

Erbschaftsteuerrecht / Bewertungsrecht / Grundsteuerrecht: ErbSt / BewG / GrSt

27. Auflage 2021
ISBN 978-3-406-77362-4
Beck im dtv

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition.
Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage
C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit:

über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Erbschaftsteuerrecht/
Bewertungsrecht/
Grundsteuerrecht

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

dtv

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Erbschaftsteuerrecht/ Bewertungsrecht/ Grundsteuerrecht

Bewertungsgesetz
Bewertungsgesetz-DDR (Auszug)
Reichsbewertungsdurchführungsverordnung (Auszug)
Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
Grundsteuergesetz
Grundsteuer-Durchführungsverordnung (Auszug)
Erbschaftsteuer-Richtlinien mit Erbschaftsteuer-Hinweisen
Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
Grundsteuer-Richtlinien
Erlass zur Bewertung von Kapitalforderungen
und Kapitalschulden
Abgrenzungserlass
beck shop.de
DIE FACHBUCHHANDELUNG
Textausgabe mit ausführlichem Sachregister
Einführung von Ministerialrat a.D. Raymond Halaczinsky

27. Auflage
Stand: 1. 3. 2021

dtv

beck-shop.de
www.dtv.de
www.beck.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Sonderausgabe

dtv Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG,
Tumblinger Str. 21, 80337 München

© 2021. Redaktionelle Verantwortung: Verlag C. H. BECK oHG
Gesamtherstellung: Druckerei C. H. BECK, Nördlingen
(Adresse der Druckerei: Wilhelmstraße 9, 80801 München)

Umschlagtypographie auf der Grundlage
der Gestaltung von Celestino Piatti



chbeck.de/nachhaltig

ISBN 978-3-423-53096-5 (dtv)
ISBN 978-3-406-77362-4 (C. H. Beck)



9 783406 773624

Inhaltsübersicht

Detaillierte Inhaltsverzeichnisse finden Sie jeweils zu Beginn der Gesetze und der Richtlinien

Abkürzungsverzeichnis	VII
Einführung von Ministerialrat a.D. Raymond Halaczinsky	XI
1. Bewertungsgesetz (BewG)	1
Anlagen 1–43	105
1.1. Bewertungsgesetz – DDR (BewG-DDR) – Auszug –	189
1.2. Reichsbewertungs-Durchführungsverordnung (RBewDV) – Auszug –	191
2. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)	199
2.1. Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV)	251
Muster 1–6	260
3. Grundsteuergesetz (GrStG)	267
3.1. Grundsteuer-Durchführungsverordnung (GrStDVO) – Auszug –	293
4. Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR 2019) mit Erbschaftsteuer-Hinweisen (ErbStH 2019)	295
Anlagen 1–3	787
4.1. Erlass zur Bewertung von Kapitalforderungen und Kapitalschulden	803
4.2. Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab 1.1.2021	841
4.3. Abgrenzungserlass	845
5. Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens (BewRGr)	879
Anlagen 1–18	956
6. Grundsteuer-Richtlinien (GrStR)	1015
Sachregister	1051

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
a. a. O.	am angegebenen Ort
AbgrenzE	Abgrenzungserlass
ABl.	Amtsblatt
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
amtL.	amtlich
AmthilfeRL- UmsG	Amthilferichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 26. 6. 2013 (BGBl. I S. 1809)
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
AVermG (AVMG)	Altersvermögensgesetz
BAnz.	Bundesanzeiger
BauGB	Baugesetzbuch
BBauG	Bundesbaugesetz
BdF	siehe BMF
BeitrRLUmsG ...	Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz
Bek.	Bekanntmachung
BewAndG	Änderungsgesetz zum Bewertungsgesetz
BewDV	Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BewRGr	Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL. I/II	Bundesgesetzblatt Teil I/Teil II
BGBL. III	Bereinigte Sammlung des Bundesrechts, abgeschlossen am 31. 12. 1968 (in Nachweisform fortgeführt in FNA)
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BStBl. I/II/III	Bundessteuerblatt Teil I/Teil II/(Teil III – bis 1967)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)

Abkürzungen

DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DMBG	D-Markbilanzgesetz
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DV(O)	Durchführungsverordnung
EG	Europäische Gemeinschaften
EGE	Europäische Größeneinheit
EntschG	Entschädigungsgesetz
ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStH	Erbschaftsteuer-Hinweise
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
ErbStVA	Allgemeine Verwaltungsanweisung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer v. 7. 12. 2017 (BStBl. 2018 I S. 53)
Erl.	Erlass
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EUR	Euro
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FKPG	Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23. 6. 1993 (BGBl. I S. 944)
FM	Finanzminister(ium)
FNA	Bundesgesetzblatt Teil I, Fundstellennachweis A (Bundesrecht ohne völkerrechtliche Vereinbarungen)
FSen.	Senator (Senatsverwaltung) für Finanzen
Fußn.	Fußnote
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GrStDV(O)	Grundsteuer-Durchführungsverordnung
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuer-Richtlinien
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
H	Hinweis (der Einkommensteuer-, Erbschaftsteuer-, Gewerbesteuer-, Körperschaftsteuer- bzw. Lohnsteuer-Hinweise)
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. F.	in der Fassung
i. S. d./v.	im Sinne des/von

Abkürzungen

i. V.m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
Kj.	Kalenderjahr
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
mWv	mit Wirkung vom
n. F.	neue Fassung
NRW (NW)	Nordrhein-Westfalen
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
R	Richtlinie (der Einkommensteuer-, Erbschaftsteuer-, Gewerbesteuer-, Körperschaftsteuer- bzw. Lohnsteuer-Richtlinien)
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBL	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StandOG	Standortsicherungsgesetz v. 13. 9. 1993 (BGBl. I S. 1569)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StEd	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StEuglG	Steuer-Euroglättungsgesetz
StRefG	Steuerreformgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StUmgBG	Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz v. 23. 6. 2017 (BGBl. I S. 1682)
StZBl.	Steuer- und Zollblatt
Tz.	Textziffer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
VerwAnw.	Verwaltungsanweisung

Abkürzungen

VermG	Vermögensgesetz
Vfg.	Verfügung
v. H.	vom Hundert
VO	Verordnung
VSt	Vermögensteuer
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
VStRG	Vermögensteuerreformgesetz
v. T.	vom Tausend
VZ	Veranlagungszeitraum
ZKF	Zeitschrift für kommunale Finanzen

Hinweis

Fußnotenhinweise beziehen sich auf folgende Beck'sche Textausgaben:

Doppelbesteue-	
rungsabkommen ...	OECD-Musterabkommen, DBA, Sonderabkommen Schifffahrt u. Luftfahrt, Verwaltungsanweisungen
Steuererlasse	Wichtige Erlass zum gesamten Steuerrecht
Steuergesetze	Bundesgesetze zum Steuerrecht
Steuerrichtlinien	Richtlinien des Bundes zum Steuerrecht, Umsatzsteuer- Anwendungserlass, Anwendungserlass zur Abgaben- ordnung

beck shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Einführung

I. Entwicklung des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

1. Gesetzliche Grundlagen

2021 gilt das Erbschaftsteuergesetz i. V.m. dem Bewertungsgesetz auf der Grundlage des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 v. 24.12.2008, BGBl. I S. 3018 mit nachfolgenden Änderungen, insbesondere durch das **Gesetz zur Anpassung des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts** v. 4.11.2016 (BGBl. I S. 2464) mit Wirkung für Erwerbe ab 1.Juli 2016, zuletzt geändert durch das **Jahressteuergesetz 2020** (JStG 2020) v. 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096).

Für Erwerbe vom 1.1.2009 bis 30.6.2016 gilt das Erbschaftsteuergesetz i. d. F. des ErbStRG 2009 v. 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018) mit nachfolgenden Änderungen bis 2016.

