

## Vorwort zur 2. Auflage

Die Erbschaftsteuer und damit im Zusammenhang die Bewertung für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke gehört zwar nicht zu den Alltagsthemen in der steuerberatenden Branche. Wenn dann aber ein Mandant Vermögen übertragen möchte (z.B. vorweggenommene Erbfolge) oder ein Mandant verstorben ist, sind die Berater gefordert, nicht nur die Berechnungen und Erklärungen richtig und vollständig zu erstellen, sie müssen auch die Gestaltungsmöglichkeiten erkennen und Wahlrechte für ihre Mandanten umsetzen.

Aus diesen Gründen nimmt die Erbschaftsteuer und das Bewertungsrecht auch in der steuerrechtlichen Ausbildung einen hohen Stellenwert ein. In der Steuerberaterprüfung ist das Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht in den letzten Jahren fast genauso hoch gewichtet, wie die Umsatzsteuer oder die Abgabenordnung. Auch an den Hochschulen ist die Erbschaftsteuer regelmäßig Gegenstand von Vorlesungen und Prüfungen.

Die Grundlagen für die erfolgreiche Abwicklung von Praxisfällen wie auch theoretischen Sachverhalten in der Ausbildung werden in diesem Lehrbuch ausführlich dargestellt. Bewusst werden dabei die allgemeinen Grundlagen des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts umfassend dargestellt, da ohne Berücksichtigung der Grundregelungen auch ein komplexer Sachverhalt in Praxis und Theorie nicht zutreffend gelöst werden kann.

Dabei muss bei einem Sachverhalt immer beachtet werden, dass es zu einer engen Verzahnung von Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht kommt. Ohne eine erbschaftsteuerrechtliche Anspruchsgrundlage kann sich keine Erbschaftsteuer ergeben, eine Berechnung ist aber ohne eine zutreffende Bewertung der übergegangenen Vermögenspositionen nicht möglich. Deshalb stellen ErbStG und BewG eine systematische Einheit dar. Sie finden die maßgeblichen erbschaftsteuerrechtlichen Regelungen im Teil A, die bewertungsrechtlichen Grundlagen im Teil B dieses Lehrbuchs. Soweit Sie sich auf eine steuerrechtliche Prüfung vorbereiten, erhalten Sie in Teil C dieses Lehrbuches auch noch klausurtaktische Hinweise, die es Ihnen erleichtern sollen, erfolgreich eine Erbschaftsklausur zu absolvieren.

Das Erbschaftsteuerrecht war in den vergangenen Jahren erheblichen Veränderungen unterworfen. Nach Beschlüssen des BVerfG aus 2006 waren die Alternativen vorgezeichnet: Entweder es kommt zu erheblichen Veränderungen bei Bewertung und Erbschaftsteuer oder die Erbschaftsteuer kann ab dem 01.01.2009 nicht mehr erhoben werden. Nach kontroversen Diskussionen war schnell politischer Konsens, dass die Erbschaftsteuer in Deutschland nicht abgeschafft werden sollte (das politische Überleben der Erbschaftsteuer war schon – vor dem Beschluss des BVerfG vom November 2006 – im Koalitionsvertrag von 2005 festgeschrieben worden), sondern mit ihrem bisherigen finanziellen Umfang verfassungsgemäß weitergeführt werden sollte. Ausgestaltung und Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben zogen sich dann aber doch hin, sodass erst am 24.12.2008 vom Bundespräsident das Erbschaftsteuerreformgesetz 2008/2009 unterzeichnet werden konnte. Kaum in Kraft getreten, war allerdings schon wieder fraglich, ob die neuen Regelungen verfassungsrechtlichen Prüfungen standhalten werden. So muss sich das BVerfG – nach den Planungen des Gerichts wohl im Herbst 2013 – damit befassen, ob insbesondere die umfassenden Verschonungsregelungen nach § 13a und § 13b ErbStG der Verfassung entsprechen. Um besondere – als Gestaltungsmissbrauch angesehene – Umgehungstatbestände zu vermeiden (sog. „Cash-GmbH“) ist für alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem 06.06.2013 entsteht, durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz im Vorfeld einer verfassungsrechtlichen Entscheidung das sog. Verwaltungsvermögen als Voraussetzung für die Verschonung neu definiert worden. Die Erbschaftsteuer und das Bewertungsrecht sind aber auch wieder in den Mittelpunkt des politischen Interesses gerückt. So sind im Wahlkampf 2013 auch Planungen über eine Erhöhung der Erbschaftsteuer oder eine Wiedereinführung der Vermögenssteuer bis hin zu einer Vermögensabgabe thematisiert worden.

