

Teil 6 Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

§ 37

Mandat vor dem Erbfall: Steuerprophylaxe

<p>I. Überblick 37.1</p> <p>1. Ziele der Nachfolgeplanung 37.1</p> <p>2. Erbschaftsteuerreform und Verfassungsrecht 37.7</p> <p>3. Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 ... 37.13</p> <p>II. Vermögensstrukturanalyse als Ausgangspunkt: Bewertungsfragen 37.16</p> <p>III. Das Bewertungsrecht 37.17</p> <p>1. Allgemeines 37.17</p> <p>2. Bewertung des Grundvermögens .. 37.19</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Überblick 37.19</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Bewertung unbebauter Grundstücke 37.23</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Bewertung bebauter Grundstücke 37.24</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Überblick 37.24</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Die gesetzlichen Bewertungsverfahren 37.26</p> <p style="padding-left: 60px;">(1) Vergleichsverfahren . 37.26</p> <p style="padding-left: 60px;">(2) Ertragswertverfahren ... 37.28</p> <p style="padding-left: 60px;">(3) Sachwertverfahren 37.31</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Erbbaurechtsgrundstücke und Gebäude auf fremdem Grund und Boden 37.35</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Bewertung des Erbbaurechts . 37.36</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Bewertung des Erbbaugrundstücks 37.38</p> <p style="padding-left: 40px;">cc) Bewertung bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden . 37.40</p> <p style="padding-left: 40px;">dd) Grundstücke im Zustand der Bebauung 37.43</p> <p>3. Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften 37.47</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Überblick 37.47</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Bewertungsmethoden 37.48</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Vereinfachtes Ertragswertverfahren 37.49</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Anwendungsbereich 37.49</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Schema des vereinfachten Ertragswertverfahrens 37.50</p>		<p style="padding-left: 40px;">cc) Die einzelnen Berechnungsschritte des vereinfachten Ertragswertverfahrens 37.51</p> <p style="padding-left: 60px;">(1) Steuerbilanzgewinn 37.51</p> <p style="padding-left: 60px;">(2) Korrektur des Jahresertrages 37.53</p> <p style="padding-left: 60px;">(3) Ertragsteueraufwand ... 37.57</p> <p style="padding-left: 60px;">(4) Kapitalisierungsfaktor .. 37.58</p> <p style="padding-left: 60px;">(5) Hinzurechnungen zum Ertragswert 37.61</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Zurechnung von Gesellschaftsanteilen 37.63</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Anteile an Kapitalgesellschaften 37.63</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Anteile an Personengesellschaften 37.64</p> <p>4. Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 37.67</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Bewertungssystem 37.67</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Umfang des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 37.70</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Bewertung des Wirtschaftsteils . 37.73</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Reinertragsverfahren 37.74</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Mindestwert 37.75</p> <p style="padding-left: 40px;">cc) Liquidationswert 37.80</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Bewertung der Betriebswohnungen und des Wohnteils 37.83</p> <p style="padding-left: 20px;">e) Stückländereien 37.88</p> <p>5. Bewertung sonstiger Vermögensgegenstände 37.91</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Bewertungsgrundsatz 37.91</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Bewertung von Wertpapieren und Schuldbuchforderungen 37.94</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Anteile an Kapitalgesellschaften 37.95</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Kapitalforderungen und Schulden 37.96</p> <p style="padding-left: 20px;">e) Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen 37.97</p> <p style="padding-left: 20px;">f) Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen 37.98</p> <p>IV. Das Erbschaftsteuerrecht 37.99</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Grundzüge des Rechts seit der Erbschaftsteuerreform 2009 37.99</p>
--	--	---

2. Steuertarif und Freibeträge	37.105	(2) Überentnahmen	37.184
a) Tarif	37.105	(3) Lohnsummentest	37.185
b) Freibeträge	37.109	(a) Anwendungsbereich	37.185
aa) Persönliche Freibeträge	37.109	(b) Ausgangslohnsumme	37.188
bb) Sachliche Freibeträge	37.112	bb) Umfang der Nachbesteuerung	37.189
3. Verschonungsregeln für Immobilien	37.113	(1) Veräußerungsfall	37.189
a) Abschlag für Mietwohnmobili-	37.113	(2) Fälle der Überentnahme	37.190
lien	37.113	(3) Fälle der Lohnsummen-	37.192
b) Abschlag für Baudenkmäler	37.119	unterschreitung	37.192
c) Verschonung des Familienheims	37.120	(4) Kumulation von Verstö-	37.193
aa) Steuerbefreiung für die lebzei-	37.121	ßen	37.193
tige Zuwendung an den Ehe-	37.121	(5) Anzeigepflicht	37.194
gatten	37.121	f) Verschonungsoption	37.195
bb) Steuerbefreiung des Familien-	37.122	g) Tarifbegrenzung	37.198
heims beim Erwerb von Todes-	37.122	h) Vorababschlag	37.199
wegen	37.122	i) Schuldenabzug	37.201
(1) Erwerb durch den Ehegat-	37.122	V. Wahl der richtigen Vermögensstruk-	37.205
ten	37.122	1. Vermögensanlage in Immobilien	37.205
(2) Erwerb durch ein Kind	37.132	a) Familienheim	37.205
cc) Zusammenfassende Übersicht	37.140	b) Mietwohnmobilien	37.206
d) Stundungsregelung	37.141	c) Wohnungsunternehmen	37.207
4. Verschonungsregeln für Betriebsver-	37.143	2. Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen	37.211
a) Übersicht	37.143	a) Kapitalgesellschaften	37.211
aa) Begünstigungsmethode	37.143	b) Abfindungsbeschränkungen	37.213
bb) Voraussetzungen der Begüns-	37.145	3. Vorbereitung auf den Verwaltungs-	37.216
tigung	37.145	vermögenstest	37.216
cc) Person des Begünstigten	37.147	a) Überschreiten der Quote	37.217
(1) Rechtslage bis zum	37.148	aa) Reduzierung des Verwaltungs-	37.218
31.12.2008	37.148	vermögens	37.218
(2) Rechtslage seit 1.1.2009	37.149	bb) Erhöhung des „Produktivver-	37.219
b) Begünstigungsfähiges Vermögen	37.155	mögens“	37.219
c) Begünstigungsschädliches Verwal-	37.157	b) Unterschreiten der Verwaltungs-	37.220
tungsvermögen	37.157	vermögensquote	37.220
aa) Verwaltungsvermögenstest	37.157	4. Kulturgut	37.221
bb) Altersvorsorgeverpflichtungen	37.163	5. Vermögensverlagerung ins Ausland	37.225
cc) Der Finanzmitteltest	37.166	6. Unternehmensvermögen im Ausland	37.227
dd) „Junges Verwaltungsver-	37.169	VI. Gestaltung des persönlichen Lebens-	37.229
mögen“	37.169	bereichs	37.229
ee) Definition des Verwaltungsver-	37.170	1. Heirat und ehelicher Güterstand	37.229
mögens	37.170	2. Eintragung der Lebenspartnerschaft	37.231
(1) Dritten zur Nutzung über-	37.171	3. Adoption	37.232
lassene Grundstücke	37.171	4. Steuerflucht?	37.233
(2) Anteile an Kapitalgesell-	37.172	VII. Vorweggenommene Erbfolge	37.234
schaften	37.172	1. Mehrfache Ausnutzung der Frei-	37.234
(3) Beteiligungsstrukturen	37.173	beträge durch zeitliche Staffelung	37.234
(4) Wertpapiere und ver-	37.174	2. Verteilung von Zuwendungen und	37.236
gleichbare Forderungen	37.174	Generationensprung	37.236
(5) Kunstgegenstände etc.	37.178	3. Dreiecks- und Kettenschenkung	37.238
ff) Verbundvermögensaufstellung	37.179	4. Gelegenheitsgeschenke	37.239
d) Regelverschonung und Abzugs-	37.181	5. Zuwendungen für Unterhalt und	37.240
betrag	37.181	Ausbildung	37.240
e) Nachbesteuerung	37.182		
aa) Behaltensfrist und Lohnsum-	37.182		
mentest	37.182		
(1) Veräußerung	37.183		

6. Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt	37.241	c) Lebens- und Rentenversicherungen als Instrument der vorweggenommenen Erbfolge	37.283
a) Abschaffung des Abzugsverbots	37.241		
b) Auswirkungen bei der Einkommensteuer	37.242	VIII. Steuergünstige Gestaltungen im Testament	37.286
c) Auswirkungen bei der Grunderwerbsteuer	37.246	1. Optimierung des Berliner Testaments	37.288
d) Bewertungswahlrecht	37.247	a) Ausgangssituation	37.288
e) Verzicht auf den Nießbrauch	37.248	b) Optimierungsmöglichkeiten	37.289
7. Erhalt der Steuerklasse I	37.249	2. Vor- und Nacherbfolge	37.296
8. Mittelbare Grundstücksschenkung	37.250	a) Ausgangssituation	37.296
a) Fortbestehende Bewertungsunterschiede	37.251	aa) Besteuerung des Vorerben	37.297
b) Begünstigung nach § 13d ErbStG	37.252	bb) Besteuerung des Nacherben	37.298
9. Mittelbare Schenkung von Hausrat und anderen beweglichen körperlichen Gegenständen	37.253	(1) Nacherbfolge zu Lebzeiten des Vorerben	37.300
10. Familienheim	37.254	(2) Nacherbfolge bei Tod des Vorerben	37.301
11. Gestaltungen mit dem Güterstand	37.257	(3) Zusammentreffen von Erbfall und Nacherbschaft	37.302
a) Erbrechtlicher Zugewinnausgleich	37.258	b) Optimierung der Vor- und Nacherbschaft	37.303
b) Güterrechtlicher Zugewinnausgleich	37.261	3. Generationensprung	37.305
c) Zugewinnausgleich während der Ehe	37.263	4. Vermächtnisregelungen	37.307
12. Gemeinschaftskonten und -depots	37.267	a) Nießbrauchsvermächtnis	37.307
13. Schenkung der Schenkungsteuer	37.271	aa) Besteuerung des Vermächtnisnehmers	37.309
14. Schenkung der Schenkungsnebenkosten?	37.272	bb) Besteuerung des Nießbrauchsbelasteten	37.312
15. Zuwendungen mit Lebens- und Rentenversicherungen	37.273	b) Rentenvermächtnis	37.314
a) Allgemeines	37.273	c) Sachvermächtnis	37.316
b) Absicherung des Ehegatten oder Lebenspartners	37.278	d) Verschaffungsvermächtnis	37.318
		e) Kaufrechtsvermächtnis	37.320
		5. Ausgleich der Steuerbelastung	37.321