Für Erwerbe vom 1.1.1996 bis 31.12.2008 gilt das Erbschaftsteuergesetz i. d. F. v. 27.2.1997 (BGBl. I S. 378, BStBl. I S. 298) mit den nachfolgenden Änderungen, zuletzt durch das Gesetz v. 10.10.2007 (BGBl. I S. 2332). Zur Anwendung der durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878) eingefügten neuen Regelungen des Bewertungsgesetzes hatte die Finanzverwaltung gleich lautende Ländererlasse v. 2.4.2007 (BStBl. I S. 314) herausgegeben, mit denen die – ansonsten weiter geltenden – ErbStR 2003 und die ErbStH 2003 angepasst wurden.

Zur Durchführung des ErbStG dient die **Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung** (ErbStDV) v. 8.9.1998 (BGBl. I S. 2658, BStBl. I S. 1183), zuletzt geändert durch die Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 25.6.2020 (BGBl. I S. 1495).

2. Verwaltungsvorschriften

Zur Auslegung und Anwendung des geltenden Erbschafts- und Schenkungsteuerrechts hat die Finanzverwaltung die **Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019** (ErbStR 2019) v. 16.12.2019 (BStBl. I Sondernr. 1/2019 S. 1) und die **Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019** (ErbStH 2019) v. 16.12.2019 (BStBl. I Sondernr. 1/2019 S. 151) herausgegeben. Diese ersetzen die koordinierten Ländererlasse v. 22.6.2017 (BStBl. I S. 902 – AEErbSt 2017 und die ErbStR 2011/ErbStH 2011 (BStBl. I Sondernr. 1/2011 S. 2 und 117). Zur Bewertung von Kapitalforderungen und Kapitalschulden usw. für Zwecke der Erbschaftsteuer ist der gleich lautende Ländererlass v. 10.10.2010 (BStBl. I S. 810) abgedruckt. Ergänzend hat das BMF mit Schreiben v. 28.10.2020 (BStBl. I S. 1048) die aktuellen Vervielfältiger zur Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung für 2021 (für frühere Jahre siehe Zusammenstellung in den ErbSt-Karteien der Länder, z.B. FinMin Sachsen-Anhalt, ErbSt-Kartei ST § 12 ErbStG Karte 13) und mit Schreiben v. 29.1.2021 (BStBl. I S. 247) eine aktualisierte Zusammenstellung der Verbraucherpreisindizes für Deutschland (zur Berechnung der Zugewinnausgleichsforderung) bekannt gegeben. Letztlich ist auf die (fortgelgende) **Allgemeine Verwaltungsanwei-**

Einführung

sung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbStVA) v. 7.12.2017 (BStBl. 2018 I S. 53) hinzuweisen.

3. Entwicklung der Rechtsprechung

Beim **Bundesverfassungsgericht (BVerfG)** sind zwei Verfassungsbeschwerden betr. die Erbenhaftung und die Anwendung der Steuerklasse I bei Erwerben vom biologischen Vater anhängig.

Beim **Europäischen Gerichtshof** ist die **EuGH-Vorlage des FG Düsseldorf** betr. die Freibetragsminderung bei **beschränkter Steuerpflicht** (nach § 16 Abs. 2 ErbStG) und den **Nichtabzug eines Pflichtteils als Nachlassverbindlichkeit** anhängig (FG Düsseldorf v. 20.6.2020 4 K 1095/20 Erb (EFG S. 152; Az. des EuGH C-394/20).

Aktuell hat der **Bundesfinanzhof** u. a. entschieden, dass ein „**Aktivtausch**“ und eine „**Umschichtung**“ innerhalb des **Verwaltungsvermögens** – auch von Kapitalanlagen in Gestalt von Verwaltungsvermögen – grundsätzlich zu **jungem Verwaltungsvermögen** führen können, wenn dieses innerhalb des Zwei-Jahreszeitraums aus betrieblichen Mitteln angeschafft oder hergestellt worden ist. Auf die Herkunft des Vermögensgegenstandes oder der zu seiner Finanzierung verwendeten Mittel kommt es nicht an (vgl. BFH v. 22.1.2020 II R 8/18, BStBl. II S. 567; teilweise Parallellentscheidungen II R 41/18, BStBl. II S. 577; zur Schenkungsteuer vgl. die BFH-Entscheidungen v. 22.1.2020 II R 13/18, BStBl. II S. 570; II R 18/18, BStBl. II S. 573; II R 21/18, BFH/NV S. 1071). Im Wesentlichen wurde die **Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt** (vgl. z. B. OFD Frankfurt am Main v. 20.10.2020 S 3812b A-017-St 711, DStR. S. 2791). Ein **Pflichtteilsberechtigter**, der Alleinerbe des Pflichtteilsverpflichteten ist, kann die Geltendmachung des Pflichtteils unter bestimmten Voraussetzungen fiktiv nachholen (BFH v. 5.2.2020 II R 1/16, BStBl. II S. 581 und II R 17/16, BStBl. II S. 584). Bei **disquotaler Einlage** in das Gesellschaftsvermögen einer KG kann eine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter vorliegen. Die Zuwendung erfolgt freigebig, wenn der einbringende Gesellschafter von dem anderen Gesellschafter keine entsprechende Gegenleistung erhält (BFH v. 5.2.2020 II R 9/17, BStBl. II S. 658). Ein vom Schenker **vorbehaltener lebenslanger Nießbrauch** mindert den Erwerb des Bedachten auch dann, wenn an dem Zuwendungsgegenstand bereits ein lebenslanger Nießbrauch eines Dritten besteht. Der Nießbrauch des Schenkers erhält einen **Rang nach dem Nießbrauch des Dritten** (BFH v. 6.5.2020 II R 11/19, BStBl. II S. 746). Natürlich sind zum Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht beim Bundesfinanzhof weitere diverse **Revisionsverfahren anhängig**. Wichtige **Themen** sind nach wie vor die Verschonung von Produktivvermögen, die Abzugsfähigkeit von Nachlassverbindlichkeiten, Befreiung des Erwerbs von Familienheimen.

II. Systematik des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

1. Allgemeine Prinzipien und fiskalische Bedeutung

Mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer **beteiltigt sich der „Staat“ am Eigentum** der Erben und der sonst Bedachten und Beschenkten. Dieser nach

Einführung

Art. 14 Abs. 1 Grundgesetz zulässige Eingriff in das Eigentum wird sozialpolitisch damit begründet, dass durch die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen ein Beitrag zur Erhöhung der Chancengerechtigkeit in der Gesellschaft geleistet wird, und fiskalisch damit, dass die besondere steuerliche Leistungsfähigkeit durch den unentgeltlichen Erwerb eine derartige Besteuerung rechtfertige. Obwohl grundsätzlich erhebliches Vermögen zum Vererben/Verschenken vorhanden ist (man schätzt für 2016 ein jährliches Volumen an Erwerben durch Erbfälle u. dgl. auf bis zu 260 Mrd. €),¹⁾ ist ein Großteil der Bevölkerung infolge der ab 2009 noch weiter erhöhten persönlichen Freibeträge und sachlichen Befreiungen (z.B. für Produktivvermögen, gemeinnützige Zwecke, Familienheime, Kultur- und Denkmalobjekte) nicht oder nur gering von der Erbschaftsteuer betroffen. So hat die Finanzverwaltung nach der überschlägigen Schätzung des Bundesfinanzministeriums im Jahr 2010 von den insgesamt 8587682²⁾ Sterbefällen hinsichtlich der Erbschaftsteuer 6% der Fälle aufgegriffen.³⁾

Die Erbschaftsteuer wird hauptsächlich durch einen Erbanfall bzw. ergänzend durch eine Schenkung ausgelöst. Sie wird als sog. **Erbanfallsteuer** vom einzelnen Erben bzw. sonst Bedachten erhoben. Besteuerzt wird der Erwerb beim einzelnen Erwerber und nicht der Nachlass als solcher. Das durch Erbanfall oder Schenkung erworbene Vermögen wird nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes bewertet. Die Vorschriften für die Besteuerung der Erbfälle und der Schenkungen sind weitgehend identisch. Nicht auf Schenkungen anzuwenden sind Bestimmungen, die ihrer Natur nach allein bei Erwerben von Todes wegen vorkommen, z.B. die Vorschriften der §§ 10 Abs. 1 Satz 2, Abs. 5 Nr. 3 Satz 2, 13 Abs. 1 Nr. 10, 15 Abs. 1 und 3, 17, 20 Abs. 6 Satz 2, 27 ErbStG.