Worum geht es nun bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer? Neben den Zweckzuwendungen einer regelmäßigen Besteuerung von Familienstiftungen und Familienvereinen steht die Schenkung unter Lebenden und der Erwerb von Todes wegen im Mittelpunkt der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Dabei

ist das Steueraufkommen dieser Steuer im Vergleich zu anderen Steuerarten eher von untergeordneter Bedeutung: In den vergangenen Jahren lag das Aufkommen bei ca. 4 bis 4,5 Mrd. € und damit unter 1 % des Gesamtsteueraufkommens in der Bundesrepublik Deutschland. Nach dem politischen Willen sollte das Steueraufkommen auch nach der Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer in gleicher Höhe bestehen bleiben. In 2009 lag das Aufkommen dann bei ca. 4,55 Mrd. €. Für 2010 wurde aber mit einem deutlich niedrigeren Ergebnis gerechnet, da durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz zum 01.01.2010 die Steuersätze in der Steuerklasse II deutlich abgesenkt wurden. Nach den zuletzt veröffentlichten Zahlen lag das Aufkommen 2012 bei ca. 4,3 Mrd. €.

Obwohl sich insbesondere die Bundespolitik in die Diskussion über die Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer eingemischt hatte, muss beachtet werden, dass die Steuer ausschließlich eine Ländersteuer ist. Die Einnahmen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer gehen direkt in den Haushalt der einzelnen Bundesländer ein, wobei hier vom Aufkommen ein deutliches Gefälle in der Bundesrepublik Deutschland festzustellen ist, Bayern, Baden-Württemberg und Nordrhein-Westfalen sind die Hauptbegünstigten dieser Steuer, allerdings verfügt Hamburg über das höchste Pro-Kopf-Aufkommen an Erbschaftsteuer. Durch den Länderfinanzausgleich partizipieren indirekt – ohne an der Verwaltung der Steuer beteiligt zu sein – aber auch die anderen Bundesländer von der Erbschaftsteuer. Obwohl eine Ländersteuer, wurde der teilweise vertretenen Forderung nach einer „Regionalisierung“ der Steuer nicht nachgegeben. Im Ergebnis kann dem nur zugestimmt werden, da ein Länderwettbewerb um die günstigsten Erbschaftsteuerregelungen im Gesamtgefüge der Steuern in Deutschland zu nicht nachvollziehbaren Ungleichbehandlungen geführt hätte.

Ob die Erbschaftsteuer eine im Gesamtgefüge aller Steuern sinnvolle Steuerart ist, ist weniger eine wirtschaftliche, als vielmehr eine politische oder gesellschaftliche Frage. Relativ niedriges Steueraufkommen gepaart mit einem hohen Verwaltungs- und Vollzugsaufwand sprechen nicht für den ökonomischen Sinn dieser Steuer in der derzeitigen Ausprägung. Leider hatte es der Gesetzgeber versäumt, nach den Beschlüssen des BVerfG aus 2006 eine tatsächliche Reform des Erbschaftsteuerrechts vorzunehmen; vielleicht ergibt sich die Chance nach dem neuen Verfahren beim BVerfG. Wenn schon kein politischer Konsens über die Abschaffung der Steuer herzustellen ist, sollte der politische Mut vorhanden sein, zu einem einfacheren Erbschaftsteuerrecht zu kommen – breite Bemessungsgrundlage mit wenig Ausnahmen bei einer niedrigen Steuer hätte voraussichtlich auch eine breitere gesellschaftliche Akzeptanz erreicht, als komplizierte Ausnahmeregelungen gepaart mit hohen Steuersätzen. Aber wie fast immer im deutschen Steuerrecht ist nach der Reform immer wieder auch vor der Reform. Es wäre jetzt eine gute Möglichkeit, auf Vorschläge des wissenschaftlichen Beirats des Bundesfinanzministeriums zurückzugreifen, alle Vermögensgegenstände zum Verkehrswert zu bewerten und einen einheitlichen Erbschaftsteuersatz von 10 % darauf anzuwenden, allerdings ohne komplizierte Ausnahmetatbestände.

