>3</sup>Werden durch den Gutachterausschuss keine geeigneten Liegenschaftszinssätze ermittelt, so sind die typisierten Liegenschaftszinssätze des § 188 Absatz 2 Satz 2 BewG anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Liegenschaftszinssätze sind als geeignet anzusehen, wenn die Ableitung der Liegenschaftszinssätze weitgehend in demselben Modell erfolgt ist wie die Bewertung. <sup>2</sup>Es sind jeweils die Liegenschaftszinssätze anzusetzen, die vom Gutachterausschuss zuletzt vor dem Bewertungsstichtag veröffentlicht wurden.

### **Zu § 189 BewG**

#### **R B 189 Allgemeine Grundsätze des Sachwertverfahrens**

<sup>1</sup>Bei Anwendung des Sachwertverfahrens (§§ 189 bis 191 BewG) ist der Gebäudesachwert getrennt vom Bodenwert auf der Grundlage von gewöhnlichen Herstellungskosten zu bemessen. <sup>2</sup>Der Bodenwert ist wie bei einem unbebauten Grundstück nach Maßgabe des § 179 BewG zu ermitteln. <sup>3</sup>Die Summe aus Gebäudesachwert und Bodenwert ergibt den vorläufigen Sachwert, der zur Anpassung an den gemeinen Wert mit einer Wertzahl nach § 191 BewG zu multiplizieren ist. <sup>4</sup>Der Wert der sonstigen baulichen Anlagen, insbesondere der Außenanlagen, und der Wert der sonstigen Anlagen, wie z. B. gärtnerische Anpflanzungen, sind regelmäßig mit dem Gebäude- und dem Bodenwert abgegolten. <sup>5</sup>Nur in Ausnahmefällen mit besonders werthaltigen Außenanlagen, wie z. B. ein größerer Swimmingpool, und sonstigen Anlagen werden hierfür gesonderte Wertansätze nach gewöhnlichen Herstellungskosten berücksichtigt (> R B 190.5).



## **Zu § 190 BewG**

### **R B 190.1 Regelherstellungskosten**

(1) <sup>1</sup>Die Regelherstellungskosten (RHK) im Sinne des § 190 Abs. 1 BewG sind nicht die tatsächlichen, sondern die gewöhnlichen Herstellungskosten je Quadratmeter Brutto-Grundfläche einschließlich Umsatzsteuer. <sup>2</sup>Sie werden unterteilt nach Grundstücksarten, Gebäudearten und Gebäudestandards, wie sie in der Anlage 24, Teil II. und III., zum BewG dargestellt sind. <sup>3</sup>Sie wurden aus den Normalherstellungskosten 2010 (NHK 2010) abgeleitet.

(2) <sup>1</sup>Die NHK 2010 und infolgedessen die RHK stellen Bundesmittelwerte dar, d. h. es handelt sich um Durchschnittswerte für das gesamte Bundesgebiet. <sup>2</sup>Eine Regionalisierung der Regelherstellungskosten mittels sog. Regionalisierungs- und Ortsgrößenfaktoren erfolgt nicht. <sup>3</sup>Die Berücksichtigung der örtlichen Marktverhältnisse erfolgt ausschließlich über die Anwendung der Wertzahl nach § 191 BewG.

### **R B 190.2 Gebäudeart**

(1) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der nach Anlage 24, Teil II., zum BewG anzunehmenden Gebäudeart ist auf das gesamte Gebäude oder einen baulich selbstständig abgrenzbaren Teil eines Gebäudes (Gebäudeteil) abzustellen. <sup>2</sup>Entscheidend für die Einstufung ist allein das durch die Hauptnutzung des Gebäudes/Gebäudeteils entstandene Gesamtgepräge. <sup>3</sup>Zur Hauptnutzung gehörende übliche Nebenräume (z. B. Lager- und Verwaltungsräume bei Warenhäusern) sind entsprechend dem Gesamtgepräge der Hauptnutzung zuzurechnen.

(2) <sup>1</sup>Regelherstellungskosten für in der Anlage 24 zum BewG nicht aufgeführte Gebäudearten sind aus den Regelherstellungskosten vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten. <sup>2</sup>Zu diesem Zweck ist auf die Gebäudeart abzustellen, die mit der Hauptnutzung des Gebäudes die größten Übereinstimmungen aufweist.

(3) <sup>1</sup>Ist ein Gebäude zu mehr als 50 Prozent der bebauten Fläche unterkellert, ist von einem Gebäude mit Keller auszugehen. <sup>2</sup>Entsprechend ist von einem Gebäude mit ausgebautem Dachgeschoss auszugehen, wenn dies zu mehr als 50 Prozent ausgebaut ist.

### **R B 190.3 Gebäudestandard**

<sup>1</sup>Zur Feststellung des Gebäudestandards eines Gebäudes oder eines Gebäudeteils ist die Beschreibung der Gebäudestandards in Anlage 24, Teil III., zum BewG zu verwenden. <sup>2</sup>Die Beschreibung der Gebäudestandards ist beispielhaft und dient der Orientierung. <sup>3</sup>Sie kann nicht alle in der Praxis auftretenden Standardmerkmale aufführen. <sup>4</sup>Merkmale, die die Tabelle nicht beschreibt, sind sachgerecht zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Es müssen nicht alle aufgeführten Merkmale zutreffen. <sup>6</sup>Der Gebäudestandard wird regelmäßig anhand von fünf Standardstufen bestimmt, die sich nach den Standardmerkmalen der Bauteile unterscheiden. <sup>7</sup>Liegen bei einem Bauteil verschiedene Standardmerkmale vor, ist für die Bestimmung der jeweiligen Standardstufe auf die überwiegenden Standardmerkmale abzustellen. <sup>8</sup>Für ein Bauteil ist somit eine Standardstufe zu bestimmen. <sup>9</sup>Bei den Wohngebäuden (Gebäudearten 1.01. bis 5.1. der Anlage 24 zum BewG) sind die Bauteile zusätzlich nach Wägungsanteilen zu gewichten. <sup>10</sup>Ist ein Bauteil nicht vorhanden, bleiben die Regelherstellungskosten dieses Bauteils unberücksichtigt. <sup>11</sup>In diesen Fällen wird bei den Wohngebäuden (Gebäudearten 1.01. bis 5.1. der Anlage 24 zum BewG) nur die Summe aus den gewichteten Regelherstellungskosten der vorhandenen Bauteile gebildet, bei den Nichtwohngebäuden (Gebäudearten 5.2. bis 13.3., 14.2. bis 14.4. und 15.1. bis 18.2. der Anlage 24 zum BewG) wird die Summe der Regelherstellungskosten der vorhandenen Bauteile durch die Anzahl der für die Gebäudeart nach Anlage 24, Teil III., zum BewG, typischerweise vorhandenen Bauteile dividiert (> H B 190.4). <sup>12</sup>Für Einzel- und Mehrfachgaragen (Gebäudeart 14.1. der Anlage 24 zum BewG) werden die Standardstufen unmittelbar im Teil II. der Anlage 24 zum BewG beschrieben.

### **R B 190.4 Baupreisindex**

(1) <sup>1</sup>Die in der Anlage 24 zum BewG enthaltenen Regelherstellungskosten mit Kostenstand 2010 sind auf den Bewertungsstichtag zu beziehen. <sup>2</sup>Für diese Anpassung ist nach § 190 Abs. 2 BewG auf die Preisindizes für die Bauwirtschaft, die das Statistische Bundesamt für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohn- und Nichtwohngebäuden jeweils als Jahresdurchschnitt ermittelt hat, abzustellen. <sup>3</sup>Diese Preisindizes sind für alle Bewertungsstichtage des folgenden Kalenderjahres anzuwenden. <sup>4</sup>Das

Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht die maßgebenden Baupreisindizes im Bundessteuerblatt.

(2) <sup>1</sup>Zu den Wohngebäuden gehören die Gebäudearten 1.01. bis 5.1. der Anlage 24, Teil II., zum BewG (freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser, Doppel- und Reihenhäuser, Mehrfamilienhäuser, gemischt genutzte Grundstücke bzw. Wohnhäuser mit Mischnutzung). <sup>2</sup>Die übrigen Gebäudearten werden den Nichtwohngebäuden zugeordnet.

### **R B 190.5 Besonders werthaltige Außenanlagen**

<sup>1</sup>Übliche Außenanlagen und sonstige Anlagen sind regelmäßig mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten. <sup>2</sup>Nur in Einzelfällen mit besonders werthaltigen Außenanlagen und sonstigen Anlagen ist ein gesonderter Wertansatz zu prüfen. <sup>3</sup>Außenanlagen sind besonders werthaltig, wenn sie das übliche Maß der für die Gebäudeart typischen Außenanlagen offensichtlich überschreiten. <sup>4</sup>Danach ist von einem gesonderten Wertansatz für Außenanlagen regelmäßig abzusehen, wenn ihre Sachwerte (RHK für Außenanlagen nach Alterswertminderung) bei einer überschlägigen Berechnung 10 Prozent des Gebäudesachwerts nicht übersteigen. <sup>5</sup>Sind besonders werthaltige Außenanlagen zu erfassen, gelten die in der nachfolgenden Tabelle ausgewiesenen durchschnittlichen Herstellungskosten. <sup>6</sup>Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, die in der nachstehenden Tabelle dargestellten Werte analog den Wohngebäuden auf den Bewertungsstichtag zu indizieren (> R B 190.4).

**Tabelle: Regelherstellungskosten für Außenanlagen (beispielhafte Darstellung/Basisjahr 2010 = 100)**

<b>Regelherstellungskosten der Außenanlagen einschließlich Baunebenkosten und Umsatzsteuer</b>			
<b>Typisierte Gesamtnutzungsdauer = 40 Jahre</b>			
<b>Einfriedungen</b>	<b>Euro je lfd. m</b>		
	<b>bis 1 m hoch</b>	<b>bis 2 m hoch</b>	<b>über 2 m hoch</b>
Einfriedungsmauer aus Ziegelstein, 11,5 cm dick	70	110	135
Einfriedungsmauer aus Ziegelstein, 24 cm dick	105	150	180
Einfriedungsmauer aus Ziegelstein, 36,5 cm dick	135	215	295
Einfriedungsmauer aus Beton, Kunststein und dgl.	75	135	170
Einfriedungsmauer aus Naturstein mit Abdeckplatten	200	260	325
<b>Wege- und Platzbefestigungen</b>	<b>Euro je m<sup>2</sup></b>		
Wassergebundene leichte Decke auf leichter Packlage	15		
Betonplattenbelag	45		
Sonstiger Plattenbelag	50		
Asphalt-, Teer-, Beton-, oder ähnliche Decke auf Pack- oder Kieslage	40		
Kopfstein- oder Kleinpflaster	60		
Bruchsteinplatten mit Unterbeton	60		
<b>Freitreppen</b>	<b>Euro je lfd. m Stufen</b>		
	80		
<b>Rampen</b>	<b>Euro je m<sup>2</sup> Grundfläche</b>		
frei stehend ohne Verbindung mit einem Gebäude	105		
<b>Stützmauern</b>	<b>Euro je m<sup>2</sup> vordere Ansichtsfläche</b>		
Beton	105		
Bruchstein	135		
Werkstein	260		
<b>Typisierte Gesamtnutzungsdauer = 30 Jahre</b>			
<b>Schwimmbecken je nach Ausführung</b>	<b>Euro je m<sup>2</sup></b>		
einfache Ausführung	200		
normale Ausführung	525		
gehobene Ausführung	850		

### **R B 190.6 Brutto-Grundfläche**

(1) Die Brutto-Grundfläche ist die Summe der Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks mit Nutzungen nach DIN 277-2:2005-02 und deren konstruktive Umschließungen (> Anlage 24, Teil I., zum BewG).

(2) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der Brutto-Grundfläche wird zwischen folgenden Bereichen unterschieden:

- Bereich a: überdeckt und allseitig in voller Höhe umschlossen
- Bereich b: überdeckt, jedoch nicht allseitig in voller Höhe umschlossen
- Bereich c: nicht überdeckt

<sup>2</sup>Die Regelherstellungskosten (RHK) berücksichtigen jedoch nur die Brutto-Grundfläche der Bereiche a und b. <sup>3</sup>Der Bereich c wird nicht erfasst.

(3) <sup>1</sup>Die Brutto-Grundflächen zur Berechnung der RHK sind getrennt nach Grundrissebenen zu ermitteln. <sup>2</sup>Grundflächen von waagerechten Flächen sind aus ihren tatsächlichen Maßen, Grundflächen von schräg liegenden Flächen, z. B. Tribünen, Zuschauerräumen, Treppen und Rampen, aus ihrer vertikalen Projektion zu ermitteln.