Die frühere zusätzliche regelmäßige Besteuerung des potentiellen Nachlasses durch eine **Vermögensteuer** kann wegen Verfassungswidrigkeit des Vermögensteuergesetzes bis auf Weiteres nicht erfolgen; es ist aber bisher nicht offiziell aufgehoben.

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ist zwar ein Bundesgesetz, die Durchführung/Verwaltung obliegt aber den Bundesländern und auch das Aufkommen fließt den Ländern zu. Das **Erbschaftsteueraufkommen** (insgesamt, d. h. aller 16 Bundesländer) ist über die Jahrzehnte stetig angestiegen: Aufkommen 2019: 6,987 Mrd. €, zuvor 2013: 4,633 Mrd. €, 2014: 5,452 Mrd. €, 2015: 6,290 Mrd. €, 2016: 7,006 Mrd. €, 2017: 6,114 Mrd. € und 2018: 6,813 Mrd. €.

Die relativ wenigen verbleibenden Einzelfälle lösen relativ hohe Erbschaft-/Schenkungsteuern aus. Entsprechend hoch ist der Beratungs- und Gestaltungsbedarf.

¹⁾ Davon betrafen lt. Statistischem Bundesamt (Sonderauswertung v. 14.2.2020) die von den Finanzverwaltungen veranlagten Vermögensübertragungen aufgrund von Erbschaften und Schenkungen im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht im Jahr 2016 108,8 Mrd. €, im Jahr 2018 noch 84,7 Mrd. €.

²⁾ Sterbefälle 2020 ca. 980 000.

³⁾ Ergänzend wird auf die ausführliche Darstellung der erfassten Fälle und ihrer Werte in den Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamts verwiesen (aktuell zur Erbschaft-/Schenkungsteuer v. 14.2.2020 und 28.9.2018 <https://www.destatis.de/DE/Publikationen/.../Steuern/.../ErbschaftSchenkungsteuer.htm>).

Einführung

2. Aufbau des Erbschaftsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuergesetz besteht aus **fünf Abschnitten**.

a) Abschnitt 1 (§§ 1–9) regelt die **Steuerpflicht**. Das ErbStG unterscheidet wie bei anderen Personensteuern zwischen **unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht**.

Unbeschränkte Steuerpflicht besteht, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung oder der Erwerber Inländer war, d.h. seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG). Die unbeschränkte Steuerpflicht endet für deutsche Staatsangehörige bei Wegzug im Allgemeinen fünf Jahre nach dem Wegzug (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG). Deutsche Staatsangehörige bleiben, wenn und solange sie Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (Kassenstaatsprinzip nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c ErbStG), nach Wegzug weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig. Im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt der gesamte Vermögensanfall der Erbschaft- und Schenkungsteuer, auch soweit sich die Vermögensgegenstände im Ausland befinden, und sofern kein Doppelbesteuerungsabkommen etwas davon Abweichendes regelt. Soweit keine besonderen Abkommen vorliegen, wird eine Doppelbelastung mit inländischer und ausländischer Erbschaftsteuer durch das sog. Anrechnungsverfahren (§ 21 ErbStG) vermieden.

Beschränkt Steuerpflichtige, d.h. Personen, die keinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz und/oder Geschäftsleitung im Inland haben, unterliegen nur mit dem sog. Inlandsvermögen (i.S.d. § 121 BewG) der deutschen Erbschaft-/Schenkungsteuer (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Beschränkt Steuerpflichtige können **bei Erwerben von Inlandsvermögen, für die die Steuer ab dem 25.6.2017 entsteht**, grds. dieselben persönlichen **Freibeträge wie unbeschränkt Steuerpflichtige** erlangen (§ 16 Abs. 1 ErbStG). In Fällen **vor** der Rechtsänderung ab 25.6.2017 können sich betroffene Steuerpflichtige auf die für sie günstigere EuGH-Rechtsprechung berufen. Dies gilt auch für in Drittländern ansässige Erwerber. Wird allerdings auch Auslandsvermögen erworben und kann in Deutschland nur der Erwerb des Inlandsvermögens besteuert werden, darf das Finanzamt den in Betracht kommenden Freibetrag nur anteilig gewähren und zwar soweit er auf das Inlandsvermögen entfällt (§ 16 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Diese im Gesetz vorgeschriebene Kürzung des Freibetrags wird unionsrechtlich als kritisch angesehen, siehe unter I. 3. Im Fall der beschränkten Steuerpflicht wird nur das Inlandsvermögen i.S.v. § 121 BewG erfasst, insbesondere Immobilien, Betriebsvermögen, Beteiligungen von mindestens 10% an Kapitalgesellschaften im Inland.

Steuerschuldner ist der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker. Mehrere Erwerber sind Gesamtschuldner. Unter bestimmten Voraussetzungen kommt auch eine Haftung für Erbschaftsteuerschulden, insbesondere der Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, in Betracht (§ 20 ErbStG).

Die **steuerauslösenden Erwerbstatbestände** sind in den §§ 3 bis 8 ErbStG geregelt. Außerdem sieht § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG eine Besteuerung des Vermögens von inländischen Familienstiftungen oder Familienvereinen im Turnus von 30 Jahren vor (Ersatzerbstaftsteuer). § 3 ErbStG beschreibt im

Einführung

Einzelnen die Besteuerungstatbestände bei Erwerben von Todes wegen. Dazu zählen insbesondere die Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis sowie auf Grund geltend gemachter Pflichtteile bzw. von Abfindungen, die für den Verzicht von Erbrechten gezahlt werden. Ab 25.6.2017 wurden/sind auch Abfindungszahlungen von Erbprätendenten als Erwerb vom Erblasser steuerbar. Der Fall der Vor- und Nacherbschaft ist besonders geregelt (§ 6 ErbStG). Besonderheiten der Erwerbe von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern sind in §§ 4, 5 ErbStG geregelt, insbesondere die Steuerfreistellung der Ausgleichsforderung bei Beendigung der Zugewinngemeinschaft (§ 5 ErbStG) sowie die Besteuerung des Übergangs des Anteils eines verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut einer Gütergemeinschaft auf die anteilsberechtigten Abkömmlinge (§ 4 ErbStG). Im Zuge der Erbschaftsteuerreform 2009 und letztlich durch das Jahressteuergesetz 2010 (hinsichtlich der Steuerklasse) wurden die eingetragenen Lebenspartnerschaften im Erbschaftsteuerrecht den Ehegatten (rückwirkend) gleichgestellt (inzwischen auch im Zivilrecht). § 7 ErbStG beinhaltet die Steuertatbestände der Schenkung unter Lebenden. Als Schenkung ist jede freigiebige Zuwendung unter Lebenden anzusehen, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird; eine Einigung der Parteien über die Unentgeltlichkeit ist für das Vorliegen einer Schenkung anders als nach dem BGB nicht erforderlich. Durch das BeitrRLUmsG wurde mWv 14.12.2011 in § 7 Abs. 8 ErbStG ein weiterer Schenkungsteuertatbestand für Zuwendungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter geschaffen: Besteuerung der Werterhöhung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen an die Gesellschaft. Letztlich werden im 1. Abschnitt noch die Behandlung von Zweckzuwendungen und die Bestimmung des Besteuerungszeitpunkts (Entstehen der Steuer) geregelt.

b) Abschnitt 2 (§§ 10–13d) des ErbStG regelt die **Wertermittlung**. Die Erbschaftsteuer wird nach dem steuerlichen Wert der Bereicherung zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (also des Erbanfalls oder der Ausführung der Schenkung) bemessen (§ 10 i. V. m. § 9 ErbStG). Die Ermittlung des steuerlichen Werts der Bereicherung richtet sich, soweit nicht durch das Erbschaftsteuergesetz etwas Besonderes bestimmt ist, nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes (§ 12 Abs. 1 ErbStG). Nach dem erklärten Ziel der Erbschaftsteuer-Reform 2009 ist der steuerliche Wert der Bereicherung im Allgemeinen mit dem Marktwert/Verkehrswert identisch. Näheres zur Bewertung siehe unter IV.