Schrifttum: Allgemeine Literatur zum Erbschaftsteuerrecht: *Becker*, Die Erwachsenenadoption als Instrument der Nachlassplanung, ZEV 2009, 25; *Crezelius*, Unternehmenserbrecht, 2. Aufl. 2009; *Crezelius*, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Rechtssystem, ZEV 2009, 1; *Eulberg/Ott-Eulberg/Halaczinsky*, Die Lebensversicherung im Erb- und Erbschaftsteuerrecht, 2011; *Fischer/Pahlke/Wachter*, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 8. Aufl. 2023; *Geck*, Erbschaftsteuer und Sonderbetriebsvermögen, KÖSDI 2022, 22569; *Halaczinsky*, Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019, UVR 2020, 74; *Beerdigungs- und Grabpflegekosten*, Grabdenkmal und Kosten der Nachlassregelung bei der Erbschaftsteuer, ZErB 2011, 147; *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009; *Jülicher*, Rückforderungsrechte in Schenkungsverträgen im Erbschaftsteuerrecht, ZErB 2023, 58; *Kapp/Ebeling*, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Loseblatt (97. Ergänzungslieferung August 2023); *Kieser*, Der Güterstandswechsel als Gestaltungsmittel, ZErB 2013, 49; *Korezkij*, Zurechnung des Verwaltungsvermögens bei Personengesellschaften: Erneute Änderung der Spielregeln durch die Ländererlasse v. 11.2.2021, DStR 2021, 906 ders., Begünstigungen für Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer: Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR 2021, 145; *Kreutziger/Schaffner/Stephany*, Bewertungsgesetz, 5. Aufl. 2021; *Landsittel*, Gestaltungsmöglichkeiten von Erbfällen und Schenkungen, 3. Aufl. 2006; *Lohr/Görges*, Die Behandlung des Pflichtteils in der Einkommensteuer, DStR 2011, 189; *Lohr/Görges*, Die Behandlung des Pflichtteils in der Erbschaftsteuer, DStR 2011, 1939; *Meincke/Hannes/Holtz*, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 18. Aufl. 2021; *Milatz/Knepel*, Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr sind Nachlassverbindlichkeiten, DStR 2012, 2527; *Moench*, Zehn gutgemeinte Ratschläge zum

Umgang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer in der „Otto-normal-Familie“, ZEV 2013, 21; *Moench/Weinmann*, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Loseblatt (98. Ergänzungslieferung Mai 2023); *Moench/Stempel*, Vermögensübertragungen vor und nach der Erbschaftsteuerreform, DStR 2008, 170; *Mutschler/Thiex*, Schenkung und Vermögensübertragung mit Rentenversicherungen gegen Einmalbeitrag, ZEV 2014, 351; *Pauli/Maßbaum*, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009; *Reich*, Erbschaftsteuerhinweise 2019 – Eine kritische Stellungnahme, DStR 2019, 373; *Rössler/Troll*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Loseblatt (36. Ergänzungslieferung Juni 2023); *Roth/Fischl*, Aktuelle Gestaltungsmöglichkeiten und Handlungsbedarf nach der Erbschaftsteuer, NJW 2008, 401; *Steiner*, Das neue Erbschaftsteuerrecht, 2009; *Steiner*, Die Erwachsenenadoption im Lichte der Erbschaftsteuerreform, ErbStB 2008, 83; *Steiner*, Die Versteuerung von Vermächtnissen unbestimmten Inhalts, ErbStB 2011, 144; *Stenger/Loose*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Loseblatt (166. Ergänzungslieferung August 2023); *Theuffel-Werhahn*, Unterliegen unselbständige Familienstiftungen der Ersatzerbschaftsteuerpflicht?, ZEV 2014, 14; *Troll/Gebell/Jülicher/Gottschalk*, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Loseblatt (66. Ergänzungslieferung Juli 2023); *Viskorf u.a.*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 7. Aufl. 2023; *Weinmann/Revenstorff/Offerhaus/Erkis*, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 4. Aufl. 2017; *von Oertzen/Loose*, ErbStG, 2. Aufl. 2020; *Wachter*, Eheverträge und SchenkSt: Neue Gestaltungschancen, DB 2022, 828; *Wedemann*, Trans- und postmortale Vollmachten für unentgeltliche Zuwendungen: Eine erbschaft- und schenkungsteuerliche Problemquelle, ZEV 2013, 581; *Wiese*, Unternehmensnachfolge, 2020; *Wilms/Jochum*, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Loseblatt (126. Ergänzungslieferung Juli 2023).

Literatur zur Bewertung und Besteuerung von Immobilien: *Boving*, Die Immobilie im Nachlass, ZErB 2021, 378; *Daragan*, Nutzungsrechte und genereller Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts, ZEV 2008, 471; *Daragan*, Nochmals: Bewertung von Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken nach § 182 BewG, Zerb 2016, 317; *Dedden/Glatz*, Das erbhaftsteuerliche Familienheim: Blick auf die jüngere Rspr. Zur „unverzöglichen Selbstnutzung“ und der Aufgabe aus „zwingenden Gründen“, ErbStB 2023, 78; *Drosdzol*, Erbschaftsteuerreform: Die Bewertung des Grundvermögens, ZEV 2008, 10; *Drosdzol*, Die Einzelheiten der Grundstücksbewertung nach der „GrBewV“, ZEV 2008, 177; *Drosdzol*, Die Bewertung und Besteuerung des Erwerbs von Grundvermögen, ZEV 2009, 7; *Eisele*, Erbschaftsteuerliche Immobilienbewertung: Verkehrswertnachweis nach dem ErbStRG, ZEV 2009, 451; *Eisele*, Erbschaftsteuerliche Immobilienbewertung: Aktuelle Entwicklungen beim Verkehrswertnachweis durch Gutachten und Kaufpreis, ZEV 2014, 295; *Grotens*, Grundbesitzbewertung: Ermittlung der üblichen Miete – Optionen und aktuelle Praxisprobleme – Ausblick auf das ErbStRG, BBEV 2008, 361; *Halaczinsky*, Immobilien verschenken und vererben nach Inkrafttreten der Erbschaftsteuerreform, Zerb 2009, 21; *Jülicher*, Handlungsoptionen und Handlungszwänge beim Vorbehaltsnießbrauch im ErbStG, ErbBstg 2008, 177; *Roscher*, Grundbesitzbewertung bei fehlenden Bodenrichtwerten, DStR 2012, 122; *Marquardt/Miethe*, Anwendungserlasse zur neuen Grundbesitzbewertung ab dem 1.1.2023, ErbStB 2023, 21; *Schimpfky*, Steuerorientierte Gestaltung der Nachfolge bei privatem Immobilienvermögen, ZEV 2013, 662; *Schumann*, Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheime nach der Erbschaftsteuerreform, DStR 2009, 197; *Spiegelberger/Schallmoser*, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, 4. Aufl. 2022; *Szymborski*, Die Bewertung des Grundvermögens nach der Erbschaftsteuerreform 2008, Stbg 2008, 239; *Wachter*, Steuerbefreiung des selbstgenutzten Familienheims, ZEV 2014, 191; *Werner*, Die Familienheimstiftung als Instrument der Asset Protection, ZEV 2014, 66.

Literatur zur Bewertung und Besteuerung von Unternehmen: *Bauer/Garbe*, Stimmenpools im Spannungsfeld von Erbschaftsteuerrecht und § 136 Abs. 2 AktG, ZEV 2014, 61; *Casper/Altgen*, Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln – Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform, DStR 2008, 2319; *Crezelius*, Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, ZEV 2016, 541; *Flöter/Matern*, Erbschaftsteuerreform: Fehlbewertung von Betriebsvermögen, NWB 2008, 1727; *Geck*, Betriebsvermögensverschonung bei unmittelbarer Beteiligung an Kapitalgesellschaften, ZEV 2013, 601; *Geck*, Der koordinierte Ländererlass zur Erbschaftsteuerreform vom 22.6.2017: eine Hilfestellung für die Beratungspraxis?, ZEV 2017, 622; *Geck*, Erbschaftsteuerreform 2016: Die neuen Voraussetzungen der Verschonung von Unternehmensvermögen unter Einschluss der Nachsteuertatbestände, ZEV 2016, 546; *Götz*, Steuernachteile bei der Übertragung von begünstigtem Unternehmervermögen infolge Kürzung des Zugewinnausgleichs gem. § 5 Abs. 1 ErbStG, ZEV 2013, 74; *Götz*, Zivilrechtliche und steuerliche Sonderzuordnung des Gesellschaftsanteils bei Bestellung eines Quotennießbrauchs am Anteil einer Personengesellschaft, ZEV 2014, 241; *Götz*, Schenkungsteuerliche Risiken im Hinblick auf den Quotennießbrauch bei Mitunternehmeranteilen, ZEV 2013, 430; *Hannes/von Freden*, Der Abschluss eines erbhaftsteuerlich motivierten Poolvertrags unter Berücksichtigung von § 8c KStG, Ubg 2008, 624; *Hannes/Onderka*, Erbschaftsteuerreform: Die Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen – Keine Sternstunde der Steuervereinfachung, ZEV 2008, 16; *Hannes/Onderka*, Die Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften nach der „AntBV BewV“, ZEV 2008, 173; *Han-*