(4) Die Grundflächen sind in Quadratmeter anzugeben.

(5) <sup>1</sup>Für die Ermittlung der Brutto-Grundfläche sind die äußeren Maße der Bauteile einschließlich Bekleidung, z. B. Putz, Außenschalen mehrschaliger Wandkonstruktionen, in Höhe der Boden- bzw. Deckenbelagsoberkanten anzusetzen. <sup>2</sup>Brutto-Grundflächen des Bereiches b sind an Stellen, an denen sie nicht umschlossen sind, bis zur vertikalen Projektion ihrer Überdeckung zu ermitteln. <sup>3</sup>Brutto-Grundflächen von Bauteilen (Konstruktions-Grundflächen), die zwischen den Bereichen a und b liegen, sind dem Bereich a zuzuordnen. <sup>4</sup>Nicht zur Brutto-Grundfläche gehören Flächen, die ausschließlich der Wartung, Inspektion und Instandsetzung von Baukonstruktionen und technischen Anlagen dienen, z. B. nicht nutzbare Dachflächen, fest installierte Dachleitern und -stege, Wartungsstege in abgehängten Decken. <sup>5</sup>Nicht berücksichtigt bei der Ermittlung der Brutto-Grundfläche werden:

- Kriechkeller,
- Kellerschächte,
- Außentreppen,
- nicht nutzbare Dachflächen - auch Zwischendecken - ,
- Balkone (auch wenn sie überdeckt sind) und
- Spitzböden (zusätzliche Ebene im Dachgeschoss, unabhängig vom Ausbauzustand).

<sup>6</sup>Auf die Brutto-Grundfläche anzurechnen sind nutzbare Dachgeschossflächen.

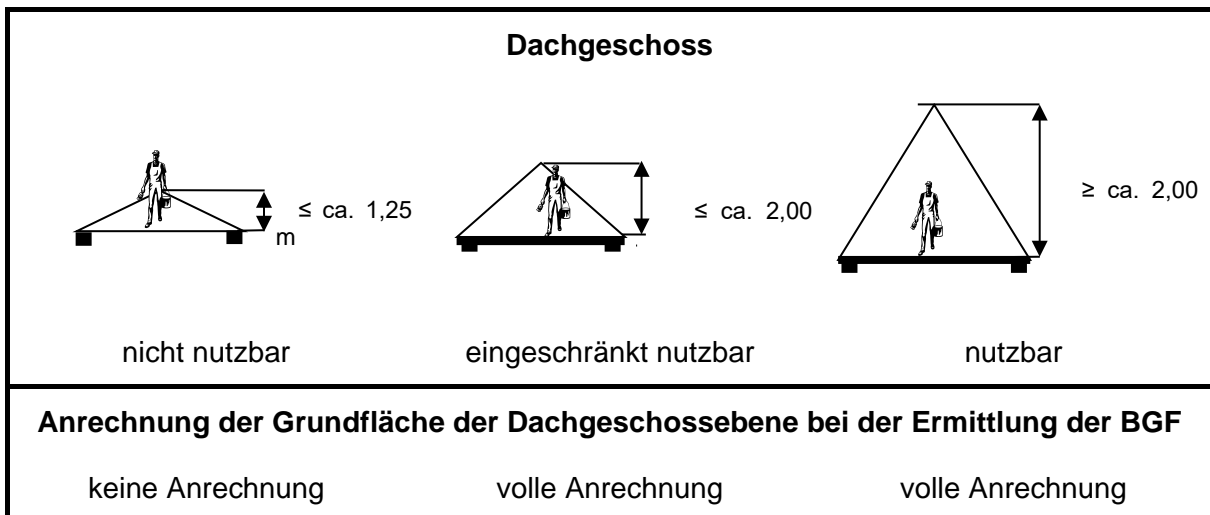
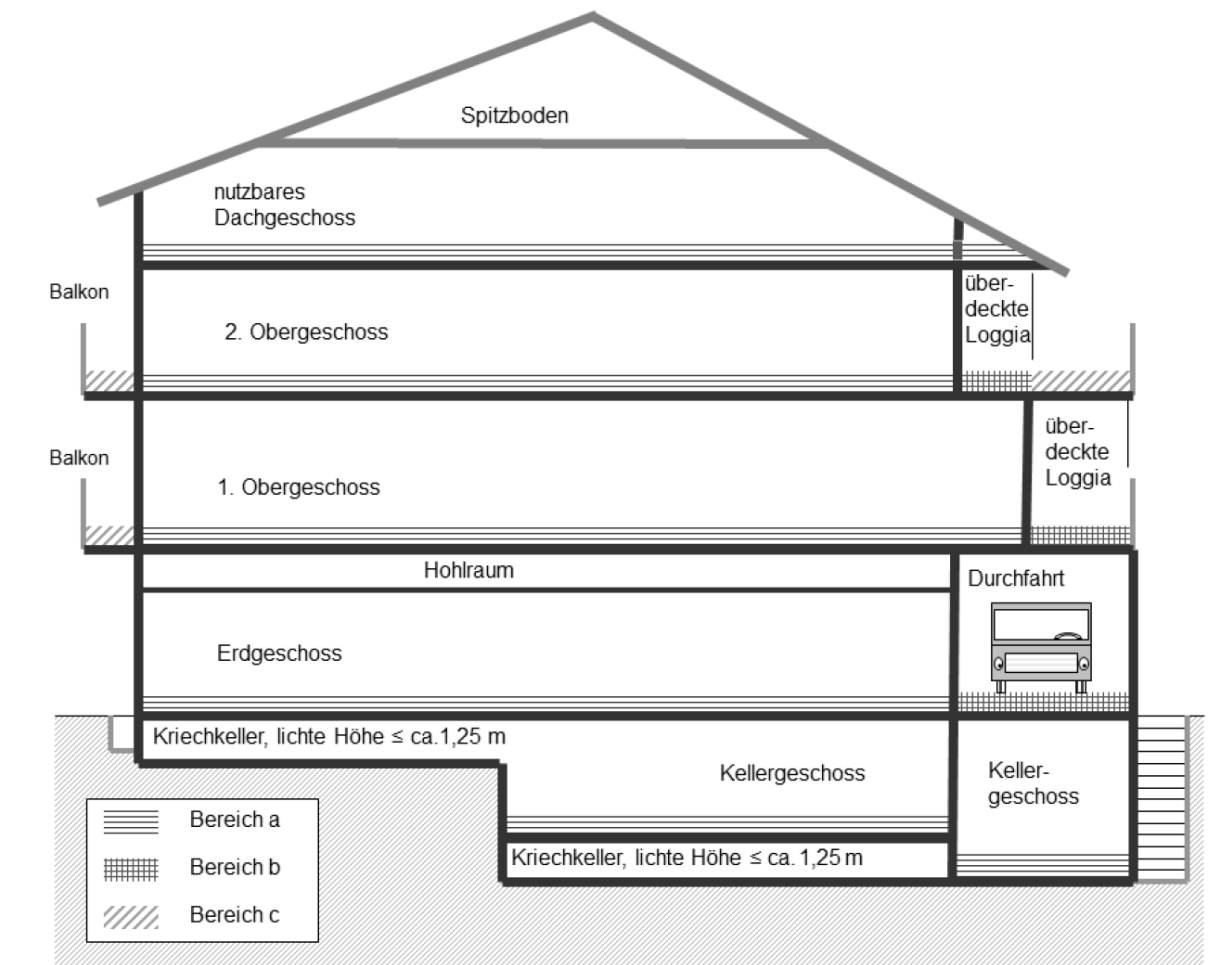


Abbildung zur Zuordnung der Grundflächen zu den Bereichen a, b und c



### R B 190.7 Alterswertminderung

(1) <sup>1</sup>Vom Gebäuderegelerstellungswert ist eine Alterswertminderung abzuziehen. <sup>2</sup>Diese wird regelmäßig nach dem Verhältnis des Alters des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur typisierten wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22 zum BewG bestimmt. <sup>3</sup>Es bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, das Alter des Gebäudes durch Abzug des Jahres der Bezugfertigkeit des Gebäudes vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen. <sup>4</sup>Hinsichtlich der Ermittlung der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer gelten die Grundsätze des Ertragswertverfahrens entsprechend (> R B 185.3 Abs. 2 bzw. R B 185.4 Abs. 2).

(2) Sind nach Bezugfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, kann ein fiktiv späteres Baujahr (> Abs. 3) anzunehmen oder die tatsächliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes (> Abs. 4) zu berücksichtigen sein.

(3) <sup>1</sup>Ein fiktiv späteres Baujahr ist anzunehmen, wenn in den letzten zehn Jahren durchgreifende Modernisierungen vorgenommen wurden, die nach dem Punktesystem der nachfolgenden Tabelle 1 eine überwiegende oder umfassende Modernisierung ergeben. <sup>2</sup>Hinsichtlich der durchgeführten Modernisierungsarbeiten ist auf die überwiegende Erneuerung bzw. Verbesserung der jeweiligen einzelnen Bauteile (Modernisierungselemente) abzustellen, die Punkte der Tabelle 1 sind für das jeweilige Bauteil folglich nur insgesamt oder gar nicht anzusetzen. <sup>3</sup>Die Anzahl der Jahre der Verlängerung für die Ermittlung des fiktiven späteren Baujahrs ist den nachfolgenden Tabellen 2 bis 6 zu entnehmen. <sup>4</sup>Eine Interpolation ist nicht vorzunehmen. <sup>5</sup>Übersteigt das Gebäudealter am Bewertungsstichtag die übliche Gesamtnutzungsdauer ermittelt sich das fiktiv spätere Baujahr aus folgender Formel [Beispiel > H B 190.7 (3)]:

fiktives Baujahr =	Jahr des Bewertungsstichtags + Verschiebung Baujahr ./ . übliche Gesamtnut-
--------------------	---

Die nachfolgenden Tabellen sind für Wohngebäude und analog für Nichtwohngebäude anzuwenden.

**Tabelle 1**

<b>Modernisierungselemente</b>	
Dacherneuerung inklusive Verbesserung der Wärmedämmung	4
Modernisierung der Fenster und Außentüren	2
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	2
Modernisierung der Heizungsanlage	2
Wärmedämmung der Außenwände	4
Modernisierung von Bädern	2
Modernisierung des Innenausbaus, z. B. Decken, Fußböden, Treppen	2
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	2

14 bis 16 Punkte: überwiegend modernisiert  
 ≥ 18 Punkte: umfassend modernisiert

**Tabelle 2**

<b>Übliche Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren</b>		
<b>Gebäudealter (Jahre)</b>	<b>Modernisierungsgrad</b>	
	<b>14 bis 16 Punkte</b>	<b>≥ 18 Punkte</b>
	<b>Verschiebung Baujahr (Jahre)</b>	
≥ 10	0	2
≥ 15	2	5
≥ 20	4	8
≥ 25	6	12
≥ 30	9	15
≥ 35	12	19
≥ 40	15	23
≥ 45	18	27
≥ 50	22	31
≥ 55	26	35
≥ 60	30	40
≥ 65	34	44
= 70	38	49
> 70	38 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 38 ./ . 70)	49 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 49 ./ . 70)

Tabelle 3

<b>Übliche Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren</b>		
<b>Gebäudealter (Jahre)</b>	<b>Modernisierungsgrad</b>	
	<b>14 bis 16 Punkte</b>	<b>≥ 18 Punkte</b>
	<b>Verschiebung Baujahr (Jahre)</b>	
≥ 10	0	2
≥ 15	2	6
≥ 20	5	9
≥ 25	7	13
≥ 30	10	16
≥ 35	13	20
≥ 40	17	24
≥ 45	20	28
≥ 50	24	33
≥ 55	28	37
= 60	33	42
> 60	33 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 33 ./ 60)	42 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 42 ./ 60)

Tabelle 4

<b>Übliche Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren</b>		
<b>Gebäudealter (Jahre)</b>	<b>Modernisierungsgrad</b>	
	<b>14 bis 16 Punkte</b>	<b>≥ 18 Punkte</b>
	<b>Verschiebung Baujahr (Jahre)</b>	
≥ 10	1	3
≥ 15	3	6
≥ 20	6	10
≥ 25	8	14
≥ 30	12	18
≥ 35	15	22
≥ 40	19	26
≥ 45	23	30
= 50	27	35
> 50	27 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 27 ./ 50)	35 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 35 ./ 50)

Tabelle 5

<b>Übliche Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren</b>		
<b>Gebäudealter (Jahre)</b>	<b>Modernisierungsgrad</b>	
	<b>14 bis 16 Punkte</b>	<b>≥ 18 Punkte</b>
	<b>Verschiebung Baujahr (Jahre)</b>	
≥ 5	0	1
≥ 10	2	4
≥ 15	4	7
≥ 20	7	11
≥ 25	10	15
≥ 30	13	19
≥ 35	17	23
= 40	22	28
> 40	22 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 22 ./ 40)	28 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 28 ./ 40)

Tabelle 6

<b>Übliche Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren</b>		
<b>Gebäudealter (Jahre)</b>	<b>Modernisierungsgrad</b>	
	<b>14 bis 16 Punkte</b>	<b>≥ 18 Punkte</b>
	<b>Verschiebung Baujahr (Jahre)</b>	
≥ 5	0	1
≥ 10	2	5
≥ 15	5	8
≥ 20	8	12
≥ 25	12	16
≥ 30	16	21
> 30	16 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 16 ./ 30)	21 (> Satz 5; Jahr des Bewertungsstichtags + 21 ./ 30)

(4) Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude ist bei der Ermittlung der Alterswertminderung von der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen (> § 190 Abs. 4 Satz 4 BewG).