Käufer des Buchs erhalten einen kostenlosen E-Book Zugang. Dort stehen zwei Übungsklausuren mit Lösungen zur Online-Nutzung für Sie bereit.

**Rolf-Rüdiger Radeisen**

Nach § 9 BewG sind aber bei dem Ansatz des gemeinen Werts alle wertbeeinflussenden Umstände am Bewertungsstichtag zu berücksichtigen. Hierzu müssen auch die allgemeinen Wertverhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und der Zustand des zu bewertenden Grundstücks gehören. Der Grundstückszustand bestimmt sich nach der Gesamtheit der wertbeeinflussenden rechtlichen Gegebenheiten, insbesondere den Rechten und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, den tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks. Nur ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen, § 9 BewG, § 194 BauGB, §§ 3 bis 6 WertV.

Für den Nachweis des gemeinen Werts sollen grundsätzlich die nach § 199 Abs. 1 BauGB erlassenen Vorschriften gelten. Der Steuerpflichtige erhält hiermit im Wege des Nachweises des niedrigeren gemeinen Werts auf der Grundlage der Wertermittlungsverordnung und den hierzu ergänzenden Regelungen in den Wertermittlungsrichtlinien 2006 die Möglichkeit, sämtliche **wertbeeinflussende Umstände** bei der Ermittlung des gemeinen Werts geltend zu machen. Hierzu gehören auch die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie z.B. Grunddienstbarkeiten und persönliche Nutzungsrechte.



#### Hinweis!

Der **Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts** wird insbesondere durch ein auf den Besteuerungszeitpunkt erstelltes individuelles Gutachten zu führen sein. Aber auch ein individueller An- oder Verkaufspreis des zu bewertenden Grundvermögens ist als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts heranzuziehen. Nach der Finanzverwaltung kann der niedrigere gemeine Wert aus Verkäufen abgeleitet werden, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Zeitraums von einem Jahr vor oder nach dem Bewertungsstichtag ausgeführt wurden, R B 198 Abs. 4 ErbStR 2011. In besonderen Fällen – soweit keine Veränderungen eingetreten sind – kann auch ein Verkaufspreis außerhalb dieses Zeitraums angesetzt werden (BFH, Urteil vom 02.07.2004, II R 55/01, BStBl II 2004, 703. Vgl. dazu auch Kap. 4.1.2.7).

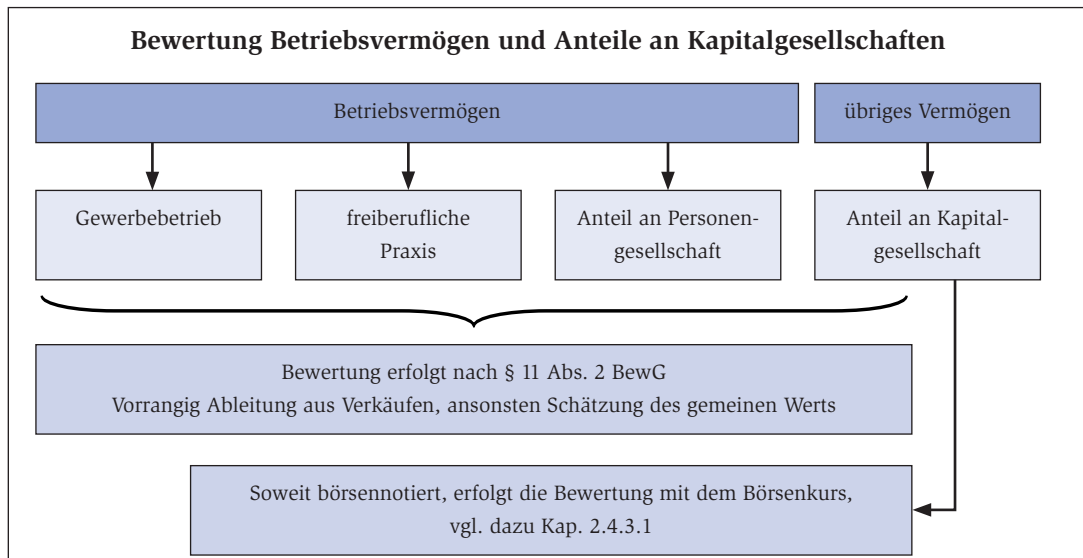
Soll der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts über ein Gutachten geführt werden, ist dazu regelmäßig ein **Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses** oder eines **Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken** erforderlich. Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundbesitzwerts nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. Enthält das Gutachten Mängel (z.B. methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), wird es von der Finanzverwaltung zurückgewiesen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich, R B 198 Abs. 3 ErbStR 2011.