Von dem steuerlichen Wert der Bereicherung sind **im Erbfall** bestimmte Belastungen abzuziehen (§ 10 Abs. 5 ErbStG). Das sind vor allem die sog. Erblasserschulden und sog. Erbfallschulden. Für Bestattungskosten sowie für Kosten der Abwicklung des Erbfalls kann insgesamt ein Betrag von 10 300 € ohne Nachweis abgezogen werden; bei Nachweis höherer Kosten können diese abgezogen werden. Bestimmte Erwerbe bleiben bei der Ermittlung des Werts der Bereicherung außer Ansatz (§ 13 ErbStG), z.B. Hausrat bei Ehegatten und Kindern i. H. v. 41 000 €, bei anderen Erwerbern i. H. v. 12 000 €, bei Erwerben von bestimmten Pflegepersonen pauschal 20 000 €. Seit 2009 neu eingefügt in den Befreiungskatalog des § 13 ErbStG ist die **Steuerbefreiung** für Erwerbe des **selbstgenutzten Familienheims bei Erwerben von Todes wegen** durch Ehegatten und Kinder. Sie wird gewährt, wenn der überlebende Ehegatte

Einführung

und/oder die Kinder das Familienheim weiterhin mindestens 10 Jahre selbst bewohnen. Bei Kindern werden die Objekte nur bis zu einer Wohnfläche von 200 m² befreit. Im **Schenkungsfall** (gemischte Schenkung) ist der Wert der Bereicherung bei einer gemischten Schenkung durch Abzug der – ggf. kapitalisierten – Gegenleistung vom Steuerwert zu ermitteln. Eine gesonderte Berechnung des Verhältnisses zwischen dem Verkehrswert des zugewendeten Gegenstands und dem Wert der Gegenleistung ist nicht mehr erforderlich.

Der **Erwerb von Betriebsvermögen**, von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25% ist **besonders begünstigt**. Im Rahmen des Gesetzes zur Anpassung der Erbschaft-/Schenkungsteuer an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht wurde die Verschonung aus verfassungsrechtlichen Gründen mit Wirkung für Erwerbe **ab 1. Juli 2016** noch stärker als bisher auf das sog. **Produktivvermögen** konzentriert. Die Verschonungen sind in den §§ 13a bis 13c und § 19a ErbStG geregelt. Großvermögen von mehr als 26 Mio. € werden nur noch eingeschränkt durch einen reduzierten Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG) oder wahlweise durch (Teil-)Erlass nach einer Verschonungsbedürftigkeitsprüfung (§ 28a ErbStG) entlastet. Bei bestimmten Familienunternehmen werden Verfügungs-/Ausschüttungsbeschränkungen durch höhere Abschläge berücksichtigt. **Kernstück der Verschonungsregelung** ist die (komplizierte) Um- schreibung des begünstigten Vermögens. Dieses ergibt sich grds. durch die Eliminierung des Nettovermögens des Verwaltungsvermögens mit Ausnahme des unschädlichen Verwaltungsvermögens aus dem gemeinen Wert des begünstigungsfähigen „Produktivvermögens“. Früher wurde Verwaltungsvermögen bis zu 50% toleriert, jetzt nur noch bis zu 10%. Besteht das (Brutto-)Verwaltungsvermögen aus mindestens 90% des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen „Produktivvermögens“, scheidet eine Verschonung völlig aus. Welches (Verwaltungs-)Vermögen nicht verschont werden kann, ist umfangreich – wiederum mit Ausnahmeregelungen – in § 13b Abs. 4 ErbStG aufgezählt. Bei der Inanspruchnahme der Verschonungen gibt es – wie bisher – **zwei Möglichkeiten**: Der Erwerber versteuert 15% des begünstigten Betriebsvermögens, dann braucht er das begünstigte Vermögen nur 5 Jahre zu behalten (sog. **Regelverschonung**). Stattdessen kann er eine völlige Steuerbefreiung wählen, dann muss er das begünstigte Vermögen 7 Jahre behalten (sog. **Optionsverschonung**). Eine gewisse Entlastung wurde zudem über eine Regelung betreffend die Bewertung des Unternehmens-/Anteilsvermögens geschaffen. Der **Kapitalisierungsfaktor**, der multipliziert mit dem nachhaltig erzielbaren Jahresertrag den Unternehmenswert ergibt, wurde mit Wirkung für Erwerbe rückwirkend ab 1.1.2016 auf max. 13,75 begrenzt (bisher für 2016: 17,85). Die Verschonungen werden wie bisher **nur unter den Bedingungen** „Erhaltung der **Arbeitsplätze**“, „5- bzw. 7jähriges **Behalten**“ und „Unterlassen von **Übernahmen**“ gewährt. Diese Bedingungen wurden verschärft. Flankierende Maßnahmen zur Verschonung bestehen in **Erlass-/Stundungsmöglichkeiten**, durch die die Zahlung der Erbschaft-/Schenkungsteuer für „Produktivvermögen“ unter bestimmten Voraussetzungen erleichtert wird.

c) Die **Belastung mit Erbschaftsteuer** ist nach dem **3. Abschnitt** (§§ 14–19a) des ErbStG abhängig von dem Grad der Verwandtschaft des Erwerbers zum

Einführung

Erblasser/Schenker und von der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs. Nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker werden **drei Steuerklassen** unterschieden (§ 15 ErbStG). In den Steuerklassen steigen die Steuersätze bei Überschreiten eines bestimmten steuerlichen Werts des Erwerbs progressiv an (§ 19 ErbStG). Die Steuersätze der Steuerklasse I reichen von 7% bis 30% (bei > 26 Mio. €). Die Steuersätze der Steuerklassen II und III waren in 2009 gleich. Ab 2010 beginnen die Steuersätze in der Steuerklasse II bei 15% und enden bei 43%. In der Steuerklasse III beginnen sie bei 30% und steigen schon bei Erwerben über 6 Mio. € auf 50%. Die Prozenttarife der Erbschaftsteuer sind auf den gesamten Erwerb anzusetzen (sog. Vollmengentarif). Eine Aufspaltung des steuerpflichtigen Erwerbs in Teilbeträge mit unterschiedlichen Steuertarifen findet nicht statt (BFH v. 20.2.2019 II B 83/18, ZEV S. 298). Neben den Steuersätzen haben die persönlichen Freibeträge Einfluss auf die Höhe der Erbschaftsteuerbelastung. Bei Ehegatten bleiben ab 2009 500000 € (vorher 307000 €) steuerfrei, bei Kindern 400000 € (vorher 205000 €), bei Enkeln 200000 € (vorher 51200 €). Aufgrund dieser Freibeträge kann ein übliches Familiengebrauchsvermögen, u. a. auch ein Ein- oder Zweifamilienhaus bzw. eine Eigentumswohnung, im engsten Familienkreis weitgehend erbschaftsteuerfrei übergehen. Zusätzlich gibt es unter bestimmten Voraussetzungen einen Versorgungsfreibetrag (§ 17 ErbStG), bei Ehegatten 256000 €. Mit dem Jahressteuergesetz 2010 wurde die vollständige Gleichbehandlung eingetragener Lebenspartner (jetzt gleichgeschlechtliche Ehegatten) mit Ehegatten herbeigeführt. Bei anderen Verwandten (auch bei Geschwistern) beträgt der persönliche Freibetrag nur 20000 € und bei fremden Dritten auch 20000 € (§ 16 ErbStG). Im Fall der beschränkten Steuerpflicht werden grds. dieselben Freibeträge wie für unbeschränkt Steuerpflichtige gewährt, siehe dazu noch oben unter II. 2. a). Erfolgen innerhalb eines Zehnjahreszeitraums mehrere Erbanfälle oder Schenkungen, sind diese für die Anwendung des Steuertarifs nach Maßgabe von § 14 ErbStG zusammenzurechnen. Nach Ablauf der maßgebenden zehn Jahre i. S. v. § 14 ErbStG können die persönlichen Freibeträge sowie der Freibetrag für Betriebsvermögen erneut ausgenutzt werden. Grundsätzlich zulässig ist eine bessere Nutzung der persönlichen Freibeträge durch sog. Ketten- oder Umwegschenkungen. Für die Berechnung des letztendlich anzuwendenden Steuersatzes sind noch die §§ 19 Abs. 2 und 3, 21, 26, 27, 29 ErbStG zu beachten.

d) Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird nach Maßgabe von **Ab schnitt 4** (§§ 20–35) des ErbStG auf Grund entsprechender Steuererklärungen vom örtlich zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt **festgesetzt** und **er hoben**. In den meisten Ländern sind zentrale Erbschaftsteuerfinanzämter geschaffen worden, die den Bereich mehrerer Wohnsitzfinanzämter abdecken. Inzwischen wurden auch die Bewertungsstellen mehr und mehr auf einige wenige Finanzämter konzentriert. Zum Teil werden die Werte, z.B. für Grundbesitz, Betriebsvermögen, von besonderen Stellen gesondert festgestellt, dazu unten III. Zur Sicherstellung, dass die Finanzbehörden über Schenkungen und Erbfälle informiert werden, legt das Gesetz nicht nur den Erben und Beschenkten, sondern auch Gerichten, Notaren, Vermögensverwahrern und Versicherungsunternehmen usw. Anzeige- und Mitteilungspflichten auf. Einzelheiten dazu sind auch in der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung

Einführung

(ErbStDV) v. 8.9.1998 (BGBl. I S. 2658) mit nachfolgenden Änderungen geregelt; insbesondere wurden ab 2011 die Bagatellgrenzen für Anzeigepflichten heraufgesetzt und so Bürokratie vermindert.

e) Abschnitt 5 (§§ 36–37a) des ErbStG enthält die Ermächtigungs- und Schlussvorschriften, insbesondere die Anwendungsbestimmungen in § 37 ErbStG.

Das **Verfahren und der Rechtsschutz** gegen Erbschafts- und Schenkungssteuerbescheide richten sich nach der **Abgabenordnung**.

III. Bewertungsrecht

Die Bewertung für **erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke**, für **Grundsteuerzwecke**, für **Grunderwerb-** und für **Gewerbesteuerzwecke** richtet sich nach dem **Bewertungsgesetz**. Es gilt das Bewertungsgesetz i. d. F. v. 1.2.1991 (BGBl. I S. 230, BStBl. I S. 168) mit den Änderungen durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 v. 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018) sowie weiteren Änderungen, insb. durch das Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 4.11.2016 (BGBl. I S. 2464). Erheblich wurde das BewG durch Gesetz zur **Reform des Grundsteuergesetzes** (GrStRefG) v. 26.11.2019 (BGBl. I S. 1794) geändert. Die neue **Bewertung** des Grundbesitzes für **Grundsteuerzwecke** ist in dem **neuen Siebenten Abschnitt des BewG** geregelt (§§ 218–263 BewG). Die Neuregelungen geht auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zurück, nach der die sog. Einheitsbewertung für Grundsteuerzwecke verfassungswidrig ist (Urteil 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 S. 791, BGBl. I S. 531) mit Gesetzeskraft. Zur GrSt siehe Kap.V. Zuletzt wurde das BewG durch das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096) geändert.

Das Bewertungsgesetz sollte von seiner ursprünglichen Konzeption her die Bewertung der Wirtschaftsgüter und Vermögensgegenstände für das gesamte Steuerrecht einheitlich regeln. Verwirklicht wurde die sog. Einheitsbewertung jedoch nur für einige wenige Steuern. Mit dem Wegfall der Vermögensteuer und der Abkopplung der Grundstücksbewertung von der Einheitsbewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer/Grunderwerbsteuer hat das Bewertungsgesetz seine Funktion als Rahmengesetz weiter eingebüßt.

Das heute geltende Bewertungsgesetz enthält im **Ersten Teil** Allgemeine Bewertungsvorschriften, insbesondere die Bewertung mit dem gemeinen Wert oder dem Teilwert bei Betriebsvermögen. Die Anwendung des Allgemeinen Teils ist aber durch den Vorrang anderer Gesetze oder Vorschriften im Besonderen Teil des Bewertungsgesetzes eingeschränkt. Die Besonderen Bewertungsvorschriften im **Zweiten Teil** des Bewertungsgesetzes sind wiederum mehrfach untergliedert. Der **Erste Abschnitt** der Besonderen Bewertungsvorschriften enthält die bisherige (klassische) Einheitsbewertung des Grundbesitzes für die alten Länder. Diese Bewertungsvorschriften werden im Wesentlichen für die Grundsteuer benötigt. Im **Zweiten Abschnitt** ist die Bewertung des Betriebsvermögens geregelt. Der **Dritte Abschnitt**, der im Zuge des Beitritts der DDR angefügt worden ist, enthält die Vorschriften zur Bewertung

Einführung

des in den neuen Ländern gelegenen Grundbesitzes für Zwecke der Grundsteuer. Es handelt sich praktisch um die Anwendung der Vorschriften der Einheitsbewertung 1935 für Grundvermögen. Zu diesem Zweck sind unter Nr. 1.1 und 1.2 auch ein Auszug des Bewertungsgesetzes-DDR und der Reichsbewertungsdurchführungsverordnung abgedruckt. Im **Vierten Abschnitt** des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes sind die (2007 modifizierten) Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Erbschaftsteuer ab 1. Januar 1996 (bis 31. Dezember 2008) und für die Grunderwerbsteuer ab 1. Januar 1997 enthalten. Die Grundbesitzbewertung nach dem Vierten Abschnitt **für die Grunderwerbsteuer gilt nur bis Ende 2008**. Im **Fünften Abschnitt** (§§ 151–156 BewG) des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes wird neben den Grundbesitzwerten auch für die Werte

- des Betriebsvermögens (§§ 95, 96 BewG) bzw.
- des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 Abs. 1a BewG),
- von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 11 Abs. 2 BewG) und
- der anteiligen übrigen Wirtschaftsgüter und Schulden, die mehreren Personen (Gemeinschaften) i. S. d. § 3 BewG zustehen,

die gesonderte Wertfeststellung bei Bedarf angeordnet. Der Gesetzgeber erhofft sich dadurch Verwaltungserleichterungen für die speziellen, teilweise örtlich weit entfernt liegenden Erbschaftsteuerämter und in Sonderfällen auch für Grunderwerbsteuerveranlagungsstellen. Für Steuerpflichtige und deren Berater bedeuten die gesonderten Feststellungen mehr Bürokratie und verfahrensrechtliche Stolpersteine sowie entsprechende Mehrkosten. Wichtig ist, dass die gesonderten Feststellungen Grundlagenbescheide sind, die später im Rahmen der Erbschaftsteuerveranlagung nicht mehr mit Rechtsbehelfen angefochten werden können. In dem – durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 eingefügten – **Sechsten Abschnitt** (§§ 157 bis 203 BewG) wird die bundesweit geltende **Bewertung** des inländischen LuF-Vermögens, des inländischen Grundvermögens und des inländischen Betriebsvermögens mit Wirkung ab 2009 für die **Erbschaftsteuer** geregelt (rückwirkend auch für die Grunderwerbsteuer gem. Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I S. 1834). Bewertungsziel ist hier der gemeine Wert, dazu Kap. IV. 1. und 2. Der neu eingefügte **Siebente Abschnitt** regelt die **Bewertung des Grundbesitzes für Grundsteuerzwecke**. Die neuen Grundbesitzwerte sind **ab 2025** der Grundsteuer zugrunde zu legen.