(5) <sup>1</sup>Der nach Abzug der Alterswertminderung verbleibende Gebäudewert ist regelmäßig mit mindestens 30 Prozent des Gebäuderegelerstellungswerts anzusetzen. <sup>2</sup>Diese Restwertregelung berücksichtigt, dass auch ein älteres Gebäude, das laufend instand gehalten wird, einen Wert hat. <sup>3</sup>Sie berücksichtigt einen durchschnittlichen Erhaltungszustand und macht in vielen Fällen die Prüfung entbehrlich, ob die restliche Lebensdauer des Gebäudes infolge baulicher Maßnahmen verlängert wurde. <sup>4</sup>Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude kann dieser Mindestansatz jedoch unterschritten werden (> R B 190.7 Abs. 4).

### **R B 190.8 Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen**

(1) <sup>1</sup>Besteht eine wirtschaftliche Einheit aus mehreren Gebäuden oder Gebäudeteilen von einer gewissen Selbstständigkeit, die eine verschiedene Bauart aufweisen, unterschiedlich genutzt werden oder die in verschiedenen Jahren bezugsfertig geworden sind, ist jedes Gebäude und jeder Gebäudeteil für sich zu bewerten. <sup>2</sup>Ist z. B. ein Grundstück mit einem Einfamilienhaus und einer Garage bebaut, ergibt die Summe aus dem Gebäudesachwert des Einfamilienhauses und dem Gebäudesachwert der Garage den Gebäudewert. <sup>3</sup>Regelherstellungskosten, Brutto-Grundfläche und Alterswertminderung sind jeweils gesondert zu ermitteln. <sup>4</sup>Für selbstständige Gebäude bzw. Gebäudeteile für das bzw. für die in den Anlagen zum BewG keine Gebäudeart ausgewiesen ist, sind die Gesamtnutzungsdauer aus der Gesamtnutzungsdauer vergleichbarer Gebäudearten und die Regelherstellungskosten aus den Regelherstellungskosten vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten. <sup>5</sup>Zur Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer gilt R B 185.4 Abs. 2 Nummer 2 entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Anbauten teilen im Allgemeinen auf Grund ihrer Bauart oder Nutzung das Schicksal des Hauptgebäudes. <sup>2</sup>Ist dagegen anzunehmen, dass ein Erweiterungsbau nach Größe, Bauart oder Nutzung eine andere Alterswertminderung als das Hauptgebäude haben wird, gilt Abs. 1 entsprechend. <sup>3</sup>Für Aufstockungen ist im Allgemeinen das Baujahr der unteren Geschoße zu Grunde zu legen. <sup>4</sup>Es ist jedoch zu prüfen, ob durch die baulichen Maßnahmen für das Gebäude ein fiktiv späteres Baujahr anzunehmen ist.

(3) <sup>1</sup>Bei einer wirtschaftlichen Einheit mit mehreren nichtselbstständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen ist von einer einheitlichen Alterswertminderung auszugehen. <sup>2</sup>Zur Bestimmung der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer gelten in diesen Fällen R B 185.3 Abs. 2 Sätze 1 bis 4 entsprechend.

### **Zu § 191 BewG**

#### **R B 191 Wertzahlen**

(1) <sup>1</sup>Als Wertzahlen sind vorrangig die vom Gutachterausschuss ermittelten Sachwertfaktoren (Marktanpassungsfaktoren) zur Angleichung an den gemeinen Wert anzuwenden. <sup>2</sup>Stehen keine geeigneten Sachwertfaktoren zur Verfügung, sind die in der Anlage 25 zum BewG dargestellten Wertzahlen zu verwenden.

(2) Sachwertfaktoren sind als geeignet anzusehen, wenn die Ableitung der Sachwertfaktoren weitgehend in demselben Modell erfolgt ist wie die Bewertung.

(3) <sup>1</sup>Bei Anwendung der Wertzahlen nach Anlage 25 zum BewG ist auf den Bodenrichtwert ohne Wertkorrekturen (> R B 179.2 Abs. 2 bis 6) abzustellen. <sup>2</sup>In den Fällen des § 179 Satz 4 BewG ist auf den Bodenrichtwert der herangezogenen vergleichbaren Flächen abzustellen.

### **Zu § 192 BewG**

#### **R B 192.1 Begriff des Erbbaurechts**

(1) <sup>1</sup>Das Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche Recht an einem Grundstück, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben. <sup>2</sup>Bei Grundstücken, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, bilden das Erbbaurecht und das belastete Grundstück je eine selbstständige wirtschaftliche Einheit (§ 176 Absatz 1 Nummer 2, § 192 BewG). <sup>3</sup>Das belastete Grundstück ist das Grundstück, an dem das Erbbaurecht bestellt ist. <sup>4</sup>Übernimmt der Eigentümer des belasteten Grund-

stücks das Erbbaurecht oder erwirbt der Erbbauberechtigte das belastete Grundstück („Eigentümergebbaurecht“), bleiben Erbbaurecht und belastetes Grundstück als selbstständige wirtschaftliche Einheiten bestehen.

(2) <sup>1</sup>Das Erbbaurecht entsteht zivilrechtlich mit der Eintragung in das Grundbuch (§ 11 ErbbauRG in Verbindung mit § 873 BGB). <sup>2</sup>Schenkungsteuerrechtlich gilt das Erbbaurecht bereits dann als entstanden, wenn die dingliche Einigung über die Bestellung eines Erbbaurechts erfolgt ist und die Vertragsparteien in der Lage sind, die Eintragung im Grundbuch zu bewirken (> R E 9.1 Absatz 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 selbstständige wirtschaftliche Einheit im Sinne des §§ 192 ff. 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 erbbaurechtsbelasteten und einem ihm gehörenden angrenzenden Grundstück, sind der Gebäudeteil auf dem erbbaurechtsbelasteten Grundstück als Erbbaurecht und das eigene Grundstück mit dem dort errichteten Gebäudeteil als bebauter Grundstück getrennt zu bewerten. <sup>2</sup>Entsprechend ist zu verfahren, wenn das angrenzende Grundstück auf Grund eines Pachtvertrags vom Erbbauberechtigten bebaut worden ist und für diesen Gebäudeteil eine Bewertung als Gebäude auf fremdem Grund und Boden nach § 195 BewG durchzuführen ist.

### **R B 192.2 Bewertung in Erbbaurechtsfällen**

<sup>1</sup>Die Werte für die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts (§ 193 BewG) und für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks / Erbbaugrundstücks (§ 194 BewG) sind gesondert zu ermitteln. <sup>2</sup>Mit der Bewertung des Erbbaurechts (§ 193 BewG) ist die Verpflichtung zur Zahlung des Erbbauzinses und mit der Bewertung des Erbbaugrundstücks (§ 194 BewG) ist das Recht auf den Erbbauzins abgegolten. <sup>3</sup>Die Grundbesitzwerte für das Erbbaurecht und das Erbbaugrundstück dürfen jeweils nicht weniger als 0 Euro betragen.

### **Zu § 193 BewG**

#### **R B 193 Bewertung des Erbbaurechts**

(1) <sup>1</sup>Der Wert des Erbbaurechts ist vorrangig im Vergleichswertverfahren (> R B 183) zu ermitteln, wenn für das zu bewertende Erbbaurecht Vergleichspreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren für entsprechende Vergleichsgrundstücke vorliegen. <sup>2</sup>Vergleichspreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren liegen vor, wenn sie aus bebauten Erbbaurechten abgeleitet wurden, die mit der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit hinreichend übereinstimmen. <sup>3</sup>Dies ist der Fall, wenn die Grundstücksart übereinstimmt und die Bebauung, der Erbbauzinssatz, der Bodenrichtwert sowie die Restlaufzeit des Erbbaurechts nicht erheblich abweichen.

(2) <sup>1</sup>Kann das Vergleichswertverfahren nicht angewandt werden, setzt sich der Wert des Erbbaurechts aus dem Bodenwertanteil nach § 193 Absatz 3 BewG und dem Gebäudewertanteil nach § 193 Absatz 5 BewG zusammen (finanzmathematische Methode). <sup>2</sup>Ist das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück unbebaut, besteht der Grundbesitzwert des Erbbaurechts allein im Bodenwertanteil nach Absatz 3.

(3) Der Bodenwertanteil ergibt sich aus dem kapitalisierten Unterschiedsbetrag zwischen dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins am Bewertungsstichtag.

(4) <sup>1</sup>Der angemessene Verzinsungsbetrag ergibt sich aus der Multiplikation des Bodenwerts für das Grundstück nach § 179 BewG und des Liegenschaftszinssatzes. <sup>2</sup>Stehen Liegenschaftszinssätze der Gutachterausschüsse nicht zur Verfügung, sind die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 2 BewG anzuwenden.

(5) <sup>1</sup>Maßgebender Erbbauzins ist nach § 193 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 BewG der am Bewertungsstichtag zu zahlende Erbbauzins, umgerechnet auf einen Jahresbetrag. <sup>2</sup>Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen; auf den gezahlten Erbbauzins kommt es nicht an. <sup>3</sup>Sind Erbbauzinsen während der Laufzeit des Erbbaurechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart (z. B. bei Sonderzahlungen oder gestaffeltem Erbbauzins), kann aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Jahresbetrag aus den insgesamt nach dem Bewertungsstichtag zu leistenden Erbbauzinsen in Abhängigkeit von der Restlaufzeit gebildet werden. <sup>4</sup>Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln (z. B. Anknüpfung der Erbbauzinsen an den Lebenshaltungskostenindex) sind nicht zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Ist kein Erbbauzins zu zahlen, stellt der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts gleichzeitig den Unterschiedsbetrag dar.

(6) <sup>1</sup>Der Unterschiedsbetrag ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus Anlage 21 zum BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. <sup>2</sup>Der Vervielfältiger ergibt sich aus dem maßgebenden Liegenschaftszinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts. <sup>3</sup>Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Vervielfältiger und der Bodenwert mit Null anzusetzen. <sup>4</sup>Gibt der Gutachterausschuss andere Liegenschaftszinssätze als die in der Anlage 21 zum BewG aufgeführten vor, ist der Vervielfältiger nach der dort angegebenen Formel zu berechnen. <sup>5</sup>Ist das mit einem Erbbaurecht belastete Grundstück unbebaut und liegen keine Angaben zur Nachfolgenutzung vor, bestehen keine Bedenken, wie folgt zu verfahren:

1. Mangels tatsächlichen Vorhandenseins eines Gebäudes kann zunächst auf die geplante Nutzung seitens des Erbbaupflichteten bzw. -berechtigten abgestellt werden (vgl. Erbbaurechtsvertrag).
2. Bestehen noch keine konkreten Nutzungspläne, kann von der vorgesehenen Bebauung und Nutzung laut Bauleitplan (Bebauungsplan/ Flächennutzungsplan) auf die Grundstücksart geschlossen werden.