nes/Onderka, Die Übertragung von Betriebsvermögen nach dem neuen Erbschaftsteuergesetz, ZEV 2009, 10; Herbst, Die Ermittlung des begünstigten Vermögens nach den koordinierten Ländererlassen, ErbStB 2017, 340; Holtz, Das neue Verschonungssystem für Unternehmensvermögen, NJW 2016, 3750; Immes, Forderungen des Gesellschafters gegen die Personengesellschaft im Finanzmitteltest, ZEV 2014, 86; Jülicher, Drohender Kollateralschaden der Erbschaftsteuerreform: Insolvenzvorsorge für den Schenker von betrieblichem Vermögen wird existentiell!, Zerb 2008, 346; Jülicher, Mühlstein nach der Reform des ErbStG: Steuerpflicht des Ausscheidens zu einer gesellschaftsvertraglich bedingten Abfindung unter dem Verkehrswert, Zerb 2008, 214; Königer, Nutzung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG durch Familienstiftungen, ZEV 2013, 433; Königer, Risiken und Nebenwirkungen der Verbundvermögensaufstellung des § 13b Abs. 9 ErbStG aus Sicht der Beratungspraxis, ZEV 2017, 365; Kowanda, Die neue Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG: Regelungslücken und ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, DStR 2017, 469; Kowanda, Das neue Erbschaftsteuerrecht in der Praxis: Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 n.F. unter Berücksichtigung des koordinierten Ländererlasses vom 22.6.2017, ErbStG 2018, 14; Korezki, Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften, DStR 2012, 163; Korezki, Update Unternehmensnachfolge: Neuerungen und Klarstellungen aus den Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 und Erbschaftsteuerhinweisen 2011, DStR 2012, 340; Korezki, Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsvermögensnachfolge, DStR 2017, 745; Korezki, Aktuelle Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung zu §§ 13a ff. ErbStG, DStR 2023, 319; Landsittel, Auswirkungen des Erbschaftsteuerreformgesetzes auf die Unternehmensnachfolge, Zerb 2009, 11; Mannek, Die wesentlichen Änderungen durch die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 im Überblick, ZEV 2012, 6; Milatz/Bockhoff, Erbschaftsteuerlicher Schuldensatz bei begünstigtem Vermögen: Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten, ZEV 2011, 410; Pauli, Unternehmensnachfolge unter Vorbehalt von Rückforderungsrechten, ZEV 2013, 289; Reich, Erbschaftsteuerliche Behaltensfrist für Kapitalgesellschaftsbeteiligungen und Betriebsvermögen (§ 13a Abs. 5 ErbStG) sowie Lohnsummenermittlung in Einbringungs- und Umwandlungsfällen, ZEV 2014, 81; Reich, Der koordinierte Ländererlass zum Unternehmenserbschaftsteuerrecht aus Sicht der Beratungs- und Gestaltungspraxis, DStR 2017, 1858; Riedel, Gesellschaftsvertragliche Nachfolgeregelungen im Lichte der neuen Erbschaftsteuer, Zerb 2009, 2; Riedel, Schon wieder Änderungen – geplante Anpassungen des Erbschaftsteuergesetzes im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2013, Zerb 2012, 267; Rödder/Schönfeld/Zehnpfennig, Geltendes und geplantes Erbschaftsteuerrecht aus Sicht von Familienunternehmen im Überblick, DStR 2007, 1020; Rödder, Das neue Unternehmenserbschaftsteuerrecht – die wesentlichen Prüfungspunkte aus Sicht von Familienunternehmen, DStR 2008, 997; Röder, Verkehrswertnahe Bewertung von Betriebsvermögen: Vermeidung einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, ZEV 2008, 169; Scholten/Korezki, Begünstigungen für Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform – begünstigte Erwerbe und begünstigtes Vermögen, DStR 2009, 73; Schwedhelm/Faedrich, Die Erbschaftsteuerreform aus der Sicht der GmbH, GmbH-StB 2008, 110; Seer/Michalowski, Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht – unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus, GmbHR 2017, 609; Siegmund/Ungemach, Erbschaftsteuerreform 2008: Schenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt bei Übertragung von Unternehmensvermögen, DStZ 2008, 453; Sobisch, Der Familienkonzern in der Unternehmensnachfolge: Die ertragsteuerliche Organschaft als erbschaftsteuerliches Risiko?, ErbStB 2023, 245; Spengel/Broer, Belastungswirkungen der Erbschaftsteuerreform bei der Übertragung von Unternehmensvermögen, DB 2008, 86; Vernekohl, Erbschaftsteuerreform – Verwaltungsvermögen: „50 % ist nicht die Hälfte“, ErbStg 2008, 175; Viskorf/Haag, Überblick über die wichtigsten Neuregelungen der Erbschaftsteuerrichtlinien 2011, DStR 2012, 219; Viskorf/Haag, Abschaffung der Cash-GmbH und weitere Verschärfungen der Verschonungsregeln für Unternehmensvermögen, ZEV 2014, 21; Wachter, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen des neuen ErbStG, GmbHR 2017, 1; Wälzholz, Zuwendung betrieblicher Mischgrundstücke und mittelbare Zuwendung von Betriebsvermögen – Gefahr für die Begünstigungen nach §§ 13a und 19a ErbStG, BB 2007, 2035; Wälzholz, Schenkungsteuerliche Behandlung von Vermögenstransfers zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern, ZEV 2008, 273; Wälzholz, Der Überentnahmetatbestand des § 13a Abs. 6 Nr. 3 ErbStG nach der Erbschaftsteuerreform 2016, ZEV 2017, 444; Wälzholz, Aktuelle erbschaftsteuerliche Gestaltungsprobleme der Erbauseinandersetzung, insbesondere nach der Erbschaftsteuerreform 2016, ZEV 2017, 135; Wassermann, Mittelständische Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht, DStR 2010, 183; Weber/Schwind, Vertragliche Ausgestaltung von Pool-Vereinbarungen unter Berücksichtigung des neuen Erbschaftsteuerrechts, ZEV 2009, 16; Weber/Schwind, Ermittlung der Lohnsummen und der Anzahl der Beschäftigten bei Teiligungsstrukturen nach den Ländererlassen v. 5.12.2012, ZEV 2013, 70; Wehrheim/Rupp, Die Reform der Erbschaftsteuer und ihre Bedeutung für die Betriebsaufspaltung, DB 2008, 1455; Zwirner/Vodermeier, Unternehmensbewertung im Steuerrecht: §§ 199 ff. BewG und IDW S 1 im Vergleich –

unter Berücksichtigung der Corona-Pandemie und des weiter anhaltenden Niedrigzinsumfelds, DStR 2021, 2097.

Literatur zur Bewertung und Besteuerung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens: *Bruschke*, Der Liquidationswert bei der Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, ErbStB 2011, 317; *Graß*, Die Entwicklung der landwirtschaftlichen Vermögensnachfolge in den Jahren 2011 und 2012, ZEV 2013, 375; *Hutmacher*, Die Bewertung und Besteuerung des Erwerbs von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, ZEV 2009, 22; *Hutmacher*, Die Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebs, ZNotP 2011, 211; *Kälberer*, Land- und forstwirtschaftliches Vermögen in der erbschaftsteuerlichen Gestaltungspraxis, ErbBstg 2023, 235; *Krause*, Grundbesitzbewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, NWB 2012, 1768; *Ruby*, Das Landwirtschaftserbrecht: Ein Überblick, ZEV 2006, 351.

Literatur zum Internationalen Erbschaftsteuerrecht: *Bockhoff/Flecke*, Erhöhte Freibeträge für beschränkt Steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?, ZEV 2017, 552; *Bockhoff*, Ausgesuchte internationale Aspekte des neuen ErbStG, ZEV 2017, 186; *Brix/Scherer*, Änderungen der US-Erbschaftsteuer aufgrund der US-Steuerreform 2010, ZEV 2011, 118; *Bron*, Der Brexit in der Nachfolgeplanung, ErbStB 2016, 177; *Dorn*, Vermeidung der Doppelbesteuerung bei internationalen Erbschaften und Schenkungen, ErbBstG 2022, 19; *Dürschmidt*, Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 S. 1 ErbStG im System des Deutschen Internationalen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts, IStR 2012, 410; *Dürschmidt*, Antrag auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 ErbStG und Besteuerung in anderen Staaten, IStR 2012, 572; *Esskandari/Bick*, Doppelte Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht in Europa, ErbStB 2012, 142, 183; *Ferid/Firsching/Dörner/Hausmann*, Internationales Erbrecht, Loseblatt (120. Ergänzungslieferung 2022); *Flick/Piltz*, Der internationale Erbfall, 2. Aufl. 2008; *Halaczinsky*, Gestaltungen zur Steuererminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungs-bekämpfungsgesetzes, UVR 2017, 249; *Halaczinsky*, Aktuelle Änderungen des ErbStG durch das StUmgBG und PartFinÄndG, ErbStB 2017, 348; *Hey*, Erbschaftsteuer: Europa und der Rest der Welt, DStR 2011, 1149; *Jülicher*, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im internationalen Kurzüberblick, ZErB 2004, 14; *Lüdicke/Schulz*, Konzeptionelle Mängel des Antragsrechts auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 ErbStG, IStR 2012, 417; *Meyer*, Der neue deutsch-französische Wahlgüterstand, FamRZ 2010, 612; *Nagel*, Übersicht über die Erbschaftsteuern in der EU, ZEV 1998, 463; *Scheffler/Spängel*, Erbschaftsteuerbelastungen im internationalen Vergleich, BB 2004, 967; *Süß*, Erbrecht in Europa, 4. Aufl. 2020; *Thonemann*, Grenzüberschreitende Nachfolgeplanung, FG Düsseldorf v. 7.9.2011 – 4 K 803/11 Erb, ErbStB 2012, 139, 175; *Troll/Gebell/Jülicher/Gottschalk*, Erbschaftsteuergesetz, Loseblatt (65. Ergänzungslieferung Februar 2023), Anhang zu § 21 ErbStG: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Ausland; *Watrin/Kappenberg*, Internationale Besteuerung von Vermögensnachfolgen, ZEV 2011, 105; *Welker*, Erbschaftsteuerliche Aspekte der internationalen Unternehmensnachfolge, NWB-EV 2021, 134.

I. Überblick

1. Ziele der Nachfolgeplanung

37.1 Die Nachfolgeplanung hat typischerweise vier **Ziele**:

- gerechte Vermögensaufteilung
- Versorgung der Senioren
- Erhalt des Familienfriedens
- Vermeidung unnötiger Steuern

Hinzu kommt bei der Unternehmensnachfolge die Sicherung des Fortbestands des Betriebs.

37.2 Welchen Stellenwert bei diesen teilweise divergierenden Planungszielen das **Steuersparen** hat, hängt naturgemäß von den Umständen des Einzelfalls ab. In manchen Fällen tritt dieses Motiv wegen ausreichend hoher Freibeträge völlig zurück, in anderen Fällen droht eine Substanzbesteuerung allein durch

die Erbschaftsteuer in Höhe von mehr als 20 oder 25 %. Im betrieblichen Bereich kommt das **Ertragsteuerproblem** hinzu, durch eine Nachfolgeregelung die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden¹: Ist der Erbe gezwungen, das betriebliche Vermögen ganz oder teilweise zu veräußern oder kommt es bei der Erbteilung zu Entnahmevorgängen, so entstehen Einkommensteuerbelastungen, die die Gesamtsteuerbelastung des Nachlasses auf 50 % und mehr anheben können. Ähnliches gilt, wenn der Erbe Vermögen übernimmt, das nach § 23 EStG steuerverstrickt ist, weil die dort vorgesehenen Fristen, insbesondere die zehnjährige Behaltensfrist für Immobilien, noch nicht abgelaufen sind. Die Wiedereinführung einer begrenzten Anrechnung der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer durch die Erbschaftsteuerreform 2009 (§ 35b EStG) lindert dieses Problem, löst es aber nicht, zumal diese Tarifmäßigkeit nicht für Schenkungen unter Lebenden gilt.

Diese Betrachtung zeigt, dass es bei der **Nachfolgeplanung** nicht damit getan ist, die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu betrachten. Weitere relevante Steuerarten sind vorrangig die Einkommensteuer, daneben auch die Grunderwerbsteuer, die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer. 37.3

Die Steuerentwicklung der letzten Jahre zeigt ferner sehr deutlich, dass es sich um einen **dynamischen Planungsprozess** handelt. Insbesondere im Unternehmensbereich sind die gefundenen Nachfolgeregelungen kontinuierlich daraufhin zu überprüfen, ob aus einer Veränderung der familiären, wirtschaftlichen oder steuerrechtlichen Rahmenbedingungen ein Anpassungsbedarf resultiert. Für den Berater ergeben sich **zwei Arbeitsschwerpunkte**: Das Mandat **vor** dem Erbfall und das Mandat **nach** dem Erbfall. 37.4

Vor dem Erbfall geht es darum, bei Wahrung der sonstigen Planungsziele **die Steuerlast zu minimieren**. Hierbei ergeben sich wiederum drei Gestaltungsschwerpunkte: 37.5

- Das Vermögen muss optimal strukturiert werden, um Steuerbefreiungen auszunutzen, insbesondere für das Familienheim und für Betriebsvermögen.
- Durch vorweggenommene Erbfolge können die persönlichen Freibeträge u.U. mehrfach ausgeschöpft werden (zur vorweggenommenen Erbfolge s. auch Rz. 37.234 ff.). Ein besonderes Augenmerk ist auf die Begünstigungen für Betriebsvermögen zu richten, die seit der jüngsten Erbschaftsteuerreform² noch komplexer geworden sind (ausführlich Rz. 37.143 ff.).
- Im Testament werden durch sinnvolle Gestaltung Bestimmungsvorgänge vermieden (Generationensprung) sowie Steuerbefreiungen und Freibeträge optimal genutzt.