Im nachfolgenden **Dritten Teil des BewG** (bisher §§ 204, 205, nummehr §§ 264–266 BewG) sind die Schlussbestimmungen enthalten.

IV. Umfang und Bewertung der Vermögensarten für die Erbschaftsteuer

Die Bewertung der Wirtschaftsgüter ist sehr stark davon abhängig, zu welchem Zeitpunkt sie zu welcher Vermögensart und zu welcher wirtschaftlichen Einheit gehören; es gilt das Stichtagsprinzip. Das Bewertungsgesetz unterscheidet klassisch zwischen dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, dem Grundvermögen, dem Betriebsvermögen und dem übrigen Vermögen.

Einführung

1. Inländisches Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 33 ff., §§ 140 bis 144, §§ 158 bis 175 BewG)

Zum LuF-Vermögen gehören gemäß § 33 BewG alle Wirtschaftsgüter, die dauernd einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (§ 34 BewG) zu dienen bestimmt sind. Das sind insbesondere der Grund und Boden, die Wohn- und Betriebsgebäude, das tote und lebende Inventar (Maschinen, Viehbestand) und ein angemessener Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (Düngemittel, Getreidevorräte o.ä.). Zahlungsmittel, Geldforderungen und ein Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln gehören nicht zum LuF-Vermögen (§ 33 Abs. 3 BewG).

Für **Grundsteuerzwecke (bis 2024)** erfolgt die (Einheits)-Bewertung der LuF-Betriebe nach den §§ 33 bis 57 BewG, bzw. für LuF-Betriebe in den neuen Bundesländern nach §§ 125 bis 128 BewG. Für **Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke** und für **Grunderwerbsteuerzwecke** bilden ab 2009 der Betriebswert, der Wert der Betriebswohnungen und der Wert des Wohnteils zusammen den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert (§ 168 BewG). Der Betriebswert (Wirtschaftsteil) ist gemäß § 162 BewG mit dem Ertragswert zu bewerten. In der Regel wird nach einem vereinfachten Reinertragsverfahren ein sog. Fortführungsverfahren ermittelt (§ 165 i. V. m. § 163 BewG). Wird der LuF-Betrieb innerhalb von 15 Jahren verkauft u. dgl., wird rückwirkend ein sog. Liquidationswert angesetzt (§ 166 BewG). Zur Bewertung des LuF-Vermögens gibt es umfangreiche Anlagen 14 bis 20 zum BewG. Die Anlagen sind durch das Jahressteuergesetz 2010 und das Beitragsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (s. o.) geändert worden. Der Wert der Betriebswohnungen und des Wohnteils ist grundsätzlich nach denselben Vorschriften zu bewerten, die für private Grundstücke gelten. In der Regel kommt dabei das Vergleichswertverfahren nach § 183 BewG zur Anwendung. Der danach ermittelte Grundstückswert kann um 15% ermäßigt werden (§ 167 Abs. 3 BewG).

Für Erbschaft-/Schenkungsteuerzwecke und für Grunderwerbsteuerzwecke gilt für LuF-Betriebe bis 2008 das in §§ 138, 140 bis 144 BewG geregelte Bewertungsrecht.

2. Inländisches Grundvermögen (§§ 68 ff., §§ 129 ff., §§ 145 ff., §§ 176 bis 198 BewG)

Zum Grundvermögen gehören gemäß § 68 BewG Grund und Boden und Gebäude (unter Einbeziehung der sonstigen Bestandteile und des Zubehörs), Erbbaurechte und Wohnungseigentum, soweit diese Grundstücke bzw. Grundstücksrechte nicht dem LuF-Vermögen oder den Betriebsgrundstücken zuzurechnen sind. Für **Grundsteuerzwecke (bis 2024)** sind Einheitswerte festzustellen. Die §§ 68 ff. BewG enthalten die Bewertungsvorschriften für die Einheitsbewertung des Grundvermögens (Einheitsbewertung 1964) in den alten Ländern und die §§ 129 bis 133 BewG die Bewertungsvorschriften für die neuen Länder (Einheitsbewertung 1935). Diese Werte sind auch für die **Gewerbesteuer** (§ 9 Nr. 1 GewStG) von Bedeutung. Zur Einheitsbewertung in den alten Bundesländern sind die „Richtlinien für die Bewertung des

Einführung

Grundvermögens – BewRGr“ maßgebend. Zur Einheitsbewertung in den neuen Bundesländern sind das BewG-DDR und die RBewDV sowie diverse Ländererlasse maßgebend.

Für die **Erbschaft-/Schenkungsteuer** und für die **Grunderwerbsteuer** gelten für die Bewertung der privaten und betrieblichen Grundstücke mit Wirkung ab 1.1.2009 die Bewertungsvorschriften in den §§ 176 bis 198 BewG, bei der Grunderwerbsteuer rückwirkend gem. Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015 (BGBI. I S. 1834). Bis 2008 galten für die Erbschaftsteuer und für die Grunderwerbsteuer die §§ 145 ff. BewG. **Ab 2009** ist nach Maßgabe des § 177 BewG bei der Grundvermögensbewertung immer der „gemeine Wert“ zu ermitteln. Zum Grundvermögen gehören – wie bisher – die unbebauten (§ 178 BewG) und die bebauten Grundstücke (§§ 180, 181 BewG), die Erbbaurechte (§§ 192 ff. BewG), die Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 195 BewG), die Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 196 BewG) und die Grundstücke mit Zivilschutzanlagen (§ 197 BewG). Bei der Bewertung des Grundvermögens ist die Wertermittlung von der Grundstücksart abhängig. Für die Bewertung ist eine genaue Abgrenzung der Zugehörigkeit von Grundstücken zu den einzelnen Vermögensarten und innerhalb des Grundvermögens zu den verschiedenen Grundstücksarten (§ 181 BewG) erforderlich. Betriebsgrundstücke i. S. v. § 99 BewG werden – soweit überhaupt erforderlich – wie private Grundstücke bewertet; sie gehören aber zur Vermögensart „Betriebsvermögen“. Der Wert unbebauter Grundstücke bestimmt sich nach ihrer Fläche und den aktuellen Bodenrichtwerten (§ 179 BewG). Für bebaute Grundstücke ist der gemeine Wert für Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen und Teileigentum in einem **Vergleichswertverfahren**, für Mietwohnhäuser, Geschäftgebäude und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich eine übliche Miete ermitteln lässt, in einem **Ertragswertverfahren** und wenn sich keine übliche Miete ermitteln lässt, in einem **Sachwertverfahren** zu bewerten. Letzteres gilt entsprechend für Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen und Teileigentum. Das Erbbaurecht wird ab 2009 mit einem nach finanzmathematischer Methode ermittelten Bodenwertanteil und einem Gebäudewertanteil ermittelt (§ 193 BewG). Der Wert des mit dem Erbbaurecht **belasteten Grundstücks** wird i. d. R. mit einem nach finanzmathematischen Methoden ermittelten Bodenwertanteil und unter bestimmten Voraussetzungen zusätzlich mit einem Gebäudewertanteil bewertet (§ 194 BewG). Außerdem gibt es Sonderregelungen für Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 195 BewG), Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 196) sowie für Zivilschutzanlagen (§ 197 BewG). Wegen der typisierenden Bewertung kann der steuerliche Bedarfswert ggf. höher als der Verkehrswert sein. Für diese Fälle ermöglicht § 198 BewG den Ansatz des niedrigeren Verkehrswerts, wenn der Steuerpflichtige entsprechende Nachweise erbringt.