(7) <sup>1</sup>Der Gebäudewertanteil des Erbbaurechts ist der Gebäudeertragswert nach § 185 BewG bei im Ertragswertverfahren (> R B 184 bis 188) bzw. der Gebäudesachwert nach § 190 BewG bei im Sachwertverfahren (> R B 189 bis 190.8) zu bewertenden Grundstücken. <sup>2</sup>Verbleibt bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts nach Abzug der Bodenwertverzinsung vom Grundstücksreinertrag kein oder ein negativer Betrag ist im Sinne des § 184 Absatz 3 Satz 2 BewG der Gebäudeertragswert mit 0 Euro anzusetzen. <sup>3</sup>Ist bei Ablauf des Erbbaurechts der verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen, ist der Gebäudewertanteil des Erbbaurechts um den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks gemäß § 194 Absatz 4 BewG zu mindern (> R B 194 Absatz 5 und 6). <sup>4</sup>Befindet sich das im Erbbaurecht entstehende Gebäude im Zustand der Bebauung, stellen die am Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten nach § 196 BewG für die sich im Bau befindlichen Gebäude bzw. Gebäudeteile, ggf. abzüglich des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht entschädigten und auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Anteils der Herstellungskosten, den Gebäudewertanteil des Erbbaurechts dar (> R B 196.1 und R B 196.2).

(8) <sup>1</sup>Eine Berücksichtigung weiterer wertbeeinflussender Umstände - beispielsweise vom Üblichen abweichende Auswirkungen vertraglicher Vereinbarungen, insbesondere die Berücksichtigung von fehlenden Wertsicherungsklauseln oder der Ausschluss einer Anpassung des Erbbaurechtsvertrags - sowie die Anwendung von Marktanpassungsfaktoren kommt nicht in Betracht.

## **Zu § 194 BewG**

### **R B 194 Bewertung des Erbbaugrundstücks (belastetes Grundstück)**

(1) <sup>1</sup>Der Wert des Erbbaugrundstücks ist vorrangig im Vergleichswertverfahren (> R B 183) zu ermitteln, wenn für das Erbbaugrundstück Vergleichspreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren für entsprechende Vergleichsgrundstücke vorliegen. <sup>2</sup>Vergleichspreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren für ein Erbbaugrundstück liegen vor, wenn sie für Grundstücke ermittelt wurden, die nach der Grundstücksart übereinstimmen und hinsichtlich der Bebauung, der Erbbauzinssätze, der Bodenrichtwerte sowie der Restlaufzeit des Erbbaurechts nicht erheblich abweichen. <sup>3</sup>Der Wert für das Erbbaugrundstück kann auch durch Anwendung eines Vergleichsfaktors auf den Wert des unbelasteten Grundstücks ermittelt werden.

(2) <sup>1</sup>Kann das Vergleichswertverfahren nicht angewandt werden, setzt sich der Wert des Erbbaugrundstücks aus dem Bodenwertanteil nach § 194 Absatz 3 BewG und ggf. dem Gebäudewertanteil

nach § 194 Absatz 4 BewG zusammen (finanzmathematische Methode). <sup>2</sup>Ist das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück unbebaut, besteht der Grundbesitzwert des Erbbaugrundstücks allein im Bodenwertanteil nach § 194 Absatz 3 BewG (vgl. aber R B 193 Absatz 7 Satz 4).

(3) <sup>1</sup>Der Bodenwertanteil ergibt sich aus dem abgezinsten Bodenwert und dem kapitalisierten vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins. <sup>2</sup>Die Abzinsung des Bodenwerts (§ 194 Absatz 3 Satz 2, § 193 Absatz 4 BewG in Verbindung mit der Anlage 26 zum BewG) und die Kapitalisierung des Erbbauzinses (§ 194 Absatz 3 Satz 3 BewG in Verbindung mit der Anlage 21 zum BewG) erfolgen nach der Restlaufzeit des Erbbaurechts. <sup>3</sup>Der Abzinsungsfaktor nach Anlage 26 zum BewG ist abhängig vom maßgebenden Liegenschaftszinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts <sup>4</sup>Dabei ist auf die von den Gutachterausschüssen ermittelten Liegenschaftszinssätze abzustellen. <sup>5</sup>Wurden solche nicht ermittelt, sind die in § 193 Absatz 4 Satz 2 BewG genannten Zinssätze anzuwenden. <sup>6</sup>Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Abzinsungsfaktor 1 anzuwenden. <sup>7</sup>R B 193 Absatz 6 Satz 5 gilt entsprechend.

(4) <sup>1</sup>Dem abgezinsten Bodenwert ist der kapitalisierte Erbbauzins hinzuzurechnen. <sup>2</sup>Maßgebender Erbbauzins ist nach § 194 Absatz 3 Satz 3 BewG der am Bewertungsstichtag zu zahlende Erbbauzins, umgerechnet auf einen Jahresbetrag. <sup>3</sup>Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen; auf den gezahlten Erbbauzins kommt es nicht an. <sup>4</sup>Sind Erbbauzinsen während der Laufzeit des Erbbaurechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart (z. B. bei Sonderzahlungen oder gestaffeltem Erbbauzins), kann aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Jahresbetrag aus den insgesamt nach dem Bewertungsstichtag zu leistenden Erbbauzinsen in Abhängigkeit von der Restlaufzeit gebildet werden. <sup>5</sup>Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln (z. B. Anknüpfung der Erbbauzinsen an den Lebenshaltungskostenindex) sind nicht zu berücksichtigen. <sup>6</sup>Ist kein Erbbauzins zu zahlen, stellt der abgezinsten Bodenwert den Bodenwertanteil dar. <sup>7</sup>Zur Kapitalisierung des Erbbauzinses ist der Vervielfältiger für die auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit und des Liegenschaftszinssatzes der Anlage 21 zum BewG zu entnehmen. <sup>8</sup>Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Vervielfältiger mit einem Wert von Null zu berücksichtigen. <sup>9</sup>Gibt der Gutachterausschuss andere Liegenschaftszinssätze als die in der Anlage 21 zum BewG aufgeführten vor, ist der Vervielfältiger nach der dort angegebenen Formel zu berechnen. <sup>10</sup>R B 193 Absatz 6 Satz 5 gilt entsprechend.

(5) <sup>1</sup>Ein Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks ergibt sich nur dann, wenn bei Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf der verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist. <sup>2</sup>Dieser entspricht dem nach Anlage 26 zum BewG abgezinsten ggf. anteiligen Gebäudeertrags- bzw. Gebäudesachwert, der dem Eigentümer des Erbbaugrundstücks bei Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf entschädigungslos zufällt. <sup>3</sup>Es ist dementsprechend eine Berechnung des Gebäudeertrags- bzw. Gebäudesachwerts auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts durchzuführen. <sup>4</sup>Bei dieser Berechnung ist hinsichtlich des Rohertrags gemäß § 186 BewG vom gleichen Betrag wie am Bewertungsstichtag auszugehen. <sup>5</sup>Beim Ansatz der pauschalierten Bewirtschaftungskosten gemäß § 187 BewG (Anlage 23 zum BewG) und dem Vervielfältiger nach Anlage 21 zum BewG im Ertragswertverfahren sowie bei der Ermittlung der Alterswertminderung im Rahmen der Gebäudesachwertermittlung gemäß § 190 Absatz 4 BewG ist auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts abzustellen. <sup>6</sup>Bei der Ermittlung des Gebäudeertrags- bzw. Gebäudesachwerts gemäß § 194 Absatz 4 BewG ist der Mindestansatz gemäß § 185 Absatz 3 Satz 5 BewG bzw. § 190 Absatz 4 Satz 5 BewG zu beachten. <sup>7</sup>Verbleibt bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts nach Abzug der Bodenwertverzinsung vom Grundstücksreinertrag kein oder ein negativer Betrag ist im Sinne des § 184 Absatz 3 Satz 2 BewG der Gebäudeertragswert mit 0 Euro anzusetzen. <sup>8</sup>Befindet sich das Erbbaurecht im Zustand der Bebauung, stellt der ggf. bei Ablauf des Erbbaurechts nicht entschädigte und auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Anteil der am Bewertungsstichtag für die sich im Bau befindlichen Gebäude bzw. Gebäudeteile entstandenen Herstellungskosten den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks dar (> R B 193 Absatz 7 Satz 4, R B 196.1 und R B 196.2).

(6) <sup>1</sup>Der gemäß § 194 Absatz 4 BewG anzuwendende Abzinsungsfaktor ergibt sich aus Anlage 26 zum BewG; er ist abhängig vom angewandten Liegenschaftszinssatz gemäß § 193 Absatz 4 BewG und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts. <sup>2</sup>Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Abzinsungsfaktor 1 anzuwenden. <sup>3</sup>Gibt der Gutachterausschuss andere Zinssätze als die in der Anlage 26 zum BewG aufgeführten vor, ist der Abzinsungsfaktor nach der dort angegebenen Formel zu berechnen.

(7) Eine Berücksichtigung weiterer wertbeeinflussender Umstände - beispielsweise vom Üblichen abweichenden Auswirkungen vertraglicher Vereinbarungen, insbesondere die Berücksichtigung von fehlenden Wertsicherungsklauseln oder der Ausschluss einer Anpassung des Erbbaurechtsvertrags - sowie die Anwendung von Marktanpassungsfaktoren kommt nicht in Betracht.

## **Zu § 195 BewG**

### **R B 195.1 Gebäude auf fremdem Grund und Boden**

(1) Zu bewerten sind als selbstständige wirtschaftliche Einheiten sowohl ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden als auch das (mit dem Gebäude auf fremdem Grund und Boden) belastete Grundstück.

(2) <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 (§ 70 Absatz 3, § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 157 Absatz 3 Satz 2, § 180 Absatz 2 BewG). <sup>2</sup>Das ist insbesondere der Fall, wenn es Scheinbestandteil des Grund und Bodens ist (§ 95 BGB). <sup>3</sup>Sofern dem Nutzungsberechtigten für den Fall der Nutzungsbeendigung gegenüber dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts des Gebäudes zusteht, ist bewertungsrechtlich von einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden auszugehen. <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 sonstigen Bestandteile, wie die vom Nutzungsberechtigten errichteten Außenanlagen und das Zubehör. <sup>5</sup>Werden auf einem Grundstück nur Betriebsvorrichtungen (§ 176 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 BewG) oder Außenanlagen errichtet, liegt kein Gebäude auf fremdem Grund und Boden vor.

(3) <sup>1</sup>Die wirtschaftliche Einheit belastetes Grundstück umfasst die vertraglich überlassene Fläche des Grund und Bodens. <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 B 192.1 Absatz 4 entsprechend.

### **R B 195.2 Wertermittlung bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und belasteten Grundstücken**

(1) <sup>1</sup>Die Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden richtet sich nach § 195 Absatz 2 BewG. <sup>2</sup>Der Grundbesitzwert ergibt sich bei der Bewertung im Ertragswertverfahren aus dem Gebäudeertragswert (> R B 184 bis 188). <sup>3</sup>Ist der Nutzer verpflichtet, das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts zu beseitigen, ist der Vervielfältiger nach Anlage 21 zum BewG anzuwenden, der sich für die am Bewertungsstichtag verbleibende Nutzungsdauer ergibt. <sup>4</sup>Die Regelung zur Mindestrestnutzungsdauer nach § 185 Absatz 3 Satz 5 BewG ist in diesen Fällen nicht anzuwenden (> R B 184 bis 188; insbesondere R B 185.3 Absatz 6). <sup>5</sup>Bei der Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden im Sachwertverfahren ergibt sich der Grundbesitzwert aus dem Gebäudesachwert (> R B 189 bis 191). <sup>6</sup>Ist der Nutzer verpflichtet, das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts zu beseitigen, bemisst sich die Alterswertminderung (§ 190 Absatz 4 Sätze 1 bis 3 BewG) nach dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag und der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer (§ 190 Absatz 4 Satz 4 BewG), maximal der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer. <sup>7</sup>Die Regelung zum Mindestrestwert nach § 190 Absatz 4 Satz 5 BewG ist in diesen Fällen nicht anzuwenden (> R B 189 bis 191, insbesondere R B 190.7 Absatz 5). <sup>8</sup>Ein Bodenwertanteil ist bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden nicht zu berücksichtigen.

(2) <sup>1</sup>Die Bewertung von mit fremden Gebäuden belasteten Grundstücken richtet sich nach § 195 Absatz 3 BewG. <sup>2</sup>Die Abzinsung des Bodenwerts (§ 195 Absatz 3 Satz 2, § 193 Absatz 4 in Verbindung mit der Anlage 26 zum BewG) und die Kapitalisierung des Nutzungsentgelts (§ 195 Absatz 3 Satz 3 BewG in Verbindung mit der Anlage 21 zum BewG) erfolgt in Anhängigkeit von der Restlaufzeit des Nutzungsrechts. <sup>3</sup>Die Restlaufzeit ist auf volle Jahre abzurunden. <sup>4</sup>Ein Gebäudewertanteil ist nicht zu berücksichtigen.