Beim Mandat **nach dem Erbfall** steht zunächst die steuerlich korrekte Abwicklung im Vordergrund, insbesondere wenn der Verstorbene steuerliche Sünden hinterlassen hat. Daneben bestehen in eingeschränktem Umfang noch Gestaltungsmöglichkeiten durch Ausschlagung, Geltendmachung von Pflichtteilen und Berechnung des Zugewinnausgleichs. Schließlich sind auch die Behaltensfristen des neuen Erbschaftsteuerrechts zu überwachen. 37.6

2. Erbschaftsteuerreform und Verfassungsrecht

Bis 2008 knüpfte die Erbschaftsteuer an Steuerwerte an, die teilweise deutlich unter dem Verkehrswert lagen, insbesondere für Betriebsvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften, Grundvermögen und land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Hierin lag eine indirekte Privilegierung dieser Vermögensgruppen und zugleich eine Schlechterstellung bspw. von Geldvermögen. Dies veranlasste das BVerfG, das damalige Erbschaftsteuerrecht wegen Verstoßes gegen das Gleichbehandlungsgebot für verfassungswidrig zu erklären³. Das Gericht schrieb dem Gesetzgeber ins Stammbuch, alle Vermögensgruppen einheitlich nach dem Verkehrswert zu bewerten. Erst dann könne der Gesetzgeber – in einem zweiten Schritt – entscheiden, inwieweit er bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe durch 37.7

1 Systemüberblick bei *Crezelius*, Rz. 172 ff. und *Landsittel*, Rz. 588 ff.

2 Gesetz v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464 = BStBl. I 2016, 1202.

3 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

Verschonungsregelungen den Erwerb bestimmter Vermögenswerte begünstige, insbesondere bei Unternehmen. Der Gesetzgeber erhielt vom BVerfG, wie schon früher⁴, eine Übergangsfrist bis 31.12.2008, die er nahezu vollständig ausschöpfte.

- 37.8 Mit der Erbschaftsteuerreform 2009 wurde das Bewertungsrecht völlig neu geregelt: **Bewertungsziel** ist der Verkehrswert. Zudem kam es zu weitreichenden Änderungen im Erbschaftsteuerrecht, insbesondere bei den Begünstigungen für Betriebsvermögen. Die beratende und gestaltende Tätigkeit ist seitdem schwieriger geworden: Zum einen betrifft dies den tatsächlichen Bereich, weil das Bewertungsziel Verkehrswert naturgemäß Bewertungsunsicherheiten und damit Prognoseunsicherheiten mit sich bringt, im rechtlichen Bereich grenzt die Kompliziertheit des neuen Rechts in manchen Segmenten, insbesondere bei den Begünstigungen für Betriebsvermögen, ans Absurde, zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe des neuen Erbschaftsteuerrechts bergen seitdem ein Höchstmaß an Rechtsunsicherheit.
- 37.9 Wegen der **Begünstigungsvorschriften** (vor allem § 13a ErbStG) waren seit der Erbschaftsteuerreform 2009 weite Teile des zu vererbenden Vermögens von der Besteuerung de facto freigestellt, insbesondere im Bereich des Betriebsvermögens. Zu Recht sah der BFH hierin einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot (Art. 3 GG) und hatte daher dem BVerfG die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob § 19 Abs. 1 i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG verfassungswidrig ist⁵.
- 37.10 Mit Urteil vom 17.12.2014⁶ war das **BVerfG** dem Vorlagebeschluss des BFH nur teilweise gefolgt⁷. Zum Schutz insbesondere mittelständischer Unternehmen sei eine Verschonung sogar bis zu 100 % bei der Erbschaftsteuer grundsätzlich zulässig, je stärker die damit verbundene Steuerentlastung sei, umso höher seien allerdings auch die Anforderungen an die Rechtfertigung der Verschonung. Allerdings forderte das BVerfG folgende **Korrekturen**:
- Die **Lohnsummenregelung** ist im Grundsatz verfassungsgemäß, die Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten von der Prüfung der Mindestlohnsumme sei aber unverhältnismäßig, eine Freistellung komme nur bei Betrieben mit ganz wenigen Beschäftigten in Betracht. Eine bestimmte Zahl nennt das Gericht nicht.
 - Auch die Regelungen über das **Verwaltungsvermögen** müsse der Gesetzgeber ändern, weil es nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei, wenn der Erwerb unternehmerischen Vermögens insgesamt selbst dann begünstigt werde, wenn es bis zu 50 % aus Verwaltungsvermögen bestehe.
 - Eine Privilegierung **großer Unternehmen** sei nur zulässig, wenn dies durch eine Bedürfnisprüfung gerechtfertigt sei. Als Abgrenzungskriterium schlägt das Gericht (Rz. 174 des Urteils) dem Gesetzgeber vor, die Grenze dort zu ziehen, wo 250 Arbeitnehmer beschäftigt und ein Jahresumsatz von 50 Mio. Euro oder eine Jahresbilanzsumme von 43 Mio. Euro erreicht werden. Bei dementsprechend großen Unternehmen müsse der Gesetzgeber prüfen, ob das Unternehmen durch die Erbschaft- oder Schenkungsteuer im Einzelfall gefährdet sei, bevor er Verschonungen gewähre. Das Gericht stellt hierbei zur Diskussion, auch sonstiges bei Erbschaft oder Schenkung miterworbenes Vermögen und u.U. eigenes Vermögen des Erwerbers zu berücksichtigen (Rz. 175 des Urteils).
- 37.11 Zur Sicherung des Steueraufkommens ordnete der Senat die **Fortgeltung** der verfassungswidrigen Normen an. Dies sei auch im Interesse der Inhaber von Unternehmen und ihrer künftigen Erben, da diese ein „berechtigtes Interesse an einer verlässlichen Rechtsgrundlage für die Nachfolgeplanung“ hätten (Rz. 291 des Urteils). Dem Gesetzgeber wurde auferlegt, bis 30.6.2016 eine Neuregelung zu treffen. Diesen Zeitrahmen hat der Gesetzgeber nicht eingehalten. Zwar hatte das Bundeskabinett am 8.7.2015 den Gesetzentwurf zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG durch Urteil vom 17.12.2014 beschlossen. Der Deutsche Bundestag hatte nach der Beschlussempfehlung des Finanzaus-

4 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671.

5 BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, FamRZ 2012, 30 = BStBl. II 2012, 899.

6 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, ZEV 2015, 19.

7 Hierzu *Crezelius*, ZEV 2015, 1; *Hannes*, ZEV 2015, 7.

schusses⁸ am 24.6.2016 das Gesetz auch verabschiedet. Jedoch verweigerte der Bundesrat am 8.7.2016 seine Zustimmung und rief den Vermittlungsausschuss an. Im Vermittlungsausschuss konnte sodann am 21./22.9.2016 eine Einigung erzielt werden⁹. Der Bundestag hat am 29.9.2016 und der Bundesrat am 14.10.2016 dem Gesetz zugestimmt.

Trotz vielfacher Warnungen in der Literatur¹⁰ hat sich der Gesetzgeber entschlossen, die Neuregelungen **für Besteuerungstichtage ab dem 1.7.2016** rückwirkend eintreten zu lassen (§ 37 Abs. 12 ErbStG)¹¹. Es bedurfte keiner prophetischen Gaben, dass die Frage nach einer zulässigen Rückwirkung alsbald auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand stehen würde. Der BFH hat allerdings mit Urteil v. 6.5.2021¹² eine klare Absage erteilt, weil die Fortgeltung des bisherigen Erbschaftsteuerrechts bereits aus dem Tenor der Entscheidung des BVerfG hervor. Die Erbschaftsbesteuerung des Privatvermögens hält der BFH jedenfalls nicht deshalb für verfassungswidrig, weil in demselben Zeitraum eine erbschaftsteuerrechtliche Überbegünstigung des Betriebsvermögens zu verzeichnen wäre¹³. 37.12

3. Erbschaftsteuerrichtlinien 2019

Die Rechtsansicht der Finanzverwaltung zu den zahlreichen klärungsbedürftigen Fragen der Erbschaftsteuerreform 2009 wurde in fünf gleichlautenden **Erlassen** der obersten Finanzbehörden der Länder niedergelegt. Im Einzelnen handelt es sich um 37.13

- die Erlasse vom 30.3.2009 zur Feststellung von Grundbesitzwerten, Anteilswerten und von Betriebsvermögenswerten („Feststellungserlass“)¹⁴;
- die Erlasse vom 1.4.2009 zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach dem 6. Abschnitt des 2. Teils des BewG („Bewertungserlass Land- und Forstwirtschaft“)¹⁵;
- die Erlasse vom 5.5.2009 zur Bewertung des Grundvermögens nach dem 6. Abschnitt des 2. Teils des BewG („Bewertungserlass Grundvermögen“)¹⁶;
- die Erlasse vom 25.6.2009 zur Anwendung der §§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewG i.d.F. durch das Erbschaftsteuerreformgesetz („Bewertungserlass Betriebsvermögen“)¹⁷;
- die Erlasse vom 25.6.2009 zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes („Anwendungserlass“)¹⁸.

Auf Grundlage dieser Erlasse und der alten Erbschaftsteuerrichtlinien 2003 wurden Ende 2011 von der Finanzverwaltung die Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 (ErbStR 2011) und die Hinweise hierzu (ErbStH 2011) veröffentlicht¹⁹. 37.14

Mit den koordinierten Ländererlassen v. 22.6.2017²⁰ stellte die FinVerw. ihre Auffassung zum Gesetz zur Anpassung des ErbStG vom 4.11.2016²¹ dar. 37.15

8 BT-Drucks. 18/8911.

9 BT-Drucks. 18/9690.

10 *Drüen*, DStR 2016, 643; *Crezelius*, ZEV 2016, 367.

11 Gesetz v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464 = BStBl. I 2016, 1202.

12 II R 1/19, BStBl. II 2022, 77. Die beiden weiteren beim BFH unter den Az. II R 17/21 und II R 18/21 anhängigen Verfahren hatten sich im Anschluss durch Zurücknahme der Revision erledigt.

13 II B 49/21, BFH/NV 2022, 420.

14 BStBl. 2009 I, 546.

15 BStBl. 2009 I, 552.

16 BStBl. 2009 I, 590, hierzu *Drosdzol*, DStR 2009, 1405.

17 BStBl. 2009 I, 698.

18 BStBl. 2009 I, 713; hierzu *Wälzholz*, DStR 2009, 1605.

19 Jeweils v. 19.12.2011, BStBl. I 2011, Sondernummer 1, 2 und 117.

20 BStBl. I 2017, 902.

21 BGBl. I 2016, 2464.

Mittlerweile sind die von der Bundesregierung in ihrer Sitzung am 21.8.2019 beschlossenen ErbStR 2019 in Kraft getreten²². Die ErbStR 2019 sind auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 21.8.2019 (Tag des Kabinettschlusses) entsteht. Sie gelten dann auch für Erwerbsfälle, für die die Steuer vor dem 21.8.2019 entstanden ist, soweit sie geänderte Vorschriften des ErbStG und des BewG betreffen, die vor dem 1.5.2019 anzuwenden sind. Früher ergangene Anweisungen, die mit diesen Richtlinien im Widerspruch stehen, sind dann nicht mehr anzuwenden.