3. Inländisches Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 2, §§ 95 ff., §§ 199 bis 203 BewG)

Für einen zum steuerpflichtigen Erwerb gehörenden gewerblichen Betrieb ist ein besonderer Stichtagswert zu ermitteln, wobei die für die Bewertung des Betriebsvermögens geltenden Vorschriften (§§ 95 ff., 109 BewG) anzuwenden

Einführung

sind (§ 12 Abs. 5 ErbStG). Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen richtet sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen (§ 95 BewG i. V.m. § 15 EStG). Die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen hat besondere Bedeutung bei der Erbschaftsteuer, da Betriebsvermögen besonders begünstigt wird. Ab 2009 ist Betriebsvermögen grundsätzlich nach den **Ertragsaussichten** im Wege einer Kapitalisierung des Ertrags zu bewerten (§ 109 i. V.m. § 11 Abs. 2, §§ 199ff. BewG), wenn der Wert nicht aus **Verkäufen** unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr vor dem Erbfall/der Schenkung zurückliegen, abgeleitet werden kann. Bei einer Bewertung nach dem Ertrag ist grds. **keine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter** erforderlich. Das Gesetz stellt in den §§ 199ff. BewG ein vereinfachtes **Ertragswertverfahren** zur Verfügung, das auch von Amts wegen anzuwenden ist, wenn es nicht zu offenkundig unzutreffenden Ergebnissen führt. Ab 1.1.2016 darf das Betriebsergebnis des Unternehmens bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens maximal mit dem Kapitalisierungsfaktor 13,75 multipliziert werden. Der Gesetzgeber lässt eine Bewertung nach anderen – auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen – Methoden zu, z.B. Unternehmensbewertung nach IdW-Standard S 1. Eine **Einzelbewertung** wird immer dann erforderlich, wenn die Ertragsbewertung offensichtlich zu Werten unterhalb des Substanzwerts führt (Summe/Saldo der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter). Mindestens ist gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG immer der Substanzwert zu versteuern. Die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind bei der Substanzwertermittlung mit dem gemeinen Wert i. S. d. § 9 BewG zu bewerten (vgl. z.B. § 200 Abs. 2 BewG für nicht betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter, für Sonderbetriebsvermögen und für sog. Verwaltungsvermögen). Das Betriebsvermögen ist zum Besteuerungszeitpunkt auch dann voll umfänglich zu bewerten, wenn es zu 100% von der Erbschaftsteuer befreit wird. Der Grund dafür ist, dass es bei Verstoß gegen Verschonungsvoraussetzungen zu einer Nachversteuerung kommen kann.

Der Wert für das Betriebsvermögen (Einzelunternehmen, freiberufliche Praxis) oder ggf. der Anteil am Betriebsvermögen (einer Mitunternehmerschaft) und der Anteil der Grundbesitz- und Beteiligungsrente im Betriebsvermögen sind jeweils **gesondert festzustellen**. Jeder Feststellungsbescheid ist für die nächst höhere Eigentums- und Wertebene verbindlich (sozusagen von unten nach oben), z.B. der Feststellungsbescheid für ein Grundstück einer Tochter-GmbH für die Wertfeststellung von deren Anteilen und die Wertfeststellung der Anteile der Tochter-GmbH für die Wertfeststellung der Anteile der Mutter-GmbH (vgl. § 200 Abs. 3 BewG). Die besonderen Verschönungen des Betriebsvermögens sind im ErbStG geregelt, Näheres siehe unter II.

4. Übriges Vermögen (§ 12 Abs. 1, 2, 6 ErbStG i. V.m. §§ 11 bis 16 BewG)

Die Wirtschaftsgüter des übrigen Vermögens, also Wirtschaftsgüter, die weder zum LuF-Vermögen, zum Betriebsvermögen noch zum Grundvermögen gehören, werden nach § 9 BewG mit dem gemeinen Wert bewertet. Bargeld-

Einführung

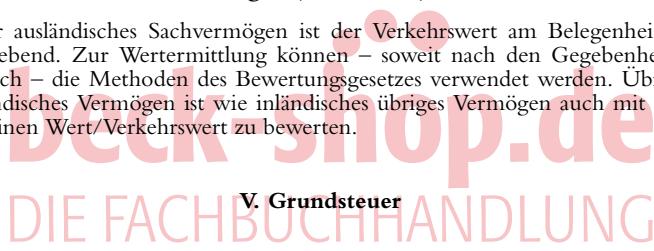
und Geldvermögen auf Konten und Depots sind grds. mit dem Nennwert (Nominalwert) am Stichtag zu bewerten. Für die Bewertung von Forderungen und Schulden sowie von Nutzungen, Renten und wiederkehrenden Leistungen gibt es im Bewertungsgesetz besondere Vorschriften (§§ 12ff. BewG), die auch für die Erbschaftsteuer gelten; dazu ausführlich gleich lautende Ländererlasse v. 10.10.2010, BStBl. I S. 810.

Die Bewertung **nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften** richtet sich grds. nach den Kurs- oder Verkaufswerten (§ 11 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 BewG). Soweit dies insb. bei Erbfällen nicht möglich ist, sind die gemeinen Werte der Anteile für Erbschaftsteuerzwecke (§ 12 Abs. 2 ErbStG) nach einem besonderen vereinfachten Ertragswertverfahren oder nach anderen in § 11 Abs. 2 BewG genannten Bewertungsverfahren (siehe dazu oben unter IV. 3.) zu ermitteln. Der Wert für Anteile an nichtnotierten Kapitalgesellschaften ist auf jeder Eigentums- und Wertebene jeweils **gesondert festzustellen**. Das Stuttgarter Verfahren ist ab 2009 nicht mehr anzuwenden.

Außerdem sind auch Werte der anteiligen übrigen Wirtschaftsgüter und Schulden, die mehreren Personen (Gemeinschaften) i. S. d. § 3 BewG zustehen (z. B. Beteiligungen an Fonds), **gesondert festzustellen**.

5. Ausländisches Sachvermögen (§ 31 BewG)

Für ausländisches Sachvermögen ist der Verkehrswert am Belegenheitsort maßgebend. Zur Wertermittlung können – soweit nach den Gegebenheiten möglich – die Methoden des Bewertungsgesetzes verwendet werden. Übriges ausländisches Vermögen ist wie inländisches übriges Vermögen auch mit dem gemeinen Wert/Verkehrswert zu bewerten.



Ab 2025 gilt neues Grundsteuerrecht.¹⁾ Das neue Grundsteuerrecht entspricht grds. der Systematik des bisherigen Rechts. Hauptsächlich in Bezug auf die Bewertung des Grundbesitzes gibt es spezielles neues Recht. Die Feststellungen der neuen Grundbesitzwerte beginnen in 2022.

Die Grundsteuer wird **aktuell** noch auf der Basis der derzeit geltenden **Einheitswerte** bis zum **31. Dezember 2024** (dazu unter III.) nach dem **Grundsteuergesetz** v. 7.8.1973 (BGBl. I S. 965) mit den nachfolgenden Gesetzesänderungen erhoben. Die letzten großen Änderungen des Grundsteuergesetzes erfolgten durch das Grundsteuer-Reformgesetz (GrStRefG) v. 26.11.2019 (BGBl. I S. 1794) sowie durch das Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung (GrStG 1973 ÄndG) v. 30.11.2019 (BGBl. I S. 1875). Durch das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096) wurden einzelne Vorschriften des GrStRefG korrigiert. Zur Anwendung und Auslegung des Grundsteuergesetzes in den **alten Bundesländern** wurden 1978 die

¹⁾ Dazu allgemein BMF v. 21.6.2019 „Die neue Grundsteuer – Fragen und Antworten Steuern“, www.bundesfinanzministerium.de/steuern.

Einführung

Grundsteuer-Richtlinien erlassen, die wegen der bis 2024 weitgehend unveränderten Rechtslage weiter von Bedeutung sind. In den **neuen Bundesländern** gilt stattdessen bzgl. der Einheitsbewertung teilweise noch früheres Reichsrecht (verfassungsgemäß, vgl. BFH v. 27.5.2020 II R 38/18, DStRE S. 149); zu diesem Zweck sind in der vorliegenden Textausgabe auch ein Auszug aus dem Bewertungsgesetz-DDR und der Reichsbewertungsdurchführungsverordnung sowie unter Nr. 3.1 die wieder anzuwendende Grundsteuer-Durchführungsverordnung abgedruckt. Statt der GrSt-Richtlinien regeln spezielle gleich lautende Ländererlasse deren Anwendung, siehe Anlage 18 zu den BewR Gr (Nr. 5).