## 5. Die Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften (seit 2009)

Regelmäßig werden bei **Vermögensübertragungen** auch Anteile an Kapitalgesellschaften oder Betriebsvermögen mit übertragen werden. Die Feststellung des Werts dieser Vermögenspositionen macht somit in der Praxis wie auch in der Theorie einen erheblichen Anteil bei der Bewertung aus.

Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften gingen bis zum 31.12.2008 mit systematisch völlig unterschiedlichen Werten in die Besteuerungsgrundlage bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer ein. Bei börsennotierten Kapitalgesellschaften wurde der idealtypische gemeine Wert, der Börsenkurs angesetzt. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wurde im Regelfall der zufallsbedingte Bilanzwert der einzelnen Wirtschaftsgüter berücksichtigt.

Nach den Vorgaben des BVerfG (BVerfG Beschluss vom 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192) zur Erbschaftsteuerreform 2008/2009 ist es seit dem 01.01.2009 einfach: Es muss in allen Fällen **der gemeine Wert** ermittelt werden. Aus diesen Gründen steht im Mittelpunkt der neuen Bewertungsverfahren auch ein **rechtsformunabhängiges Bewertungsverfahren**.



### 5.1 Überblick über die Bewertungsvorschriften beim Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften

Ist Betriebsvermögen oder sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft Gegenstand eines Erwerbs von Todes wegen oder einer Schenkung unter Lebenden, muss in zwei Schritten vorgegangen werden: Zuerst muss der **bewertungsrechtlich zutreffende Wert** für die Vermögensteile ermittelt werden, danach muss geprüft werden, ob und in welchem Umfang **Verschonungsregelungen** für diese Vermögensteile vorliegen (vgl. dazu Teil A Kap. 3.14).



**Hinweis!**

Die Bewertung und Begünstigung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften wurde teilweise durch Überarbeitung der schon bis 31.12.2008 geltenden Rechtsvorschriften, teilweise durch Aufnahme neuer Rechtsvorschriften umgesetzt. Durch die teilweise Übernahme von „Altregelungen“ in die Bewertung nach der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 hat sich eine Struktur ergeben, die nicht unbedingt einem systematisch sinnvollen Aufbau entspricht.

Regelungen zur Bewertung des Betriebsvermögens und Anteilen an Kapitalgesellschaften	
Vorschrift	Regelung
§ 11 Abs. 1 BewG	Bewertung börsennotierter Kapitalgesellschaften mit dem Börsenkurs.
§ 11 Abs. 2 BewG	Ableitung des gemeinen Werts nicht börsennotierter Kapitalgesellschaften aus Verkäufen. Ansonsten Schätzung des gemeinen Werts durch ein Ertragswertverfahren oder anderer gewöhnlicher Bewertungsverfahren. Es besteht die Möglichkeit, ein vereinfachtes Ertragswertverfahren anzuwenden. Achtung: Diese Bewertungsvorschriften gelten nach § 109 BewG auch für die Bewertung des Betriebsvermögens.
§ 95 Abs. 1 BewG	Definition des Betriebsvermögens: Alle Teile eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören.