## **Zu § 196 BewG**

### **R B 196.1 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 (§ 196 Absatz 1 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 B 178 Absatz 3). <sup>4</sup>Gebäude im Zustand der Bebauung liegen auch dann vor, wenn durch An-, Aus- oder Umbauten an einem bereits vorhandenen Gebäude neuer Wohn- oder Gewerberaum geschaffen wird. <sup>5</sup>Modernisierungsmaßnahmen erfüllen diese Voraussetzung regelmäßig nicht.

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

(3) <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.

(4) <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 (§ 178 Absatz 1 BewG). <sup>3</sup>Am Bewertungsstichtag 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 am Bewertungsstichtag bezogen, begründet dies die widerlegbare Vermutung der Bezugsfertigkeit. <sup>7</sup>Wird ein Gebäude in Bauabschnitten errichtet, ist die Entscheidung, ob sich ein Gebäude im Zustand der Bebauung befindet, unter Berücksichtigung der bis zum Bewertungsstichtag eingetretenen Verhältnisse nach der Verkehrsanschauung zu treffen. <sup>8</sup>Es kommt also darauf an, wie der Schenker oder Erblasser das Bauvorhaben durchführen wollte. <sup>9</sup>Nach dem Bewertungsstichtag 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, 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 B 196.2 Wertermittlung bei Grundstücken im Zustand der Bebauung**

(1) <sup>1</sup>Der Grundbesitzwert für ein Grundstück mit einem Gebäude im Zustand der Bebauung umfasst neben dem Wert des unbebauten Grundstücks bzw. dem Wert der bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile auch die noch nicht bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile. <sup>2</sup>Dabei ist dem bisherigen

Wert des unbebauten bzw. des bebauten Grundstücks der Wert der bis zum Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten des im Bau befindlichen Gebäudes oder Gebäudeteils hinzuzurechnen.

(2) <sup>1</sup>Grundstücke, die sich am Bewertungsstichtag im Zustand der Bebauung befinden, können sowohl unbebaute als auch bereits bebaute Grundstücke sein. <sup>2</sup>Die Entscheidung, ob vor Beginn der am Bewertungsstichtag noch nicht abgeschlossenen Baumaßnahme ein unbebautes oder ein bebautes Grundstück vorgelegen hat, ist nach § 178 Absatz 1 BewG zu treffen (> R B 178 Absatz 3). <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 § 179 BewG zu ermitteln. <sup>5</sup>Sind auf einem Grundstück vor Beginn der noch nicht abgeschlossenen Baumaßnahme bereits bezugsfertige Gebäude oder Gebäudeteile nach § 180 BewG vorhanden, erfolgt dessen Bewertung nach §§ 182 bis 195 BewG.

(3) <sup>1</sup>Dem nach Absatz 2 ermittelten Wert sind die bis zum Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten des im Bau befindlichen Gebäudes oder Gebäudeteils hinzuzurechnen. <sup>2</sup>Maßgeblich sind die entstandenen Herstellungskosten; auf den tatsächlichen Zahlungsabfluss kommt es nicht an. <sup>3</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 1 (> R B 196.1 Absatz 1 Satz 2). <sup>4</sup>Können die bis zum Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten nicht eindeutig ermittelt werden, müssen sie anhand des Baufortschritts geschätzt werden, als Anhaltspunkt für diese Schätzung kann z. B. § 3 Absatz 2 Nummer 2 Makler- und Bauträgerverordnung (MaBV) dienen.

(4) <sup>1</sup>Befindet sich ein zuvor unbebautes Erbbaugrundstück (> R B 193 Absatz 2) im Zustand der Bebauung, ermittelt sich der Grundbesitzwert aus dem Bodenwertanteil des Erbbaurechts und den bis zum Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten, ggf. abzüglich des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht entschädigten und auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Anteils der Herstellungskosten (> R B 193 Absatz 7 Satz 4). <sup>2</sup>Sind auf einem Erbbaurecht oder bei einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden vor Beginn der am Bewertungsstichtag noch nicht abgeschlossenen Baumaßnahme bereits bezugsfertige Gebäude oder Gebäudeteile nach § 180 BewG vorhanden, erfolgt deren Bewertung entsprechend Absatz 2 Satz 5.

### **Zu § 197 BewG**

#### **R B 197 Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz**

(1) <sup>1</sup>Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen, die dem Zivilschutz dienen, bleiben bei der Ermittlung des Grundbesitzwerts außer Ansatz (§ 197 BewG). <sup>2</sup>Eine nur gelegentliche oder geringfügige Mitbenutzung der Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen für andere als dem Zivilschutz dienende Zwecke ist für die Gewährung der sachlichen Befreiung unschädlich. <sup>3</sup>Diese liegt z. B. vor, wenn in einem für die begünstigten Zwecke geschaffenen Raum von Zeit zu Zeit Veranstaltungen abgehalten werden, zu deren Durchführung der Raum nicht besonders hergerichtet werden muss. <sup>4</sup>Werden in dem Gebäudeteil lediglich Gartengeräte, Fahrräder oder dergleichen abgestellt, handelt es sich ebenfalls 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) Der Wert des Grund und Bodens ist regelmäßig mit dem gesamten Wert des unbebauten Grundstücks nach § 179 BewG anzusetzen.

### **Zu § 198 BewG**

#### **R B 198 Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts**

(1) <sup>1</sup>Abweichend von der Wertermittlung nach den § 179 und §§ 182 bis 196 BewG ist der niedrigere gemeine Wert (Verkehrswert/Marktwert) am Bewertungsstichtag festzustellen, wenn der Steuerpflichtige diesen nachweist (§ 198 BewG). <sup>2</sup>Den Steuerpflichtigen trifft die Nachweislast für einen niedrigeren gemeinen Wert und nicht eine bloße Darlegungslast. <sup>3</sup>Die Vorlage von Auszügen aus der Kaufpreissammlung erfüllt diese Voraussetzungen nicht.

(2) <sup>1</sup>Der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann für die nach § 179, §§ 182 bis 196 BewG bewerteten wirtschaftlichen Einheiten geführt werden, wobei der Nachweis die jeweils gesamte wirtschaftliche Einheit umfassen muss. <sup>2</sup>Bei Grundstücken im Zustand der Bebauung ist der Verkehrswertnachweis für die gesamte wirtschaftliche Einheit unter Berücksichtigung der baulichen Gegebenheiten zulässig.

(3) <sup>1</sup>Als Nachweis ist regelmäßig ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erforderlich. <sup>2</sup>Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundbesitzwerts nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. <sup>3</sup>Enthält das Gutachten Mängel (z. B. methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), ist es zurückzuweisen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich. <sup>4</sup>Zur Ordnungsmäßigkeit eines Sachverständigengutachtens gehören methodische Qualität und eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen. <sup>5</sup>Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gelten grundsätzlich die auf Grund des § 199 Absatz 1 BauGB erlassenen Vorschriften. <sup>6</sup>Nach Maßgabe dieser Vorschriften sind sämtliche wertbeeinflussenden Umstände zur Ermittlung des gemeinen Werts (Verkehrswerts) von Grundstücken zu berücksichtigen. <sup>7</sup>Hierzu gehören auch die den Wert beeinflussenden Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie z. B. Grunddienstbarkeiten und persönliche Nutzungsrechte. <sup>8</sup>Mit Ausnahme des Nachweises der üblichen Miete (> R B 186.5 Absatz 5) kommt ein Einzelnachweis zu Bewertungsgrundlagen nach § 179 und §§ 182 bis 196 BewG, z. B. hinsichtlich der Bewirtschaftungskosten, nicht in Betracht. <sup>9</sup>Auszüge aus der Kaufpreissammlung können ein Gutachten nicht ersetzen.

(4) <sup>1</sup>Ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommener Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück kann als Nachweis dienen. <sup>2</sup>Ist ein Kaufpreis außerhalb dieses Zeitraums im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen und sind die maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen zum Bewertungsstichtag unverändert geblieben, so kann auch dieser als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts dienen. <sup>3</sup>Es bestehen keine Bedenken, diesen Wert regelmäßig ohne Wertkorrekturen als Grundbesitzwert festzustellen.

## F. Vereinfachtes Ertragswertverfahren

### Zu § 199 BewG

#### R B 199.1 Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

(1) <sup>1</sup>Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, von Betriebsvermögen und von Anteilen am Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (§ 11 Absatz 2 Satz 2, § 109 Absatz 1 und 2 BewG) kann nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren erfolgen. <sup>2</sup>Sind branchentypisch ertragswertorientierte Verfahren ausgeschlossen (weil z. B. Multiplikatorenverfahren oder Substanzwertverfahren zur Anwendung kommen), ist das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht anzuwenden. <sup>3</sup>Sind branchentypisch auch ertragswertorientierte Verfahren anzuwenden, ist eine Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren möglich; die Prüfung eines offensichtlich unzutreffenden Ergebnisses bleibt vorbehalten.

(2) Bei der Bewertung ausländischer Unternehmen sind die Regelungen des vereinfachten Ertragswertverfahrens entsprechend, insbesondere hinsichtlich der Ermittlung des nachhaltig erzielbaren Jahresertrags, anzuwenden, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

(3) <sup>1</sup>Die im vereinfachten Ertragswertverfahren vorgesehenen Typisierungen können dazu führen, dass der in diesem Verfahren ermittelte Wert höher oder niedriger ist als der gemeine Wert. <sup>2</sup>Das Finanzamt hat den im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert zugrunde zu legen, wenn das Ergebnis nicht offensichtlich unzutreffend ist.

(4) <sup>1</sup>Nach § 199 Absatz 1 und 2 BewG hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, das vereinfachte Ertragswertverfahren anzuwenden. <sup>2</sup>Gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung hierfür ist, dass dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. <sup>3</sup>Hat das Finanzamt an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens Zweifel, sind diese vom Finanzamt substantiiert darzulegen und dem



Steuerpflichtigen ist Gelegenheit zu geben, die Bedenken des Finanzamts auszuräumen. <sup>4</sup>Das vereinfachte Ertragswertverfahren kann vor allem dann zu unzutreffenden Ergebnissen führen, wenn die Voraussetzungen nach Absatz 6 vorliegen. <sup>5</sup>In einem solchen Fall hat der Steuerpflichtige substantiiert darzulegen, warum das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. <sup>6</sup>Kommt der Steuerpflichtige dieser Mitwirkungspflicht nicht nach, kann davon ausgegangen werden, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts nicht vorliegen. <sup>7</sup>Die Bewertung ist nach allgemeinen Grundsätzen vorzunehmen.

(5) Erkenntnisse über eine offensichtlich unzutreffende Wertermittlung zum gemeinen Wert können beispielsweise in den nachstehenden Fällen hergeleitet werden:

1. Vorliegen zeitnaher Verkäufe, wenn diese nach dem Bewertungsstichtag liegen;
2. Vorliegen von Verkäufen, die mehr als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag liegen;
3. Erbauseinandersetzungen, bei denen die Verteilung der Erbmasse Rückschlüsse auf den gemeinen Wert zulässt.

(6) <sup>1</sup>Vom Vorliegen begründeter Zweifel an der Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist insbesondere auszugehen:

1. bei komplexen Strukturen von verbundenen Unternehmen;
2. bei neu gegründeten Unternehmen, bei denen der künftige Jahresertrag noch nicht aus den Vergangenheitserträgen abgeleitet werden kann, insbesondere bei Gründungen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag, weil das vereinfachte Ertragswertverfahren hier regelmäßig, zum Beispiel wegen hoher Gründungs- und Inangangsetzungsaufwendungen, zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt;
3. beim Branchenwechsel eines Unternehmens, bei dem deshalb der künftige Jahresertrag noch nicht aus den Vergangenheitserträgen abgeleitet werden kann;
4. in sonstigen Fällen, in denen auf Grund der besonderen Umstände der künftige Jahresertrag nicht aus den Vergangenheitserträgen abgeleitet werden kann. <sup>2</sup>Hierzu gehören zum Beispiel Wachstumsunternehmen, branchenbezogene oder allgemeine Krisensituationen oder absehbare Änderungen des künftigen wirtschaftlichen Umfeldes;
5. bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, z. B. nach § 1 AStG, § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG oder § 12 Absatz 1 KStG, sofern der jeweils andere Staat nicht die Ergebnisse des vereinfachten Ertragswertverfahrens seiner Besteuerung zugrunde legt.