Die Erbschaftsteuer und die Grundsteuer haben seit 1996 nur noch Berührungspunkte bei einem Wechsel des Eigentums am Grundbesitz. Der Erbe oder Beschenke hat erstmals ab Beginn des Kalenderjahres, das dem Jahr, in dem der Wechsel stattfand, folgt, die Grundsteuer zu zahlen. Unter bestimmten Voraussetzungen schuldet er aber auch die rückständige Grundsteuer des Erblassers bzw. haftet für rückständige Grundsteuerschulden.

Die Grundsteuer wird vom Grundbesitz i. S. d. Bewertungsrechts von der Gemeinde für den in ihrem Gebiet gelegenen Grundbesitz erhoben. Unter Grundbesitz sind die privaten und betrieblichen Grundstücke sowie die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft zu verstehen. Steuerschuldner ist im Allgemeinen der Eigentümer des Grundstücks oder des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, für die neuen Bundesländer unter den Voraussetzungen des § 40 GrStG der (oder die) Nutzer. Unabhängig von der Person des Steuerschuldners haftet das Grundstück selbst für die Grundsteuer (§ 12 GrStG), d. h. die Grundsteuer ruht als öffentliche Last auf dem Grundstück. Bestimmte Steuerpflichtige und bestimmte Grundstücke sind von der Grundsteuer ausgenommen (§§ 3 ff. GrStG). Selbstbewohnte Hausgrundstücke müssen aber nicht von der Grundsteuer ausgenommen werden (BVerfG v. 21.6.2006 I BvR 1644/05; v. 18.2.2009 I BvR 1334/07, NJW S. 1868). Die Belastung der Grundsteuer ist zum einen von dem steuerlichen Wert des Grundstücks, zum anderen auch vom gemeindlichen Hebesatz abhängig. Bemessungsgrundlage (steuerlicher Wert) des Grundstücks (Grundsteuer B) bzw. des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A) ist der nach dem BewG festgestellte Einheitswert (§ 13 Abs. 1 Satz 2 GrStG) bzw. für die neuen Bundesländer die Ersatzbemessungsgrundlage nach §§ 41, 42 GrStG. Für die Ermittlung und Festsetzung der Grundsteuer ist der Einheitswert des Grundstücks in einen sog. Steuermessbetrag umzurechnen. Der Steuermessbetrag wird durch Anwendung eines Tausendsatzes, der sog. Steuermesszahl (§§ 14, 15 GrStG, in den neuen Ländern § 29 GrStDVO), auf den Einheitswert ermittelt. Erstreckt sich das Grundstück über mehrere Gemeindegebiete, ist eine Zerlegung des Steuermessbetrags, ersatzweise ein Steuerausgleich, vorzunehmen (§§ 22 bis 24 GrStG). Die Jahresgrundsteuer wird dann in der Weise berechnet, dass ein Prozentsatz, nämlich der von der Gemeinde durch Gemeinderatsbeschluss festgesetzte Hebesatz (§§ 25, 26 GrStG), auf den Steuermessbetrag angewendet wird ($\text{Einheitswert} \times \text{Steuermesszahl} \times \text{Hebesatz der Gemeinde}$). Die Hebesätze sind in Deutschland sehr unterschiedlich; den höchsten Hebesatz bei Grundsteuer B von den Großstädten hatte 2019 f. Berlin mit 810%, zum Vergleich Frankfurt 500%, München 535% oder Köln 515%, Dresden 635%.

Einführung

Die höchsten Hebesätze liegen inzwischen schon über 900%! Bei der Grundsteuer A (für LuF-Vermögen) sind die Hebesätze grundsätzlich niedriger, aber die Spannen größer. Für 2021 ff. werden partiell weitere Erhöhungen der Hebesätze erwartet. Bisher sind allerdings alle **Klagen** vor den Verwaltungsgerichten, mit denen sich Bürger gegen die **Erhöhung ihrer kommunalen Hebesätze** gewandt haben, **erfolglos** gewesen. In den **neuen Ländern** wird die Jahresgrundsteuer für Ein- und Zweifamilienhäuser sowie für Mietwohngrundstücke im Allgemeinen aus einer Ersatzbemessungsgrundlage (DM-Betrag pro m² × Boden-/Nutzfläche) ermittelt. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben tritt an die Stelle des Einheitswerts ein sog. Ersatzwirtschaftswert. In den §§ 32 bis 34 GrStG sind **Erlassatbestände** geregelt, z.B. für Denkmalobjekte (dazu BVerwG v. 5.5.2015 9 C 6/14, NVwZ S. 1620). Durch die Rechtsprechung ist inzwischen geklärt, dass auch sog. strukturell bedingter Leerstand zu einem Grundsteuererlass berechtigt (BVerwG v. 13.2.2017 9 B 37/16, HFR S. 775; v. 3.12.2014 9 B 73/14, NVwZ-RR 2015 S. 232; v. 25.6.2008 9 C 8/07, DVBl. S. 1313; BFH v. 26.2.2007 II R 5/05, BStBl. II S. 469). Allerdings wurden die **Erlassmöglichkeiten** insbesondere bei Mietwohnungen und vermieteten Geschäftshäusern durch das JStG 2009 mWv 1.1.2008 **deutlich eingeschränkt**; die Rechtsänderung ist verfassungsgemäß, vgl. BFH v. 18.4.2012 II R 36/10, BStBl. II S. 867; die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde ist vom BVerfG (Beschluss v. 1.9.2014 I BvR 1375/12) als unzulässig verworfen worden. Ab 2008 (rückwirkend) besteht der Erlassanspruch bei einer Minderung der Erträge von mehr als 50%, dann wird die Grundsteuer in Höhe von 25% erlassen. Bei völliger Ertraglosigkeit (Minderung von 100%) wird die Grundsteuer zu 50% erlassen. Der Rohertrag orientiert sich nur noch nach der am Beginn des Erlasszeitraums geschätzten üblichen Miete. Insgesamt nahmen die **Kommunen** 2019 ca. 14,4 Mrd. € an Grundsteuern ein.

Verfahrensmäßig ist die Grundsteuer abhängig von der Einheitsbewertung des Grundbesitzes. Die letzte Hauptveranlagung zur Grundsteuer (§ 16 GrStG) fand auf der Basis der Hauptfeststellung der Einheitswerte von 1964 auf den 1. Januar 1974, in den neuen Ländern auf den 1. Januar 1935 statt (Näheres Halaczinsky, 50 Jahre Einheitswerte 1964 – Bewertung des Grundbesitzes in den alten Bundesländern, DStR 2014, Beifechter zu Heft 45/2014). Bis heute folgen auf Fortschreibungen, Nachfeststellungen oder Aufhebungen der Einheitswerte entsprechende Neuveranlagungen oder Nachveranlagungen der Grundsteuermessbeträge (§§ 17, 18 GrStG). Die Grundsteuer wird von der jeweiligen Gemeinde festgesetzt und erhoben (in den Stadtstaaten Berlin, Bremen, Hamburg durch die Finanzbehörden). Fehlerhafte Einheitswert- und Steuermessbescheide können mit Einspruch beim Finanzamt im Finanzrechtsweg und fehlerhafte Grundsteuerbescheide mit Widerspruch (vorbehaltlich anderer Landesrechts) bei der Gemeinde im Verwaltungsrechtsweg angefochten werden.

Für die **neue Grundsteuer** ab 2025 finden auf den 1.1.2022 die Hauptfeststellungen der Grundsteuerwerte statt. **Steuerbürger werden** – etwa durch Aufforderung zur Abgabe einer Feststellungserklärung – künftig mehr und mehr mit der **neuen Grundsteuer in Berührung kommen**.

Einführung

VII. Rechtsgrundlagen

Das vorliegende Buch zum Erbschaftsteuer-, Bewertungs- und Grundsteuerrecht enthält die maßgeblichen Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsrichtlinien zum Stand 1.3.2021.

Bonn, im März 2021

Raymond Halaczinsky