<b>§ 96 BewG</b>	Gleichstellung der freien Berufe mit dem Gewerbebetrieben.
<b>§ 97 Abs. 1 BewG</b>	Einen Gewerbebetrieb bilden auch Gesellschaften, insbesondere Personengesellschaften.
<b>§ 97 Abs. 1a BewG</b>	Verfahren für die Aufteilung des gemeinen Werts bei Personengesellschaften.
<b>§ 97 Abs. 1b BewG</b>	Verfahren für die Aufteilung des gemeinen Werts bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.
<b>§ 109 Abs. 1 BewG</b>	Das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben und freiberuflich Tätigen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Die Bewertung ergibt sich nach § 11 Abs. 2 BewG.
<b>§ 109 Abs. 2 BewG</b>	Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen von Gesellschaften nach § 97 BewG ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Die Bewertung ergibt sich nach § 11 Abs. 2 BewG.
<b>§ 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG</b>	Der Wert des Betriebsvermögens oder eines Anteils am Betriebsvermögen ist gesondert festzustellen.
<b>§ 157 Abs. 4 BewG</b>	Feststellung von Anteilswerten: Der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festgestellt, die Wertermittlung ergibt sich aus § 11 Abs. 2 BewG.
<b>§ 157 Abs. 5 BewG</b>	Feststellung von Werten des Betriebsvermögens oder Anteilen daran: Der Wert des Betriebsvermögens nach § 95 bis § 97 BewG oder eines Anteils daran wird unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festgestellt, die Wertermittlung ergibt sich über § 109 Abs. 1 und Abs. 2 BewG aus § 11 Abs. 2 BewG.
<b>§ 199 BewG</b>	Möglichkeit der Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.
<b>§ 200 Abs. 1 BewG</b>	Basis des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag, der mit einem Kapitalisierungsfaktor zu multiplizieren ist.
<b>§ 200 Abs. 2 BewG</b>	Nicht betriebsnotwendiges Vermögen und die dazu gehörenden Schulden sind neben dem Ertragswert gesondert mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
<b>§ 200 Abs. 3 BewG</b>	Beteiligungen an anderen Gesellschaften werden neben dem Ertragswert mit dem gemeinen Wert dieser Beteiligung angesetzt.
<b>§ 200 Abs. 4 BewG</b>	Innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter und damit zusammenhängende Schulden werden neben dem Ertragswert mit dem gemeinen Wert dieser Wirtschaftsgüter angesetzt.
<b>§ 201 Abs. 1 BewG</b>	Basis für den zukünftig nachhaltig zu erzielenden Jahresertrag ist der tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag in der Vergangenheit.
<b>§ 201 Abs. 2 BewG</b>	Der Durchschnittsertrag ergibt sich aus den Betriebsergebnissen der letzten drei abgeschlossenen Wirtschaftsjahre vor dem Bewertungsstichtag, in Ausnahmefällen kann auch ein noch nicht abgeschlossenes Wirtschaftsjahr einbezogen werden.

<b>§ 201 Abs. 3 BewG</b>	Maßgebend ist ein kürzerer Zeitraum für die Ermittlung des Durchschnittsertrags bei neu gegründeten Unternehmen oder wesentlicher Veränderung bestehender Unternehmen.
<b>§ 202 Abs. 1 BewG</b>	Ausgangsbasis zur Ermittlung des Betriebsergebnisses ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (ohne Sonder- und Ergänzungsbilanzen). Der Ausgangswert ist durch Hinzurechnungen und Kürzungen zu modifizieren.
<b>§ 202 Abs. 2 BewG</b>	Bei Überschussrechnern ist die Ausgangsbasis zur Ermittlung der Betriebsergebnisse der Überschuss nach § 4 Abs. 3 EStG.
<b>§ 202 Abs. 3 BewG</b>	Ein positives Betriebsergebnis ist zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands um 30 % zu kürzen.
<b>§ 203 BewG</b>	Der Kapitalisierungszinssatz bestimmt sich aus einem Basiszins (für langfristig erzielbare Renditen öffentlicher Anleihen) und einem Zuschlag von 4,5 %.