Der Bundesrat hatte am 11.10.2019 den ErbStR 2019 zugestimmt.

Nachdem der Gesetzgeber durch das Jahressteuergesetz 2022²³ die Bewertungsvorschriften für den Grundbesitz mit Wirkung zum 1.1.2023 geändert, ergibt sich die Rechtsansicht der Finanzverwaltung zur Bewertung des Grundvermögens ab diesem Zeitpunkt aus dem Erlass vom 20.3.2023²⁴ betreffend die Anwendung der Vorschriften für die Bewertung des Grundvermögens im Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes (nachfolgend AEBew JStG 2022). Die AEBew JStG 2022 treten neben die ErbStR 2019 und ersetzen sie nur, wo sie durch das JStG 2022 überholt sind.

II. Vermögensstrukturanalyse als Ausgangspunkt: Bewertungsfragen

37.16 Neben der Analyse der persönlichen Situation ist die Analyse der Vermögensstruktur des Erblassers der Kernpunkt für eine gelungene Nachfolgeplanung. Sie ist in **dreierlei Hinsicht** bedeutsam:

- Erkennen drohender **Liquiditätsprobleme**:

Der Erbfall belastet typischerweise die Liquidität des Familienvermögens, bspw. durch Auszahlung weichender Erben oder Pflichtteilsberechtigter, durch Zahlung eines etwaigen Zugewinnausgleichs an den Ehegatten und durch anfallende Ertrag- und Erbschaftsteuern.

- Erkennen von Verwaltungs- und Verteilungsproblemen:

Ist der Nachlass leicht oder schwierig zu verwalten und zu verteilen?

- Erkennen der begünstigungsrechtlichen Struktur:

Bis zur Erbschaftsteuerreform 2009 war es das A und O des Steuersparens, die Vorteile des Bewertungsrechts auszunutzen, bspw. für Immobilien und Betriebsvermögen. Heute liegt der Fokus nicht mehr auf der Bewertungs-, sondern auf der Begünstigungsebene: Es gilt, auf der Grundlage der Bewertung des potentiellen Nachlasses die Voraussetzungen zu schaffen, damit Erben und Vermächtnisnehmer im Erbfall umfangreiche Vergünstigungen in Anspruch nehmen können, bspw. für den Erwerb des Familienheims oder für Betriebsvermögen.

III. Das Bewertungsrecht

1. Allgemeines

37.17 Nach den **Vorgaben des BVerfG**²⁵ blieb dem Gesetzgeber nichts anderes übrig, als Vermögen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer generell mit dem Verkehrswert anzusetzen. Denn das BVerfG differenziert zwischen der Bewertungs- und der Begünstigungsebene. Auf der **Bewertungsebene** lässt

22 Der Bundesrat hatte den ErbStR 2019 am 11.10.2019 zugestimmt.

23 Vom 16.12.2022, BGBl. I 2022, 738.

24 BStBl. I 2023, 738.

25 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, FamRZ 2007, 340 = NJW 2007, 573; hierzu *Seer*, ZEV 2007, 101; *Steiner*, ErbStB 2007, 78.

es dem Gesetzgeber kaum Spielraum, weil es generell die Bewertung zum Verkehrswert vorschreibt. Erst auf einer zweiten Ebene, der **Begünstigungsebene**, können dann aus Gründen des Gemeinwohls Begünstigungen in das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht eingebaut werden.

Das Gebot der **Bewertung zum Verkehrswert** macht nicht nur der Finanzverwaltung das Leben schwer, auch die Gestaltungspraxis hat es seitdem wesentlich schwerer, bei Planungen den Wert von Immobilien und vor allem von Betriebsvermögen zu prognostizieren. Um der Verwaltung praktikable Vorgaben zu machen, hat der Gesetzgeber versucht, vereinfachte Bewertungsverfahren heranzuziehen, diese finden sich für land- und forstwirtschaftliches Vermögen in §§ 158 bis 175 BewG, für Grundvermögen in §§ 176 bis 198 BewG und für Anteils- und Betriebsvermögen in §§ 199 bis 203 BewG. Stets besteht die Möglichkeit, dass der Steuerpflichtige im Einzelfall durch Gutachten nachweist, der tatsächliche Verkehrswert sei niedriger als derjenige, der sich nach den gesetzlichen Bewertungsmethoden ermittelt; es gibt also jeweils sog. **Öffnungsklauseln**. 37.18

2. Bewertung des Grundvermögens

a) Überblick

Zur Bewertung von Grundbesitz²⁶ gibt es zwei verschiedene **Regelungsmodelle**: 37.19

- Grundbesitz wurde für die Grundsteuer bis zum 31.12.2021 noch nach dem Einheitswert bewertet (§§ 68 bis 94 BewG)²⁷. Seit dem 1.1.2022 richtet sich die Bewertung nach §§ 218–266 BewG;
- für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gelten die Regelungen in §§ 176 bis 198 BewG. Sonderfälle der Grunderwerbsteuer werden mittlerweile ebenfalls mit den Grundbesitzwerten der §§ 176 bis 198 BewG erfasst (§ 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 151 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 S. 1–3 BewG)²⁸.

Das Erbschaftsteuerrecht verweist in § 12 Abs. 3 ErbStG auf die §§ 176 ff. BewG. Bewertungsziel ist nach den Vorgaben des BVerfG der gemeine Wert i.S.v. § 9 BewG, also der Verkehrswert. Zu dessen Ermittlung sieht das Gesetz standardisierte Verfahren vor.

Diese Bewertungsverfahren gelten nach § 176 Abs. 1 BewG für Grundvermögen, hierzu zählen: 37.20

- der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör,
- das Erbbaurecht,
- das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht.

Als negative Abgrenzung ist vorgesehen, das Grundvermögen nicht ist, was land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Betriebsgrundstück ist (§§ 99, 158, 159 BewG). § 99 Abs. 2 a.F. BewG sah bei gemischt genutzten Grundstücken vor, dass ein Grundstück insgesamt als Betriebsgrundstück galt, wenn es zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Gewerbebetrieb diente, andernfalls gehörte es voll- 37.21

²⁶ Überblick bei *Fliedner/Halaczinsky*, ErbStB 2009, 59.

²⁷ Die Rechtmäßigkeit der niedrigen Bewertung des Grundbesitzes bei der GrSt. stand auf dem verfassungsrechtlichen Prüfungsstand (vgl. Urt. v. 10.4.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, DStR 2018, 791). Das BVerfG hielt die Einheitsbewertung des Grundvermögens wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG spätestens ab dem Bewertungsstichtag 1.1.2002 für verfassungswidrig. Der Gesetzgeber war gefordert, bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung zu schaffen. Bis dahin galten die bisherigen Einheitswerte und die Festsetzung der Grundsteuer fort.

²⁸ Das BVerfG hatte durch Beschl. v. 23.6.2015 (1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BStBl. II 2015, 871) den früheren Ansatz der Bedarfswerte nach §§ 138 ff. BewG für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber hat, wie vom BVerfG gefordert, rückwirkend ab dem 1.1.2009 die für die Erbschaftsteuer maßgebenden Bewertungsregeln übernommen.

ständig zum Grundvermögen. Diese Vorschrift wurde gestrichen, so dass ertragsteuerlich gemischt genutzte Grundstücke, welche teilweise zum Betriebs- und teilweise zum Privatvermögen zählen, zwar einheitlich bewertet werden, der Wert dann aber nach ertragsteuerlichen Grundsätzen aufzuteilen ist²⁹.

- 37.22 Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit zum **Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts** (§ 198 S. 1 BewG). Die Beweislast liegt bei ihm. Er hat auch die Kosten für die Führung des Nachweises, also insbesondere für die Erstellung eines Sachverständigengutachtens zu tragen. Alternativ kann ein niedrigerer Verkehrswert auch durch einen stichtagsnahen Kaufpreis nachgewiesen werden³⁰. Die Kosten für die Führung des Nachweises sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig³¹. Fallen die Sachverständigenkosten erst im Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren an, so versagt die FinVerw. den Abzug nicht mehr³². Anders ist dies nur für die Vertretung im Einspruchs- oder Klageverfahren.

b) Bewertung unbebauter Grundstücke

- 37.23 Unbebaute Grundstücke sind solche, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (§ 178 BewG)³³. Sie werden mit den **Bodenrichtwerten** angesetzt (§ 179 BewG). Maßgeblich ist nach dem Gesetz der vom Gutachterausschuss der jeweiligen Gemeinde vor dem Stichtag zuletzt ermittelte Bodenrichtwert. Sind die Bodenrichtwerte in Abhängigkeit von der Grundstückstiefe ermittelt, so ist die Grundstücksfläche in Vorder- und Hinterland aufzuteilen. Dabei ist die Grundstücksfläche nach ihrer Tiefe in Zonen zu gliedern, deren Abgrenzung sich nach den Vorgaben der Gutachterausschüsse richtet³⁴. Gibt es keinen Bodenrichtwert, so wird der Wert aus den Werten vergleichbarer Flächen abgeleitet³⁵. Eine abweichende Bebaubarkeit des zu bewertenden Grundstücks wird durch Umrechnungskoeffizienten berücksichtigt³⁶.

c) Bewertung bebauter Grundstücke

aa) Überblick

- 37.24 Bebaute Grundstücke sind solche, auf denen sich **benutzbare** Gebäude befinden (§ 180 BewG). Der Gesetzgeber unterscheidet in § 181 BewG zwischen einzelnen Grundstücksarten wie bspw. Ein- und Zweifamilienhäusern, Mietwohngrundstücken oder Geschäftsgrundstücken. Dort findet sich auch die nähere Definition für die einzelnen Grundstücksarten.

29 ErbStR 2019, B 99.

30 ErbStR 2019, B 198 (4) sieht als Faustregel die Zeitspanne von einem Jahr vor oder nach dem Bewertungsstichtag vor. Der BFH hat mit Urteil v. 2.7.2004 (II R 55/01, BFH/NV 2004, 1329) hiervon abweichend sogar gestattet, dass der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts eines bebauten Grundstücks durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielten Kaufpreis auch dann möglich ist, wenn der Kauf mehr als ein Jahr nach dem maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt stattgefunden hat, aber die durch zeitlichen Abstand nachlassende Indizwirkung des Kaufpreises für den gemeinen Wert durch ein Gutachten des Gutachterausschusses, wonach der Bodenwert sich nicht geändert hat und auch die maßgebliche erzielte Jahresmiete gleich geblieben ist, belegt ist. Die Veräußerung erfolgte im Streitfall nahezu 3 Jahre nach dem Bewertungsstichtag.