<sup>2</sup>Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 und 3 den Substanzwert als Mindestwert (§ 11 Absatz 2 Satz 3 BewG) anzusetzen, sofern dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

### **R B 199.2 Ausländische Kapitalgesellschaften und ausländisches Betriebsvermögen**

<sup>1</sup>Auch bei der Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften oder ausländischem Betriebsvermögen kann das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden. <sup>2</sup>Die Ermittlung der Bewertungsgrundlagen hat in der jeweiligen Landeswährung zu erfolgen, der in dieser Währung ermittelte Ertragswert ist mit dem für den Bewertungsstichtag festgestellten Devisenkurs in Euro umzurechnen. <sup>3</sup>Der Gewinnermittlung können die im jeweiligen Land geltenden Gewinnermittlungsvorschriften zugrunde gelegt werden, wenn sie eine dem § 202 Absatz 1 Satz 2 BewG entsprechende Korrektur zulassen. <sup>4</sup>Der nach § 203 BewG maßgebende Kapitalisierungsfaktor ist anzuwenden, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

## Zu § 200 BewG

### R B 200 Wertermittlung im vereinfachten Ertragswertverfahren

(1) Der Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren setzt sich zusammen aus:

	Ertragswert des betriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 Absatz 1 BewG) (Jahresertrag §§ 201 bis 202 BewG x Kapitalisierungsfaktor § 203 BewG)
+	Nettowert des nicht betriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 Absatz 2 BewG)
+	Wert der Beteiligungen an anderen Gesellschaften (§ 200 Absatz 3 BewG)
+	Nettowert des jungen Betriebsvermögens (§ 200 Absatz 4 BewG)
=	<hr/> Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren

(2) <sup>1</sup>Die Wirtschaftsgüter des nicht betriebsnotwendigen Vermögens und die mit diesen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden sind neben dem Ertragswert mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen (§ 200 Absatz 2 BewG). <sup>2</sup>Zum nicht betriebsnotwendigen Vermögen gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die sich ohne Beeinträchtigung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit aus dem Unternehmen herauslösen lassen, ohne dass die operative Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird. <sup>3</sup>Dies können - je nach Unternehmenszweck - z. B. Grundstücke, Gebäude, Kunstgegenstände, Beteiligungen, Wertpapiere oder auch Geldbestände sein. <sup>4</sup>Auf Grund der Betriebsbezogenheit besteht keine zwingende Deckungsgleichheit mit dem ertragsteuerlich gewillkürten Betriebsvermögen bzw. mit Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Absatz 4 ErbStG. <sup>5</sup>Für die Ermittlung des gemeinen Werts gilt R B 11.5 Absatz 5 bis 8 entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Sowohl Anteile an einer Kapitalgesellschaft als auch Beteiligungen an einer Personengesellschaft sind nach § 200 Absatz 3 BewG gesondert neben dem Ertragswert mit einem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert anzusetzen. <sup>2</sup>Auf eine Mindestbeteiligungsquote kommt es nicht an. <sup>3</sup>Ist für Beteiligungen an einer Personengesellschaft und für Anteile an Kapitalgesellschaften ein Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder 3 BewG festzustellen, sind die auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. <sup>4</sup>Die Basiswertregelung in § 151 Absatz 3 BewG ist hierbei zu beachten. <sup>5</sup>Die Wertermittlung bei den einzelnen Feststellungen kann sowohl im vereinfachten Ertragswertverfahren als auch in einem allgemein anerkannten Ertragswertverfahren als auch nach einer anderen anerkannten Methode erfolgen. <sup>6</sup>Die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens für die Bewertung einer Obergesellschaft bedeutet nicht, dass auch die Beteiligungen im vereinfachten Ertragswertverfahren bewertet werden müssen. <sup>7</sup>Ob die Bewertung der Obergesellschaft im vereinfachten Ertragswertverfahren unter Berücksichtigung der Beteiligungen an Untergesellschaften zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (§ 199 Absatz 1 BewG), ist im Einzelfall zu entscheiden. <sup>8</sup>Die mit den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden werden nicht gesondert berücksichtigt, da die mit diesen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen beim nachhaltigen Jahresertrag mindernd erfasst sind. <sup>9</sup>Es erfolgt keine Hinzurechnung der Aufwendungen nach § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe f BewG. <sup>10</sup>Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft sind die mit dieser in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden bereits über das Sonderbetriebsvermögen im Wert der Beteiligung enthalten (§ 97 Absatz 1a BewG), so dass insoweit keine Korrektur erfolgen muss. <sup>11</sup>Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit diesen Schulden sind zusammen mit anderen Aufwendungen und Erträgen im Zusammenhang mit dieser Beteiligung nach § 202 Absatz 1 Satz 2 BewG zu korrigieren (> R B 202). <sup>12</sup>Bei Genossenschaftsanteilen handelt es sich grundsätzlich nicht um eine Beteiligung i. S. d. § 200 Absatz 3 BewG. <sup>13</sup>Die bei der steuerlichen Gewinnermittlung erfassten Erträge daraus sind grundsätzlich im Jahresertrag nach § 200 Absatz 1 BewG enthalten.

(4) <sup>1</sup>Im Einvernehmen mit den Verfahrensbeteiligten kann darauf verzichtet werden, eine gesonderte Ermittlung des gemeinen Werts von zum Vermögen gehörenden Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und Beteiligungen an einer Personengesellschaft vorzunehmen, wenn es sich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt. <sup>2</sup>Ein Fall von geringer Bedeutung liegt insbesondere vor, wenn der Verwaltungsaufwand der Beteiligten außer Verhältnis zur steuerlichen Auswirkung steht und der festzustellende Wert unbestritten ist. <sup>3</sup>In diesen Fällen kann aus Vereinfachungsgründen die durchschnittliche Bruttoausschüttung der Untergesellschaft der letzten drei Jahre als durchschnittlicher Jahresertrag multipliziert mit dem Kapitalisierungsfaktor nach § 203 BewG angesetzt werden; mindestens ist der Steuerbilanzwert der Beteiligung anzusetzen.

(5) <sup>1</sup>Innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter (sog. junges Betriebsvermögen), die nicht bereits nach § 200 Absatz 2 und 3 BewG neben dem Ertragswert mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen sind, und mit diesen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Schulden werden neben dem Ertragswert mit ihrem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt, wenn sie am Bewertungsstichtag ihrem Wert nach noch vorhanden sind und nicht wieder entnommen oder ausgeschüttet wurden (§ 200 Absatz 4 BewG). <sup>2</sup>Ist für Grundbesitz ein Wert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 BewG festzustellen, ist der auf den Bewertungsstichtag festgestellte Wert anzusetzen. <sup>3</sup>Die Basiswertregelung in § 151 Absatz 3 BewG ist hierbei zu beachten. <sup>4</sup>Unmittelbar mit diesen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehende Aufwendungen und Erträge sind bei der Ermittlung der jeweiligen Betriebsergebnisse nach § 202 BewG zu korrigieren (> R B 202). <sup>5</sup>Bei einem bloßen Aktiv- oder Aktiv-Passiv-Tausch handelt es sich nicht um einen Fall im Sinne des § 200 Absatz 4 BewG, weil dem Vorgang keine Einlage zugrunde liegt. <sup>6</sup>Befindet sich ein eingelegtes Wirtschaftsgut im Sinne des § 200 Absatz 4 BewG am Bewertungsstichtag nicht mehr im Betriebsvermögen, sondern ein Wirtschaftsgut, das an dessen Stelle getreten ist (Surrogat), muss das Surrogat mit dem Wert am Bewertungsstichtag angesetzt werden (ggf. mit einem niedrigeren oder höheren Wert als dem Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Einlage). <sup>7</sup>Wurde das eingelegte Wirtschaftsgut nach der Einlage bis zum Besteuerungszeitpunkt wieder entnommen oder hat es sich verbraucht, ist das Wirtschaftsgut nicht anzusetzen.

## **Zu § 201 BewG**

### **R B 201 Ermittlung des Jahresertrags**

(1) <sup>1</sup>Die Grundlage für die Bewertung bildet der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag. <sup>2</sup>Für die Ermittlung dieses Jahresertrags bietet der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag eine Beurteilungsgrundlage.

(2) <sup>1</sup>Der Durchschnittsertrag ist regelmäßig aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten. <sup>2</sup>Wenn sich im Dreijahreszeitraum der Charakter des Unternehmens nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nachhaltig geändert hat oder das Unternehmen neu entstanden ist, ist ein verkürzter Ermittlungszeitraum zugrunde zu legen (§ 201 Absatz 3 BewG). <sup>3</sup>Die Summe der Betriebsergebnisse ist in den Fällen eines verkürzten Ermittlungszeitraumes abweichend von § 201 Absatz 2 BewG durch zwei zu dividieren, weil der verkürzte Ermittlungszeitraum stets zwei volle Wirtschaftsjahre umfasst (> Absatz 4 Satz 1). <sup>4</sup>R B 199.1 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 (kein vereinfachtes Ertragswertverfahren bei Neugründungen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag) ist zu beachten. <sup>5</sup>Ist das Unternehmen durch Umwandlung, durch Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben oder durch Umstrukturierungen entstanden, ist bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags von den früheren Betriebsergebnissen des Gewerbebetriebs oder der Gesellschaft auszugehen. <sup>6</sup>Soweit sich die Änderung der Rechtsform auf den Jahresertrag auswirkt, sind die früheren Betriebsergebnisse entsprechend zu korrigieren.

(3) <sup>1</sup>Soweit bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags anstelle des drittletzten abgelaufenen Wirtschaftsjahrs ein noch nicht abgelaufenes Wirtschaftsjahr wegen der Bedeutung für die Herleitung des künftig zu erzielenden Jahresertrags einzubeziehen ist, erfolgt die Berücksichtigung dieses Wirtschaftsjahrs mit dem vollen Betriebsergebnis und nicht nur zeitanteilig. <sup>2</sup>Somit wird auch in diesen Fällen die Summe der Betriebsergebnisse durch drei dividiert (§ 201 Absatz 2 BewG).

(4) <sup>1</sup>Umfasst der dreijährige Ermittlungszeitraum bei einer Neugründung zu Beginn ein Rumpfwirtschaftsjahr, ist regelmäßig nicht das Betriebsergebnis des Rumpfwirtschaftsjahrs, sondern das volle Betriebsergebnis des letzten, noch nicht abgelaufenen Wirtschaftsjahrs einzubeziehen. <sup>2</sup>Ein Verstoß gegen das Stichtagsprinzip liegt insoweit nicht vor, weil das (noch nicht abgelaufene) Wirtschaftsjahr einerseits bereits vor dem Bewertungsstichtag begonnen hat und andererseits für die Prognose des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags von Bedeutung ist. <sup>3</sup>Liegt außer zu Beginn des dreijährigen Ermittlungszeitraums ein Rumpfwirtschaftsjahr im Ermittlungszeitraum vor, so ist das Betriebsergebnis des Rumpfwirtschaftsjahrs in die Ermittlung des Durchschnittsertrags zu übernehmen. <sup>4</sup>Der Durchschnittsertrag ist aus dem verkürzten Zeitraum zu ermitteln und in einen entsprechenden Jahresbetrag umzurechnen.

(5) Sofern zum Bewertungsstichtag fest steht, dass der künftige Jahresertrag durch bekannte objektive Umstände, z. B. wegen des Todes des Unternehmers, sich nachhaltig verändert, muss dies bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags entsprechend berücksichtigt werden.

## **Zu § 202 BewG**

### **R B 202 Betriebsergebnis**

(1) <sup>1</sup>Die einzelnen Betriebsergebnisse sind gesondert zu berechnen; Ausgangswert ist sowohl bei Personenunternehmen als auch bei Kapitalgesellschaften der Gewinn im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG und nicht das zu versteuernde Einkommen. <sup>2</sup>Dabei bleiben bei einem Anteil am Betriebsvermögen (§ 97 Absatz 1a BewG) Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt. <sup>3</sup>Maßgebend ist die zutreffende, nicht die tatsächliche ertragsteuerrechtliche Behandlung.

(2) <sup>1</sup>Da der Ermittlung des Betriebsergebnisses der Gewinn im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG zu Grunde liegt, entfallen weitere Korrekturen bei nicht abziehbaren Betriebsausgaben. <sup>2</sup>Der Ausgangswert hat sich bereits um die betriebsgewöhnlichen Aufwendungen dieser Art zutreffend gemindert. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt auch für andere außerhalb der Bilanz vorzunehmende Korrekturen. <sup>4</sup>Bei der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags bzw. durch die entsprechende Auflösung wird der Gewinn im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 EStG nicht beeinflusst, so dass insofern keine Korrektur vorzunehmen ist.