## 5.2 Regelungen zur Feststellung der Werte des Betriebsvermögens

Der **Wert des Betriebsvermögens** oder des **Anteils am Betriebsvermögen** wird grundsätzlich nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG **gesondert festgestellt**. Gleiches gilt nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG für Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 11 Abs. 2 BewG.



### Tipp!

Die Entscheidung, ob diese gesondert festzustellenden Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung von Bedeutung ist, trifft das für die Erbschaftsteuer oder das für die Festsetzung der gesondert festzustellenden Werte zuständige Finanzamt.

Bei der **Feststellung von Werten des Betriebsvermögens** sollen vom Betriebsfinanzamt neben dem Wert als solchem auch noch weitere Informationen aufgenommen werden, die für die Anwendung der **Begünstigung nach § 13a und § 13b ErbStG** notwendig sind. Diese ursprünglich nur auf dem Verwaltungswege vorgesehene Regelung (Abschn. 4 ff. AEBewFestV) ist mit Wirkung zum 01.07.2011 dann auch gesetzlich normiert worden. Nach § 13a Abs. 1a ErbStG hat das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit zuständige Finanzamt die folgenden Feststellungen gesondert zu treffen, wenn diese Angaben von Bedeutung sind:

- die Ausgangslohnsumme,
- die Anzahl der Beschäftigten,
- die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen.

Nach § 13b Abs. 2a ErbStG hat die Finanzverwaltung für alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.06.2011 entstanden ist, die folgenden Feststellungen gesondert zu treffen:

- die Summen der gemeinen Werte der zum Verwaltungsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter,
- die gemeinen Werte der in den letzten zwei Jahren eingelegten Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens (junges Verwaltungsvermögen).

Ob die Feststellung jeweils von Bedeutung ist, stellt das jeweilige Finanzamt fest.



### Hinweis!

Die jährlichen Lohnsummen sind vom örtlich für die zu bewertende Einheit zuständigen Finanzamt ebenfalls gesondert festzustellen, wenn dies für die Besteuerung von Bedeutung ist, R E 13a.4 Abs. 11 ErbStR. Darüber hinaus sind nach Ablauf der Behaltefrist zur Überwachung der Verschonungsregelungen die Entnahmen mitzuteilen, H B 151.8 ErbStH 2011. Darüber hinaus sind auch alle anderen Verfügungen mitzuteilen, die zu einem Wegfall der Begünstigungen führen können.

Ein einmal gesondert festgestellter Wert ist für innerhalb einer Jahresfrist folgende weitere Feststellungen für dieselbe wirtschaftliche Einheit unverändert zugrunde zu legen, wenn sich die für die erste Bewertung maßgeblichen Stichtagsverhältnisse nicht wesentlich verändert haben. Mit dieser Regelung wird vermieden, umfangreiche neue Ermittlungen der gesondert festzustellenden Werte vorzunehmen, wenn innerhalb einer kurzen Frist die wirtschaftliche Einheit erneut für steuerliche Zwecke heranzuziehen ist.

 **Tipp!**

Der Erklärungsspflichtige kann aber eine von diesem (alten) Wert abweichende Feststellung des gesondert festzustellenden Werts nach den Verhältnissen am (neuen) Bewertungsstichtag durch Abgabe einer Feststellungserklärung beantragen.

**Beispiel: Mehrfache Berücksichtigung gesondert festgestellter Werte**

Am 15.10.2012 ist Vater V verstorben und hat seinem Sohn S 60 % der Anteile an der V&M OHG übertragen. Der Wert der Anteile an der Personengesellschaft ist gesondert auf den Todestag festzustellen. Mit Datum vom 17.02.2013 überträgt der S seiner Tochter T die Hälfte der geerbten Anteile im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge.