31 BFH v. 19.6.2013 – II R 20/12, FamRZ 2013, 1578 = DStR 2013, 1591; ebenso ErbStH 2019, E 10.7.

32 ErbStH 2019 E 10.7; a. A. *Fumi* in von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 10 Rz. 72 m.w.N.

33 Näher ErbStR 2019, B 178.

34 ErbStR 2019, B 179.2 (4).

35 ErbStH 2019, B 179.3.

36 ErbStH 2019, B 179.2 mit Berechnungsbeispielen.

§ 183 BewG enthält für bebaute Grundstücke drei **unterschiedliche** Bewertungsmethoden, je nach Art des Gebäudes: 37.25

Grundstücksart	Bewertungsverfahren	Rechtsgrundlage
Wohnungseigentum, Teileigentum, Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser	Vergleichswertverfahren	§§ 182 Abs. 2, 183 BewG
Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich eine übliche Miete ermitteln lässt	Ertragswertverfahren	§§ 182 Abs. 3, 184 BewG
Wohnungseigentum, Teileigentum, Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, soweit ein Vergleichswert nicht vorliegt; Geschäftsgrundstücke, für die sich keine übliche Miete ermitteln lässt; sonstige bebaute Grundstücke	Sachwertverfahren	§§ 182 Abs. 4, 189 BewG

bb) Die gesetzlichen Bewertungsverfahren

(1) Vergleichswertverfahren

Dieses Verfahren gilt nur für Wohnungs- und Teileigentum sowie für Ein- und Zweifamilienhäuser. Fehlen Vergleichspreise, so gilt ersatzweise das Sachwertverfahren. Die Einzelheiten regelt § 183 BewG. Die **Vergleichspreise** ermitteln vorrangig die Gutachterausschüsse, nachrangig kann die Finanzverwaltung auch auf ihr vorliegende Vergleichspreise zurückgreifen, bspw. aus Erfahrungen mit der Grunderwerbsteuer. Gleichrangig daneben steht die Anwendung von Vergleichsfaktoren³⁷. Sie können herangezogen werden, wenn die Gutachterausschüsse sie für geeignete Bezugseinheiten ermittelt haben, bspw. durchschnittliche Quadratmeterkaufpreise für Eigentumswohnungen. 37.26

Wertbeeinflussende Besonderheiten des einzelnen Grundstücks, bspw. die Belastung mit einem Wohnrecht, bleiben ausdrücklich unberücksichtigt (§ 183 Abs. 3 BewG). Hier ist der Steuerpflichtige also darauf angewiesen, einen abweichenden Verkehrswert im Einzelfall nachzuweisen, insbesondere durch Sachverständigengutachten. 37.27

Beispiel³⁸:

E erbt eine Eigentumswohnung mit 50 qm Wohnfläche, Baujahr 1970. Der Gutachterausschuss hat als mittleren Kaufpreis 2.000 Euro pro qm ermittelt (für Wohnungen im betreffenden Stadtteil mit dem betreffenden Baujahr und der entsprechenden Größe). Der Wert der Einheit beträgt somit $50 \times 2.000 \text{ Euro} = 100.000 \text{ Euro}$. Will E einen Wertabschlag geltend machen, weil die Anlage einen Instandhaltungsrückstau aufweist, so muss er dies über ein Sachverständigengutachten nachweisen (§ 198 BewG). Gleiches gilt, falls die Wohnung bspw. mit einem Wohnrecht belastet ist.

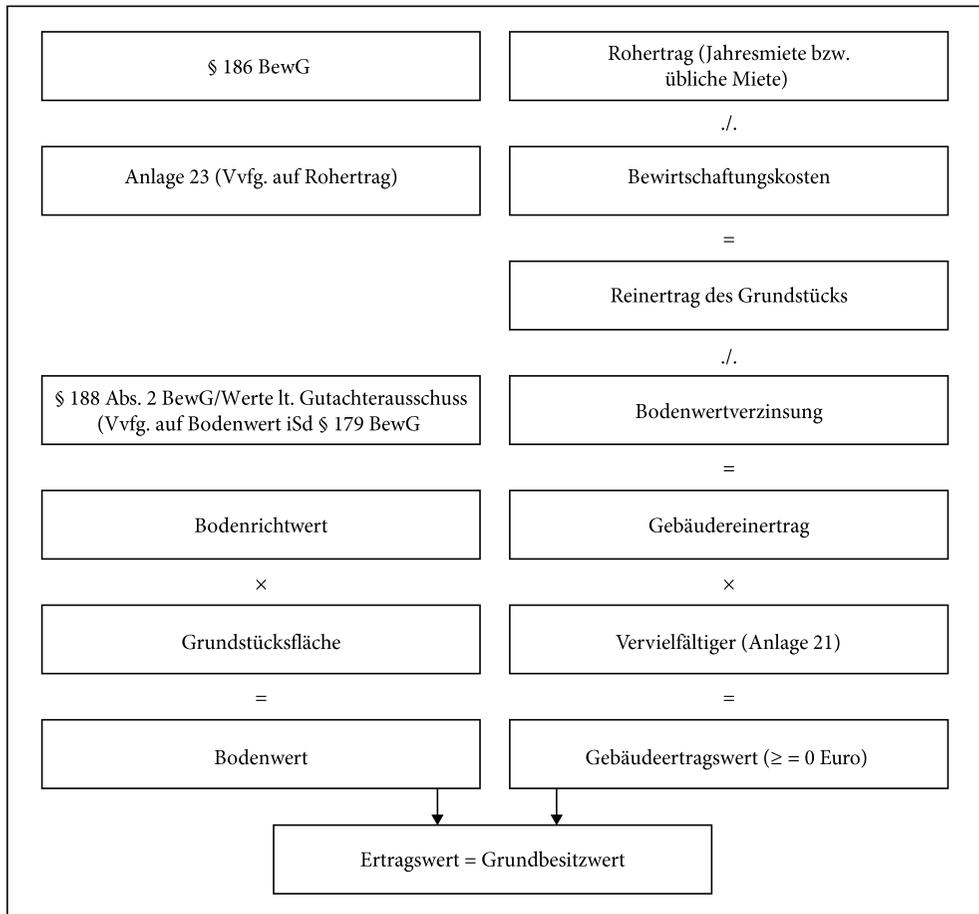
(2) Ertragswertverfahren

Das Ertragswertverfahren kommt zur Anwendung bei Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken, wenn sich bei den letztgenannten eine übliche Miete ermitteln lässt (§ 182 Abs. 3 BewG). Ausgangspunkt ist der Bodenwert des unbebauten Grundstücks (§ 179 BewG), dem der Gebäudeertragswert hinzugerechnet wird, mindestens anzusetzen ist aber der Bodenwert, es gibt also keinen negativen Gebäudeertragswert. Wiederum bleiben sonstige wertbeeinflussende Umstände unberücksichtigt, so dass der Steuerpflichtige im Einzelfall einen niedrigeren gemeinen Wert nachweisen muss (§ 198 BewG). 37.28

³⁷ ErbStR 2019, B 183, AEBew JStG 2022

³⁸ Weiteres Beispiel in ErbStH 2019, B 183 (4).

37.29 **Schematisch** sieht das Verfahren wie folgt aus:



Die einzelnen Rechengrößen sind in §§ 185 bis 188 BewG definiert.

Beispiel³⁹:

Vermietetes Mehrfamilienhaus

37.30 Schenkung eines Mietwohngrundstücks mit 10 Wohnungen und keinen Garagen in Stuttgart im Jahr 2023, Grundstücksfläche 800 qm, Wohnfläche 1.200 qm, Bodenrichtwert 1.500 Euro pro qm, Baujahr 1968, durchschnittliche monatliche Netto-Kaltniete pro qm 9 Euro. Der Ertragswert bestimmt sich wie folgt:

Schritt 1:

Ermittlung des Bodenwerts (§ 179 BewG): Bodenrichtwert 1.500 Euro × Grundstücksfläche 800 qm = Bodenwert: 1,2 Mio. Euro.

³⁹ Weitere Beispiele in ErbStH 2019, B 185.4.

Schritt 2:

Ermittlung des Gebäudeertragswerts (§ 185 BewG):

- a) Rohertrag (Jahresnetto-Kaltniete) $1.200 \text{ qm Wohnfläche} \times 9 \text{ Euro} \times 12 \text{ Monate} = 129.600 \text{ Euro}$.
- b) Abzug der Bewirtschaftungskosten⁴⁰:
- VPI 10/2022: 122,2
- VPI 10/2001: 81,6
- Verwaltungskosten: $10 \text{ Wohnungen} \times 344 \text{ EUR} (230 \text{ Euro} \times 122,2/81,6) = - 3.440 \text{ Euro}$
 - Instandhaltung: $13,50 \text{ Euro} (9 \text{ Euro} \times 122,2/81,6) \times 1.200 \text{ qm Wohnfläche} = - 16.200 \text{ Euro}$
 - Mietausfallwagnis: $129.600 \text{ Euro (jährlicher Rohertrag)} \times 2 \% = - 2.592 \text{ Euro}$
- c) Der Reinertrag des Grundstücks beträgt $129.600 \text{ Euro} ./\ 3.440 \text{ Euro} - 16.200 \text{ Euro} - 2.592 \text{ Euro} = 107.368 \text{ Euro}$.
- d) Die Bodenwertverzinsung pauschaliert das Gesetz in § 188 Abs. 2 Nr. 1 BewG für Mietwohngrundstücke mit 3,5 %.
- $3,5 \% \text{ aus } 1,2 \text{ Mio. Euro} = 42.000 \text{ Euro}$.
- Somit verbleibt ein Gebäudereinertrag von 65.368 Euro.
- e) Für Mietwohngrundstücke geht das Gesetz nach Anlage 22 von einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren aus. Bei Baujahr 1968 bleiben somit im Jahr 2023 noch 25 Jahre Restnutzungsdauer. Die Mindestrestnutzungsdauer von $30 \% \times 80 \text{ Jahre} = 24 \text{ Jahre}$ ist kürzer und damit nicht anzusetzen (§ 185 Abs. 3 S. 5 BewG). Bei einem Liegenschaftszins von 3,5 % und einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren sieht Anlage 21 des Gesetzes hierfür einen Vervielfältiger von 16,48 vor:
- Gebäudereinertrag $65.368 \text{ Euro} \times 16,48 = 1.077.265 \text{ Euro}$ Gebäudeertragswert.

Schritt 3:

Der Ertragswert des Grundstücks ergibt sich aus der Summe von Bodenwert (1,2 Mio. Euro) und Gebäudeertragswert (1.077.265 Euro), vorliegend somit 2.277.265 Euro.

(3) Sachwertverfahren

Als **Auffanglösung** kommt das Sachwertverfahren zur Anwendung: 37.31

- Bei Wohnungseigentum, Teileigentum, Ein- und Zweifamilienhäusern, wenn sich keine geeigneten Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren ermitteln lassen;
- bei Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken, wenn sich keine übliche Miete ermitteln lässt. Dies gilt auch dann, wenn zwar eine tatsächliche Miete vorhanden ist, die übliche Miete als Vergleichsmaßstab (§ 186 Abs. 2 BewG) nicht feststellbar ist⁴¹.