(3) <sup>1</sup>Der Ausgangswert des einzelnen Betriebsergebnisses ist zu korrigieren hinsichtlich solcher Vermögensminderungen oder Vermögensmehrungen, die einmalig sind oder jedenfalls den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen. <sup>2</sup>Als Korrekturen kommen in Betracht:

#### 1. Hinzuzurechnen sind

- a) <sup>1</sup>Investitionsabzugsbeträge, soweit sie den Gewinn gemindert haben, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen. <sup>2</sup>Es sind nur die normalen Absetzungen für Abnutzung, zu denen auch die Absetzung für Abnutzung nach § 7 Absatz 5 EStG gehört, zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Die normalen Absetzungen für Abnutzung mit Ausnahme derjenigen nach § 7 Absatz 5 EStG sind nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei gleichmäßiger Verteilung über die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu bemessen. <sup>4</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) einmalige Veräußerungsverluste sowie außerordentliche Aufwendungen;
- d) im Gewinn nicht enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann;
- e) der Ertragsteueraufwand (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer);
- f) <sup>1</sup>Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht betriebsnotwendigem Vermögen (§ 200 Absatz 2 BewG) sowie im Zusammenhang mit innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegten Wirtschaftsgütern (§ 200 Absatz 4 BewG), weil die entsprechenden Wirtschaftsgüter bereits mit dem gemeinen Wert angesetzt werden; es sind regelmäßig nur Hinzurechnungen erforderlich, die unmittelbar auf die entsprechenden Wirtschaftsgüter entfallen. <sup>2</sup>Hierzu gehören nicht Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 200 Absatz 3 BewG, die den Wert der Beteiligung haltenden Unternehmens zutreffend mindern; eine Korrektur des Betriebsergebnisses scheidet insoweit aus. <sup>3</sup>Bei Beteiligungen an Personengesellschaften im Sinne des § 200 Absatz 3 BewG werden wegen der Qualifizierung der Schulden als Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen im Ergebnis der

Personengesellschaft berücksichtigt und sind deshalb bei der Korrektur des Betriebsergebnisses nicht hinzuzurechnen. <sup>4</sup>Sie werden durch die Hinzurechnung des übernommenen Verlustes aus der Beteiligung nach § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe f 2. Halbsatz BewG oder die Kürzung der Erträge aus der Beteiligung nach § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe f BewG berücksichtigt.

2. Abziehen sind

- a) gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen sowie Gewinne aus der Anwendung des § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 4 und Nummer 2 Satz 3 EStG;
  - b) einmalige Veräußerungsgewinne sowie außerordentliche Erträge;
  - c) im Gewinn enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft nicht mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann;
  - d) <sup>1</sup>ein angemessener Unternehmerlohn, soweit in der bisherigen Ergebnisrechnung kein solcher berücksichtigt worden ist. <sup>2</sup>Die Höhe des Unternehmerlohns wird nach der Vergütung bestimmt, die eine nicht beteiligte Geschäftsführung erhalten würde. <sup>3</sup>Neben dem Unternehmerlohn kann auch fiktiver Lohnaufwand für bislang unentgeltlich tätige Familienangehörige des Eigentümers berücksichtigt werden. <sup>4</sup>Bei der Ermittlung eines angemessenen Unternehmerlohns sind die Grundsätze zu beachten, die bei der ertragsteuerlichen Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung angewandt werden. <sup>5</sup>Häufig wird der angemessene Unternehmerlohn aus an leitende Angestellte des Unternehmens gezahlten Bruttogehältern abgeleitet werden können. <sup>6</sup>Soweit branchenspezifische Datensammlungen zu Geschäftsführergehältern in einem Fremdvergleich vorliegen, können diese in geeigneter Weise berücksichtigt werden. <sup>7</sup>Erhalten geschäftsführende Gesellschafter von Personengesellschaften wirtschaftlich begründete Tätigkeitsvergütungen als Vorabanteile aus dem Gewinn, sind sie als Unternehmerlohn abzuziehen, soweit sie nach Art und Umfang angemessen sind.
  - e) Erträge aus der Erstattung von Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer);
  - f) <sup>1</sup>Erträge, die im Zusammenhang stehen mit Vermögen im Sinne des § 200 Absatz 2 bis 4 BewG. <sup>2</sup>Es sind regelmäßig nur unmittelbar auf die Wirtschaftsgüter entfallende Erträge zu korrigieren.
3. <sup>1</sup>Hinzuzurechnen oder abzuziehen sind auch sonstige wirtschaftlich nicht begründete Vermögenminderungen oder -erhöhungen mit Einfluss auf den zukünftig nachhaltig zu erzielenden Jahresertrag und mit gesellschaftsrechtlichem Bezug (bei Kapitalgesellschaften insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen), soweit sie nicht nach den Nummern 1 und 2 berücksichtigt wurden. <sup>2</sup>Hierzu zählen auch solche Vermögenminderungen oder -erhöhungen, die mit Angehörigen des Unternehmers oder Gesellschafters oder sonstigen diesem nahe stehenden Personen im Zusammenhang stehen. <sup>3</sup>Die in § 202 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 BewG genannten Vermögenminderungen oder -erhöhungen müssen nicht notwendig in einem bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgut bestehen.

(4) <sup>1</sup>Ausgangswert ist bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. <sup>2</sup>Auch hierbei sind die in § 202 Absatz 1 BewG genannten Hinzurechnungen und Kürzungen vorzunehmen, z. B. Abschreibungen auf einen entgeltlich erworbenen Praxiswert, einmalige Veräußerungsverluste bzw. Veräußerungsgewinne, der Betriebsausgabenabzug bzw. Betriebseinnahmen nach § 6c EStG oder nach R 6.6 EStR, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen gemäß § 7 Absatz 1 Satz 7 EStG oder Sonderabschreibungen.

(5) <sup>1</sup>Zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands ist ein positives Betriebsergebnis nach § 202 Absatz 1 oder 2 BewG um 30 Prozent zu mindern. <sup>2</sup>Auf Grund der typisierenden Vorgehensweise ist es in der Regel nicht zu beanstanden, wenn die aus dem Bereich der gewerblichen Unternehmen vorliegende Steuerbelastung in Höhe von 30 Prozent auch bei einem im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert für ein der Ausübung eines freien Berufs dienenden Vermögens abgezogen werden.

**Zu § 203 BewG**

**R B 203 Kapitalisierungsfaktor**

<sup>1</sup>Der nur für das vereinfachte Ertragswertverfahren geltende Kapitalisierungsfaktor beträgt 13,75 (§ 203 Absatz 1 BewG). <sup>2</sup>Der Kapitalisierungsfaktor ist nur im vereinfachten Ertragswertverfahren anzuwenden. <sup>3</sup>Er gilt nicht, wenn der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten in einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelt wird.

**Anlage 1**  
**(zu R B 160.2 und 163)**

<b>Anbauflächen bzw. Tierarten</b>	<b>Produktionszweig</b>
<p>Weichweizen und Spelz, Hartweizen, Roggen, Gerste, Hafer, Körnermais, sonstiges Getreide zur Körnergewinnung, Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung</p> <p>Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln), Zuckerrüben (ohne Saatgut), Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland, sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland</p> <p>Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird, nicht wirtschaftlich genutzte Schwarzbrache (einschl. Grünbrache) mit Beihilfe</p> <p>Tabak, Hopfen, Raps und Rübsen, Sonnenblumen, Soja, Leinsamen (Öllein), andere Ölfrüchte, Flachs, Hanf, andere Textilpflanzen, andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt sind, Spargel</p> <p>Nur, wenn kein Weidevieh vorhanden ist (*): Futterhackfrüchte (ohne Saatgut), Ackerwiesen und -weiden, Grünmais (Silagemais), sonstige Futterpflanzen</p>	<b>Ackerbau</b>
<p><b>Grünland:</b> - nur, wenn kein Weidevieh vorhanden ist (*) - Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden, ungepflegtes Weideland</p> <p><b>Weidevieh:</b> Einhufer, Mastbullen bis 19,2 Monate, Aufzuchtfärsen bis 28,8 Monate, Rinder unter 1 Jahr, männliche Rinder 1-2 Jahre, weibliche Rinder 1-2 Jahre, männliche Rinder 2 Jahre und älter, Färsen 2 Jahre und älter, Milchkühe, sonstige Kühe, Mutterschafe, sonstige Schafe, Ziegen davon <b>Rinder für die Milcherzeugung (**):</b> Rinder unter 1 Jahr, weibliche Rinder 1-2 Jahren, Färsen 2 Jahre und älter, Milchkühe</p>	<b>Futterbau</b> (Grünland und Weidevieh)
Zuchtsauen (50 kg und mehr), sonstige Schweine Masthähnchen und -hühnchen, Legehennen, sonstiges Geflügel Mutterkaninchen	<b>Veredlung</b>

**(\*) Hinweis zu den Futterflächen:**

Ist **Weidevieh** vorhanden, sind die Standarddeckungsbeiträge der Futterflächen mit dem Ansatz der Standarddeckungsbeiträge des Weideviehs abgegolten, da von einem ausgeglichenen Futtersaldo ausgegangen wird. Das bedeutet, dass in diesem Fall die Standarddeckungsbeiträge der Futterflächen nicht in den Standarddeckungsbeitrag des jeweiligen Produktionszweigs (Ackerbau bzw. Futterbau) einbezogen werden. **Futterflächen** sind Futterhackfrüchte (ohne Saatgut), Ackerwiesen und -weiden, Grünmais (Silagemais), sonstige Futterpflanzen, Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden, ungepflegtes Weideland

**(\*\*) Hinweis zu den Rindern für die Milcherzeugung:**

Der Standarddeckungsbeitrag der Rinder für die Milcherzeugung ist ein Teilbetrag des Standarddeckungsbeitrags des Weideviehs; er ist zusätzlich zu ermitteln, da er für die Einordnung eines spezialisierten Futterbaubetriebs in die Betriebsform 'Milchviehhaltung' bzw. 'Sonstiger Futterbau' benötigt wird.

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Schleswig-Holstein	Niedersachsen			
			Braunschweig	Hannover	Lüneburg	Weser-Ems
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr (bei Geflügel pro 100 Tiere))					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen -19.2 Monate	538	551	549	549	541
Ja	Aufzuchtferäsen -28.8 Monate	439	436	436	436	419
J/02	Rinder unter 1 Jahr	250	253	253	253	247
J/03	Männliche Rinder 1 - 2 Jahren	479	496	494	494	491
J/04	Weibliche Rinder 1 - 2 Jahren	135	131	131	131	123
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	336	344	343	343	338
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	135	131	131	131	123
J/07	Milchkühe	1.317	1.364	1.362	1.290	1.328
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	55	77	76	75	87
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	400	307	307	307	310
J/13	Sonstige Schweine	55	77	76	75	87
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	831	903	903	903	921
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
Merkmal (folgende Angaben in €/ha)						
D/01	Weichweizen und Spelz	862	735	752	664	642
D/02	Hartweizen	665	656	600	624	613
D/03	Roggen	567	526	517	494	448
D/04	Gerste	717	629	598	563	544
D/05	Hafer	619	585	550	524	487
D/06	Körnermais	686	631	624	628	669
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	681	600	584	556	573
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	474	399	405	372	394
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	3.291	2.965	2.808	2.634	3.137
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	1.945	1.985	2.089	1.897	1.880
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	479	302	323	284	280
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	285	368	361	383	395
D/18b	Grünmais (Silagemais)	573	621	756	759	724
D/18b	Sonstige Futterpflanzen	327	427	423	424	381
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	240	190	190	190	190
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003
D/26	Raps und Rüben	779	666	653	587	565
D/27	Sonnenblumen	428	346	346	346	368
D/28	Soja	503	384	382	384	416
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölfrüchte	782	671	658	613	611
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	779	666	653	587	565
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	374	422	436	448	475
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R.B.164 Abs. 9 ErbStR		691	653	644	616	632
Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)						
D/14a	Spargel	11.111	11.111	11.111	11.111	11.111
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003



Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Nordrhein-Westfalen				
		Düsseldorf	Köln	Münster	Detmold	Arnsberg
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr (bei Geflügel pro 100 Tiere))					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen -19.2 Monate	640	639	640	639	640
Ja	Aufzuchtfernen -28.8 Monate	410	410	422	422	421
J/02	Rinder unter 1 Jahr	272	271	275	274	274
J/03	Männliche Rinder 1 - 2 Jahren	614	612	609	608	609
J/04	Weibliche Rinder 1 - 2 Jahren	99	99	105	106	105
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	400	399	400	399	400
J/06	Farsen 2 Jahre und älter	99	99	105	106	105
J/07	Milchkühe	1.428	1.315	1.374	1.384	1.313
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	71	71	74	74	74
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	339	339	305	305	305
J/13	Sonstige Schweine	71	71	74	74	74
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	903	903	903	903	876
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)					
D/01	Weichweizen und Spelz	725	769	701	713	737
D/02	Hartweizen	666	666	666	666	666
D/03	Roggen	544	594	516	546	580
D/04	Gerste	596	645	575	603	614
D/05	Hafer	550	550	538	559	560
D/06	Körnermais	755	695	761	709	779
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	583	608	545	574	576
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	363	448	429	418	422
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	3.712	4.024	2.602	2.902	3.232
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	2.087	2.132	1.840	2.090	2.239
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	438	396	402	435	414
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	341	312	312	297	303
D/18b	Grünmais (Silagemais)	874	837	816	770	789
D/18b	Sonstige Futterpflanzen	330	372	346	365	357
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und					
D/22	nicht wirtschaftlich genutzt wird	190	190	190	190	190
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003
D/26	Raps und Rüben	638	662	650	665	651
D/27	Sonnenblumen	510	534	526	528	526
D/28	Soja	368	480	439	422	425
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555	555
D/30	Ander Ölf Früchte	647	672	660	668	654
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Ander Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Ander Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	638	662	650	665	651
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	426	350	365	376	364
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R B 164 Abs. 9 ErbStR	688	709	638	660	679
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)					
D/14a	Spargel	11.111	11.111	11.111	11.111	11.111
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Hessen			Rheinland-Pfalz	Saarland
		Darmstadt	Gießen	Kassel		
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr, bei Geflügel pro 100 Tiere)					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbulien -19.2 Monate	560	563	562	567	563
Ja	Aufzuchtferäsen -28.8 Monate	374	379	378	376	373
J/02	Rinder unter 1 Jahr	241	243	243	244	242
J/03	Männliche Rinder 1 - 2 Jahren	531	532	532	539	535
J/04	Weibliche Rinder 1 - 2 Jahren	95	97	96	94	94
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	350	352	351	355	352
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	95	97	96	94	94
J/07	Milchkühe	1.228	1.305	1.345	1.326	1.332
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	66	66	66	52	67
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	380	380	380	369	369
J/13	Sonstige Schweine	66	66	66	52	67
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	866	802	802	704	768
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)					
D/01	Weichweizen und Spelz	635	594	626	538	500
D/02	Hartweizen	584	543	568	606	579
D/03	Roggen	419	483	462	404	409
D/04	Gerste	514	504	507	522	466
D/05	Hafer	457	493	490	423	386
D/06	Körnermais	624	606	634	513	411
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	468	487	507	441	419
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	323	355	351	292	263
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	3.304	2.310	2.487	3.074	1.989
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	1.976	2.034	1.941	2.040	2.020
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	494	419	441	450	371
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	209	224	215	211	204
D/18b	Grünmais (Silagemais)	813	895	883	789	676
D/18b	Sonstige Futterpflanzen	208	219	219	283	301
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	190	190	190	163	148
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003
D/26	Raps und Rübsen	635	594	594	587	518
D/27	Sonnenblumen	375	374	374	500	385
D/28	Soja	289	314	300	293	261
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölf Früchte	643	600	599	603	537
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	635	594	594	587	518
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	304	316	315	295	304
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R/B 164 Abs. 9 ErbStR	623	590	595	606	539
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)					
D/14a	Spargel	11.111	11.111	11.111	11.111	11.111
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Baden-Württemberg			
		Stuttgart	Karlsruhe	Freiburg	Tübingen
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr (bei Geflügel pro 100 Tiere))				
J/01	Einhufener	186	186	186	186
Jm	Mastbullen -19.2 Monate	623	622	624	625
Ja	Aufzuchtferäsen -28.8 Monate	468	468	470	474
J/02	Rinder unter 1 Jahr	281	280	281	282
J/03	Männliche Rinder 1 - 2 Jahren	571	570	571	571
J/04	Weibliche Rinder 1 - 2 Jahren	134	134	135	137
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	390	389	390	391
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	134	134	135	137
J/07	Milchkühe	1.236	1.182	1.126	1.274
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	67	67	67	67
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	328	328	328	328
J/13	Sonstige Schweine	67	67	67	67
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133
J/15	Legehennen	690	690	690	691
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)				
D/01	Weichweizen und Spelz	587	547	538	578
D/02	Hartweizen	622	558	551	640
D/03	Roggen	466	407	416	437
D/04	Gerste	531	515	492	501
D/05	Hafer	495	486	487	521
D/06	Körnermais	669	644	662	674
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	513	466	466	505
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	327	330	320	327
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	2.300	2.057	2.358	2.123
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	2.207	2.026	2.029	2.186
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	635	626	685	722
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	211	199	207	246
D/18b	Grünmais (Silagemais)	747	730	751	781
D/18b	Sonstige Futterpflanzen	298	308	306	340
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	190	190	190	190
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003
D/26	Raps und Rübsen	563	572	552	545
D/27	Sonnenblumen	464	525	494	475
D/28	Soja	304	317	291	316
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555
D/30	Andere Ölf Früchte	572	582	571	560
D/31	Flachs	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	563	572	552	545
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	284	283	297	338
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R.B.164 Abs. 9 ErbStR	604	583	593	604
	Merkmal für die Regelung nach § 150 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)				
D/14a	Spargel	11.111	11.111	11.111	11.111
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003



Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Brandenburg	Mecklenburg-Vorpommern	Sachsen		
				Chemnitz	Dresden	Leipzig
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr (bei Geflügel pro 100 Tiere))					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen -19.2 Monate	494	508	562	555	555
Ja	Aufzuchtferäsen -28.8 Monate	279	298	296	290	291
J/02	Rinder unter 1 Jahr	201	209	224	220	221
J/03	Männliche Rinder 1 - 2 Jahren	488	498	564	558	558
J/04	Weibliche Rinder 1 - 2 Jahren	56	63	52	50	50
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	309	318	351	347	347
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	56	63	52	50	50
J/07	Milchkühe	1.469	1.437	1.478	1.505	1.601
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	49	57	63	63	63
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	420	405	408	408	408
J/13	Sonstige Schweine	49	57	63	63	63
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	920	837	987	987	987
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)					
D/01	Weichweizen und Spelz	492	640	621	600	606
D/02	Hartweizen	456	613	593	593	593
D/03	Roggen	316	408	499	378	444
D/04	Gerste	430	556	549	517	552
D/05	Hafer	372	472	536	488	496
D/06	Körnermais	471	499	593	581	566
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	357	496	481	398	446
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	260	313	372	358	342
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	1.731	1.994	2.947	2.541	2.705
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	1.592	1.707	1.935	1.958	1.924
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	317	149	277	258	294
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	94	224	358	288	294
D/18b	Grünmais (Silagemais)	418	535	689	581	591
D/18b	Sonstige Futterpflanzen	242	315	442	401	339
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegelung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	189	189	190	190	190
D/22	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/23	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003
D/26	Raps und Rübsen	551	642	639	609	635
D/27	Sonnenblumen	338	274	492	373	381
D/28	Soja	230	329	380	400	366
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölf Früchte	564	657	641	612	636
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	551	642	639	609	635
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	230	291	326	288	301
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R/B 164 Abs. 9 ErbStR	489	549	626	586	597
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)					
D/14a	Spargel	11.111	11.111	11.111	11.111	11.111
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003

Standarddeckungsbeiträge nach der EU-Typologie		Sachsen-Anhalt			Thüringen	Stadtstaaten
		Dessau	Halle	Magdeburg		
Code	Merkmal (folgende Angaben in €/Tier und Jahr (bei Geflügel pro 100 Tiere))					
J/01	Einhufer	186	186	186	186	186
Jm	Mastbullen -19.2 Monate	499	512	505	562	524
Ja	Aufzuchtferesen -28.8 Monate	283	293	286	280	378
J/02	Rinder unter 1 Jahr	203	209	206	220	232
J/03	Männliche Rinder 1 - 2 Jahren	493	505	499	571	486
J/04	Weibliche Rinder 1 - 2 Jahren	57	60	57	43	104
J/05	Männliche Rinder 2 Jahre und älter	312	320	315	351	328
J/06	Färsen 2 Jahre und älter	57	60	57	43	104
J/07	Milchkühe	1.502	1.449	1.405	1.485	1.324
J/08	Sonstige Kühe	266	266	266	266	266
J/09a	Mutterschafe	44	44	44	44	44
J/09b	Sonstige Schafe	22	22	22	22	22
J/10	Ziegen (jeden Alters)	39	39	39	39	39
J/11	Ferkel unter 20 kg LG	61	61	61	64	59
J/12	Zuchtsauen, 50 kg und mehr	425	425	425	443	368
J/13	Sonstige Schweine	61	61	61	64	59
J/14	Masthähnchen und -hühnchen	133	133	133	133	133
J/15	Legehennen	876	876	876	945	885
J/16	Sonstiges Geflügel	703	703	703	703	703
J/17	Mutterkaninchen	133	133	133	133	133
	Merkmal (folgende Angaben in €/ha)					
D/01	Weichweizen und Spelz	630	688	665	625	655
D/02	Hartweizen	597	593	577	661	578
D/03	Roggen	389	452	383	514	449
D/04	Gerste	560	617	561	580	553
D/05	Hafer	486	511	475	556	496
D/06	Körnermais	561	573	514	605	587
D/08	Sonstiges Getreide zur Körnergewinnung	444	501	431	497	511
D/09	Eiweißpflanzen zur Körnergewinnung	350	371	364	359	295
D/10	Kartoffeln (einschl. Früh- und Pflanzkartoffeln)	2.336	2.766	2.564	2.925	2.900
D/11	Zuckerrüben (ohne Saatgut)	1.488	1.780	1.682	1.831	1.845
D/12	Futterhackfrüchte (ohne Saatgut)	173	174	153	257	362
D/18a	Ackerwiesen und -weiden	120	193	162	302	254
D/18b	Grünmais (Silagemais)	420	603	482	703	578
D/18c	Sonstige Futterpflanzen	211	274	234	378	319
D/19	Sämereien und Pflanzgut auf dem Ackerland	878	878	878	878	878
D/20	Sonstige Ackerkulturen auf dem Ackerland	500	500	500	500	500
D/21	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), für die keine Beihilfe gewährt wird	50	50	50	50	50
D/22	Schwarzbrache (einschl. Grünbrache), die einer Beihilferegulierung unterliegt und nicht wirtschaftlich genutzt wird	190	190	190	214	204
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003
D/26	Raps und Rüben	613	676	643	629	610
D/27	Sonnenblumen	394	442	405	450	378
D/28	Soja	355	345	372	337	378
D/29	Leinsamen (Öllein)	555	555	555	555	555
D/30	Andere Ölfrüchte	614	678	647	639	652
D/31	Flachs	628	628	628	628	628
D/32	Hanf	632	632	632	632	632
D/33	Andere Textilpflanzen	628	628	628	628	628
D/35	Andere Handelsgewächse, die noch nicht aufgeführt wurden	613	676	643	629	610
F/01	Grünland und Weiden ohne ertragsarme Weiden	244	255	252	265	352
F/02	Ungepflegtes Weideland	99	99	99	99	99
	Durchschnittlicher Standarddeckungsbeitrag nach R.B.164 Abs. 9 ErbStR	543	598	564	619	605
	Merkmal für die Regelung nach § 160 Abs. 2 Satz 2 BewG (folgende Angaben in €/ha)					
D/14a	Spargel	11.111	11.111	11.111	11.111	11.111
D/23	Tabak	6.448	6.448	6.448	6.448	6.448
D/24	Hopfen	4.003	4.003	4.003	4.003	4.003

**Artikel 2**  
**Anwendung der Erbschaftsteuer-Richtlinien vom 19. Dezember 2011**

Die Erbschaftsteuer-Richtlinien vom 19. Dezember 2011 (BStBl I Sondernummer 1/2011 Seite 2) werden aufgehoben. Sie sind mit den Abweichungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis zum 21. August 2019 ergeben, auf Erwerbsfälle weiter anzuwenden, für die die Steuer vor dem 22. August 2019 entstanden ist.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Berlin, den 16. Dezember 2019

Die Bundeskanzlerin

Dr. Angela Merkel

Der Bundesminister der Finanzen

Olaf Scholz