**Lösung:**

Der gesondert festgestellte Wert der Anteile an der V&M OHG aus dem Oktober 2012 kann auch bei der Bewertung der Schenkung an die T zugrunde gelegt werden, wenn sich die für die erste Bewertung maßgeblichen Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben, § 151 Abs. 3 BewG.

Eine Ausnahme besteht lediglich für **ausländisches Vermögen**, dieses unterliegt nach § 151 Abs. 4 BewG nicht der gesonderten Feststellung.

 **Tipp!**

Beachtet werden muss insbesondere, dass der gesondert festgestellte Wert des Betriebsvermögens (und der Anteile an Kapitalgesellschaften) nur mit einem Rechtsbehelf gegen den Feststellungsbescheid angefochten werden kann. Ist der Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden, kann gegen den später ergehenden Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuerbescheid nicht wegen der Höhe des festgestellten Werts des Betriebsvermögens vorgegangen werden.

### 5.3 Definition des Betriebsvermögens

**Bewertungsgegenstand** nach § 2 Abs. 1 BewG ist grundsätzlich die **sog. wirtschaftliche Einheit**. Da es an einer präzisen gesetzlichen Abgrenzung des Begriffs der wirtschaftlichen Einheit fehlt, kann eine Abgrenzung nur über die Umschreibung des § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 BewG erfolgen. Hierbei ist insbesondere auf die **Verkehrsanschauung** abzustellen. Zu berücksichtigen sind auch die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter.

**Kleinste Einheit**, die im Bewertungsrecht zu bewerten ist, ist das **Wirtschaftsgut**. Da der Begriff im Gesetz nicht definiert ist, muss auf die allgemeinen, in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zum Begriff des Wirtschaftsguts zurückgegriffen werden.

Mehrere Wirtschaftsgüter können zu einer **wirtschaftlichen Einheit** zusammengefasst werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- nach der Verkehrsanschauung müssen die Wirtschaftsgüter eine wirtschaftliche Einheit bilden, § 2 Abs. 1 Satz 3 BewG,
- die Wirtschaftsgüter müssen demselben Eigentümer gehören, § 2 Abs. 2 BewG,
- die Wirtschaftsgüter müssen der gleichen Vermögensart angehören und
- es darf keine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgeschrieben sein, § 2 Abs. 3 BewG.

 **Tipp!**

Die einzelnen Wirtschaftsgüter eines Unternehmens sind – soweit einheitliches Eigentum vorliegt – zu der wirtschaftlichen Einheit Gewerbebetrieb zusammenzufassen.

Der Umfang des Betriebsvermögens im bewertungsrechtlichen Sinne wird grundsätzlich über § 95 BewG geregelt. Zum **Betriebsvermögen** gehören alle Teile eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, § 95 Abs. 1 BewG. **Bewertungsgegenstand** ist somit der Gewerbebetrieb, er stellt die wirtschaftliche Einheit nach § 2 BewG dar. Gehören einem Steuerpflichtigen mehrere Gewerbebetriebe, ist für jeden dieser Gewerbebetriebe ein gesonderter Wert festzustellen. Zur Abgrenzung des Begriffs des Gewerbebetriebs ist auf die ertragsteuerlichen Merkmale zurückzugreifen.

 **Hinweis!**

Die bis 31.12.2008 in § 95 Abs. 1 BewG normierten Besonderheiten für die Betriebsgrundstücke sind mit Wirkung zum 01.01.2009 entfallen, folgerichtig wurde auch zeitgleich die damit zusammenhängende Vorschrift des § 99 Abs. 2 BewG aufgehoben. Grundstücke gehören nur insoweit zum Betriebsvermögen, wie sie ertragsteuerrechtlich zum Betriebsvermögen gehören. Dabei ist für das gesamte Grundstück ein Grundbesitzwert festzustellen und nach ertragsteuerrechtlichen Kriterien aufzuteilen, H B 99 ErbStH 2011.

Eine Ausnahme ergibt sich lediglich über § 96 BewG. Die **Ausübung eines freien Berufs** wird im Bewertungsrecht wie ein Gewerbebetrieb behandelt. Damit hat auch der Freiberufler bewertungsrechtlich einen „Gewerbebetrieb“.