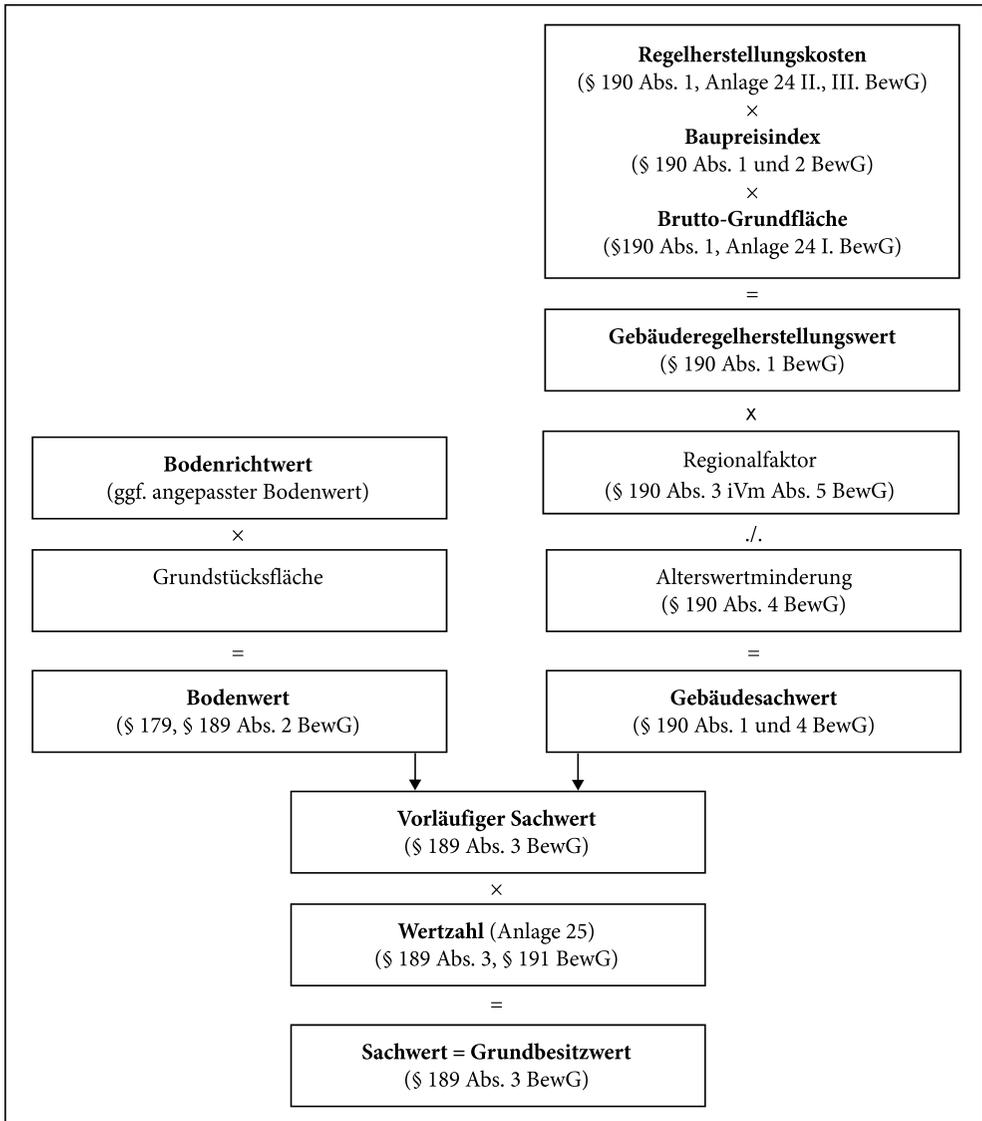
Zudem wird es bei sonstigen bebauten Grundstücken angewandt.

In der Praxis wird das Verfahren vor allem bei individuell gestalteten Ein- und Zweifamilienhäusern Anwendung finden, weil sich dort meist keine geeigneten Vergleichspreise finden lassen sowie für eigengenutzte Betriebsimmobilien, für die eine übliche Miete nicht feststellbar ist. 37.32

⁴⁰ S. hierzu auch Anlage a zu § 187 BewG sowie ABew JStG 2022 zu § 187 BewG
⁴¹ BFH v. 16.1.2008 – II R 68/06, BFH/NV 2008, 1120; ErbStH 2019, B 182 (4).

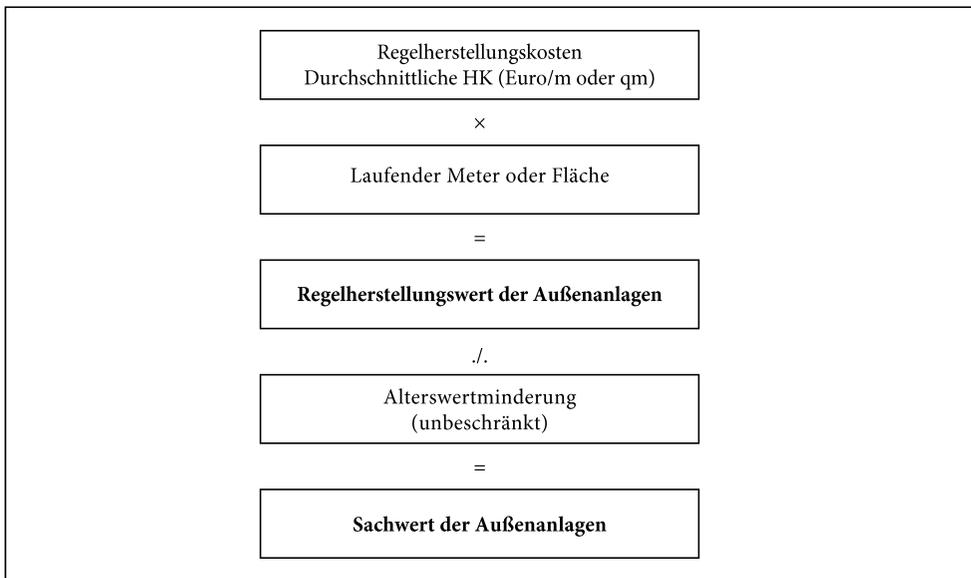
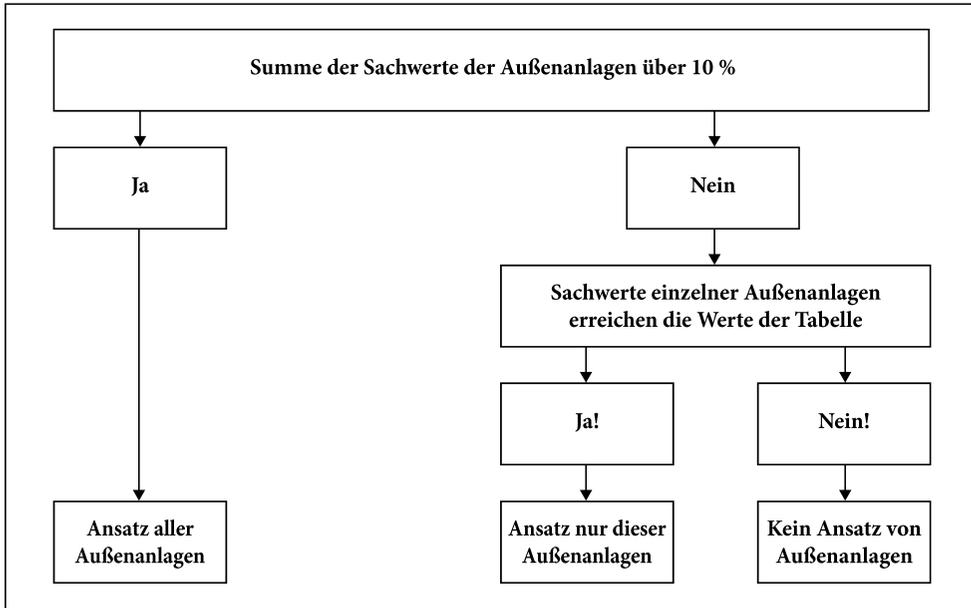
37.33 Nach dem Sachwertverfahren wird der Wert des Gebäudes (Gebäudesachwert) getrennt vom Bodenwert ermittelt. Sonstige bauliche Anlagen sind dabei regelmäßig mit abgegolten, es sei denn, sie wären besonders werthaltig wie bspw. ein größeres Außenschwimmbecken bei einem Einfamilienhausgrundstück⁴².

37.34 **Schematisch** sieht das Sachwertverfahren wie folgt aus:



⁴² ErbStR 2019, B 190.5 sehen eine Abgrenzung nach Größenmerkmalen vor, bspw. für Mauern, Wege, Freitreppen und Schwimmbäder; Beispiel in ErbStH 2019, B 189, s. auch Rz. 61 AEBew JStG 2022).

Für die Wertermittlung **besonders werthaltiger Außenanlagen** eignet sich folgendes Schema:



Die einzelnen Rechengrößen sind in §§ 189 bis 191 BewG definiert.

Beispiel:

Freistehendes Einfamilienhaus in Duisburg: Grundstücksfläche 800 qm, Bodenrichtwert 250 Euro/qm, Gebäudebaujahr 1993, ausgebautes Dachgeschoss, nicht unterkellert, BGF 300 qm, Standardstufe 3; Doppelgarage Standardstufe 4 (BGF 40 qm); Schenkung in 2023. Der Gutachterausschuss hat weder einen Sachwertfaktor noch einen Regionalfaktor ermittelt.

Der Grundstückswert ermittelt sich nach § 189 BewG wie folgt

Schritt 1:

Bodenwert
 800 qm × 250 Euro = 200.000 Euro

Schritt 2:

Ermittlung des Gebäudesachwerts
 Regelherstellungskosten nach Ziffer II der Anlage 24 (Gebäudeklasse 1.21 = 1.005 Euro pro qm BGF)
 × 164,0 % (§ 190 Abs. 2 BewG)⁴³
 × BGF 300 qm = Gebäudeherstellungswert 494.460 Euro

Garage:

Regelherstellungskosten nach Ziffer II der Anlage 24 (Gebäudeklasse 14.1 = 485 Euro pro qm BGF)
 × 164,0 % (§ 190 Abs. 2 BewG)
 × BGF 40 qm = Gebäudeherstellungswert 31.816 Euro
 Summe der Gebäudeherstellungswerte: 526.276 Euro
 Regionalfaktor 1,0 (§ 190 Abs. 5 Satz 3 BewG): 526.276 Euro

Schritt 3:

Alterswertminderung:
 30 Jahre (Alter des Gebäudes): 80 Jahre (wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer) 197.353 Euro.
 von gemäß Anlage 22) × 526.276 Euro =
 Der Gebäudesachwert beträgt somit 526.276 Euro abzüglich 197.353 Euro Alterswertminderung = 328.923 Euro.

Schritt 4:

Die Summe aus Bodenwert (200.000 Euro) und Gebäudesachwert (328.923 Euro) ergibt den vorläufigen Sachwert von 528.923 Euro. Die Wertzahl nach Anlage 25 beträgt 1,1, so dass sich ein Grundstückswert von 528.923 Euro × 1,1 = 581.815 Euro ergibt.

d) Erbbaurechtsgrundstücke und Gebäude auf fremdem Grund und Boden

37.35 Die Werte für die wirtschaftliche Einheit Erbbaurecht einerseits und für die wirtschaftliche Einheit belastetes Grundstück andererseits werden gesondert ermittelt (§ 192 BewG).

aa) Bewertung des Erbbaurechts

37.36 Vorrangig war für Bewertungsstichtage bis zum 31.12.2022 das Erbbaurecht nach dem Vergleichswertverfahren zu bewerten. In der Praxis blieb dies meist **Theorie**, da es an geeigneten Vergleichspreisen fehlte. Für Besteuerungsstichtage ab dem 1.1.2023 ist das Vergleichswertverfahren nicht mehr anzuwenden. Erbbaurechte sind nun vorrangig anhand von Erbbaurechtskoeffizienten zu berechnen oder, falls solche der Gutachterausschuss nicht ermittelt hat, nach der finanzmathematischen Methode (§ 193 Abs. 1 und 2 BewG).

⁴³ BMF v. 30.1.2023, BStBl. I 2023, 217.

Die einzelnen Rechengrößen werden in § 193 BewG definiert. Bei der Bewertung mittels Erbbaurechtskoeffizient sind dies der Wert des (fiktiv) unbelasteten Grundstücks nach §§ 179, 182–191 und 196 BewG x Erbbaurechtskoeffizient des Gutachterausschusses (§ 193 Abs. 1 BewG).

Das Bewertungsschema für die Bewertung des Erbbaurechts nach der finanzmathematischen Methode stellt sich wie folgt dar:

Wert des unbelasteten Grundstücks nach §§ 179, 182–191 und 196 BewG

- ./.. Bodenwert des unbelasteten Grundstücks nach § 179 BewG (§ 193 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 BewG)
- + über die Restlaufzeit kapitalisierter Unterschiedsbetrag aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauszins (§ 193 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 iVm Abs. 4 BewG).
- ./.. ggf. nicht zu entschädigender Wertanteil bei Ablauf des Erbbaurechts (§ 193 Abs. 3 Satz 2 iVm Abs. 5 BewG)
- = Finanzmathematischer Wert des Erbbaurechts (§ 193 Abs. 2 Satz 1 iVm Abs. 3–5 BewG)
- x Erbbaurechtsfaktor (§ 193 Abs. 2 Satz 3 BewG)
- = Wert des Erbbaurechts

Beispiel:

Mietwohngrundstück mit 1.000 qm Bodenfläche (angemessene Größe), Bodenwert 400 Euro/qm, Jahresnetto-Kaltmiete 40.000 Euro, Baujahr 2004, jährlicher Erbbauszins 10.000 Euro, Bewertungsstichtag im Jahr 2023. Vom Gutachterausschuss ermittelte Liegenschaftszinssätze existieren nicht, bei Rückfall wird der Gebäudewert voll entschädigt. Die schon nach § 187 BewG ermittelten Bewirtschaftungskosten betragen 9.200 Euro. Die Restlaufzeit des Erbbaurechts beträgt 30 Jahre. Erbbaurechtskoeffizienten und Erbbaurechtsfaktoren liegen nicht vor.⁴⁴

Der Wert des Erbbaurechts ermittelt sich wie folgt:

37.37

Schritt 1:

Ermittlung des Bodenwertanteils (1.000 qm x 400 Euro)	400.000 Euro
Ermittlung des Gebäudewertanteils	
Rohertag	40.000 Euro
./.. Bewirtschaftungskosten	<u>9.200 Euro</u>
= Reinertrag	30.800 Euro
abzüglich Verzinsung des Bodenwerts nach Liegenschaftszinssatz 3,5 % aus 400.000 Euro	<u>14.000 Euro</u>
× Kapitalisierungsfaktor nach Anlage 21 bei einer Restnutzungsdauer von 61 Jahren (80 Jahre wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer, Anlage 22 – 19 Jahre), also × 25,07	16.800 Euro
= Gebäudeertragswert am Bewertungsstichtag	421.176 Euro

Schritt 2:

Bodenwert:	400.000 EUR
Zinssatz (§ 193 Abs. 4 BewG):	x 3,5 %
Angemessene Verzinsung:	14.000 Euro
./.. vertraglich vereinbarter Erbbauszins:	<u>10.000 Euro</u>
Unterschiedsbetrag:	<u>4.000 Euro</u>

⁴⁴ Weitere Beispiele in AEBew JStG 2022 Rz. 75.

Schritt 3:

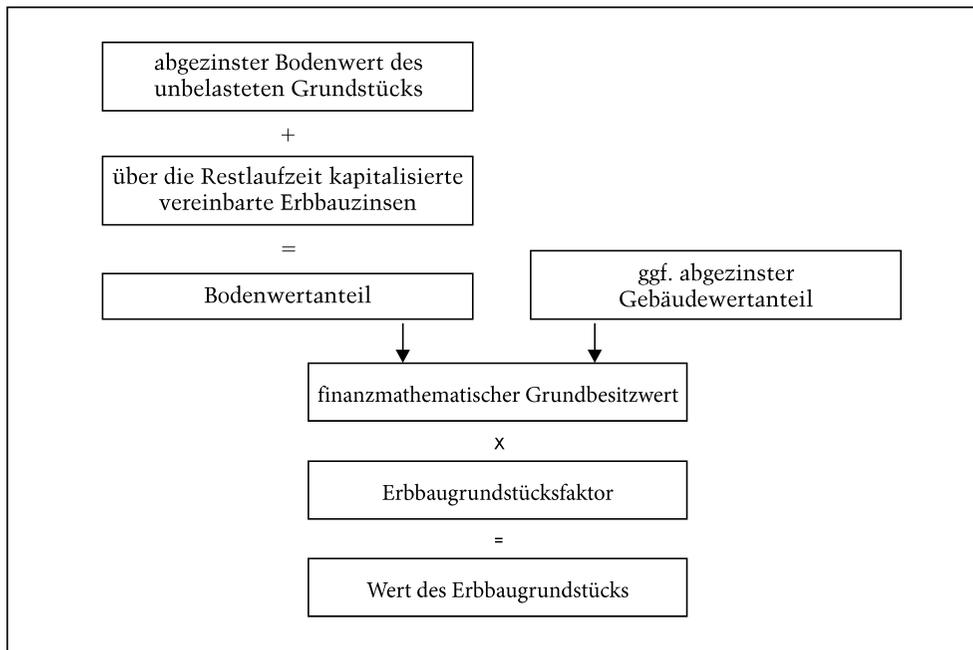
Unterschiedsbetrag	4.000 Euro
Vervielfältiger (Anlage 21):	18,39
Restlaufzeit Erbbaurecht:	30 Jahre
Zinssatz:	3,5 %

Wertvorteil gegenüber angemessener Bodenwertverzinsung am Bewertungsstichtag

Finanzmathematischer Wert am Bewertungsstichtag	73.560 Euro
(421.176 Euro + 73.560 Euro)	494.736 Euro
Erbbaurechtsfaktor 1,0	
Wert der wirtschaftlichen Einheit Erbbaurecht	494.736 Euro

bb) Bewertung des Erbbaugrundstücks

37.38 Auch hier ist das für Stichtage bis zum 31.12.2022 vorrangig geltende abgeschafft. Vorrangig wird das Erbbaugrundstück nach § 194 BewG durch Multiplikation des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks mit dem Erbbaugrundstückskoeffizienten bewertet. Fehlt ein geeigneter Erbbaugrundstückskoeffizienten wird der Wert des Erbbaugrundstückes nach dem finanzmathematischen Verfahren ermittelt. Es gilt folgendes **Schema**:



Die einzelnen Rechengrößen ergeben sich aus den Anlagen 21 und 26 des BewG.

Fortführung des Beispiels (Rz. 37.36)⁴⁵:

Ermittlung des Werts der wirtschaftlichen Einheit Erbbaugrundstück (belastetes Grundstück): 37.39

abgezinster Bodenwert des unbelasteten Grundstücks:	
0,3563 (Anlage 26, 3,5 %, 30 Jahre) × 400.000 Euro	142.520 Euro
zuzüglich über die Restlaufzeit kapitalisierte Erbbauzinsen	
18,39 (Anlage 21, 3,5 %, 30 Jahre) × 10.000 Euro	<u>183.900 Euro</u>
Bodenwertanteil	326.420 Euro
Erbbaugrundstücksfaktor: 1,0	
Wert des Erbbaugrundstücks	326.420 Euro

Es erfolgt keine Erhöhung um einen Gebäudewertanteil, da eine volle Entschädigung vereinbart ist.

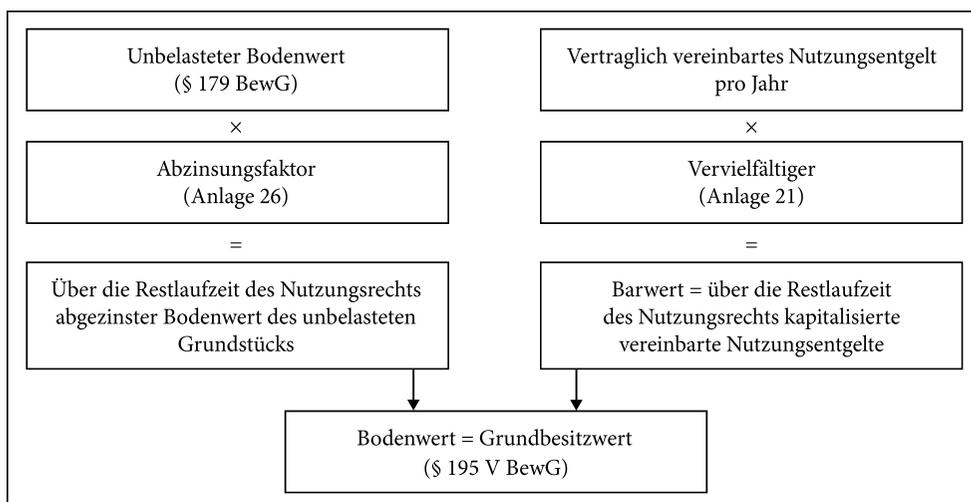
cc) Bewertung bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden

Ebenso wie in Fällen des Erbbaurechts werden auch hier die Werte für die wirtschaftliche Einheit des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden und für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks gesondert ermittelt (§ 195 BewG). 37.40

Das **Gebäude auf fremdem Grund und Boden** entspricht der Bewertung des Erbbaurechts. Der einzige Unterschied besteht darin, dass eine Anpassung an den Grundstücksmarkt unterbleibt. Bei einer Bewertung im Ertragswertverfahren mit dem Gebäudeertragswert angesetzt. Erfolgt die Bewertung im Sachwertverfahren, ist der Gebäudesachwert der Ausgangspunkt. Ein negativer Grundbesitzwert ist ausgeschlossen (§ 195 Abs. 1 Satz 2 BewG)⁴⁶. 37.41

Der **Wert des Grund und Bodens**, auf dem fremde Gebäude errichtet worden sind, entspricht dem auf den Bewertungsstichtag abgezinster Bodenwert nach § 179 BewG (unbebaute Grundstücke) zuzüglich des über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten Entgelts⁴⁷. 37.42

Schematisch stellt sich die Bewertung wie folgt dar:



⁴⁵ S. auch das Beispiel in ErbStH 2019, B 194.

⁴⁶ Ein Berechnungsbeispiel findet sich in AEBew JStG 2022, Rz. 97.

⁴⁷ Ein Berechnungsbeispiel findet sich in AEBew JStG 2022, Rz. 103.