Für **Betriebsvermögen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen** gilt § 97 BewG, der eine Aufzählung dieser als Gewerbebetrieb geltenden Betriebsvermögen enthält. Aufgezählt sind hier die Kapitalgesellschaften, die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die Kreditanstalten des öffentlichen Rechts sowie die Gesellschaften nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG. Dabei gehören alle Wirtschaftsgüter zu dem Betriebsvermögen, die auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Bei **Personengesellschaften** werden bewertungsrechtlich wie bei der ertragsteuerlichen Regelung in die Wertermittlung einbezogen:

- alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstige Abzüge, soweit sie zum Gesamthandsvermögen gehören,
- die Bilanzansätze aus etwaigen Ergänzungsbilanzen,
- die Wirtschaftsgüter aus den Sonderbilanzen (Sonderbetriebsvermögen I und II).

 **Tipp!**

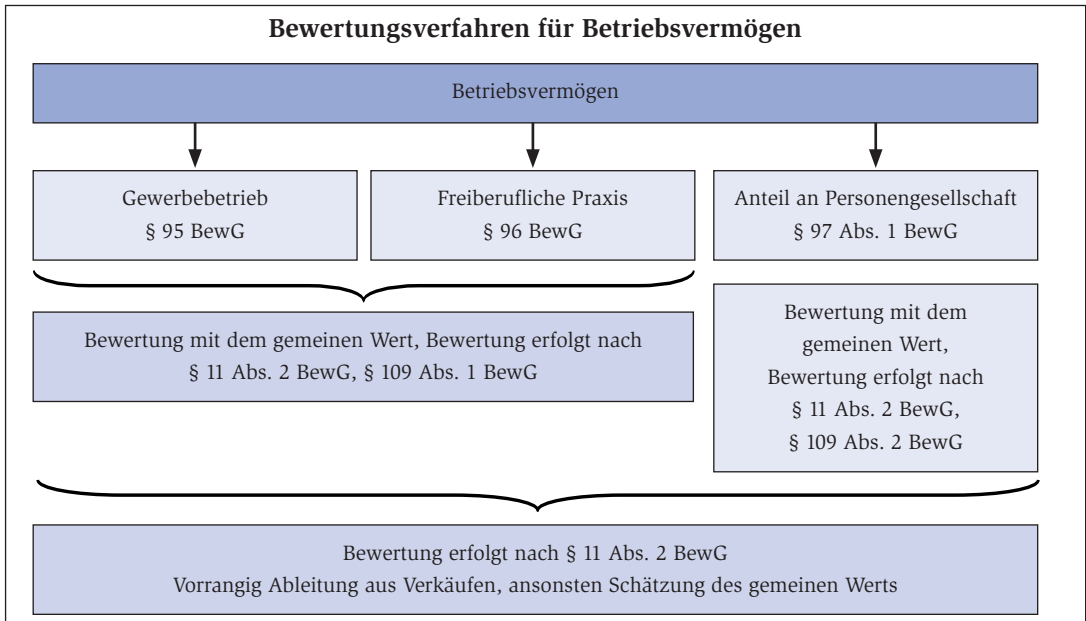
Diese Definition bedeutet nicht, dass alle diese Teile im Rahmen einer Einzelbewertung in den gesondert festzustellenden Wert mit einfließen. Bei dieser Definition geht es nur darum, welche Vermögensteile durch den gesondert festzustellenden Wert abgedeckt sind.

## 5.4 Allgemeine Regelungen über die Wertverhältnisse und Bewertungsverfahren

Für Werte des Betriebsvermögens nach § 95 ff. BewG ist ein Wert nur für Zwecke der Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuer festzustellen. Entsprechend ist nach § 12 Abs. 5 ErbStG der **gesondert festzustellende Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG** auf den **Bewertungsstichtag** zu ermitteln. Nach § 157 Abs. 5 BewG sind diese Werte unter Berücksichtigung der **tatsächlichen Verhältnisse** und der **Wertverhältnisse** zum Bewertungsstichtag festzustellen. Ausdrücklich wird auf die Anwendung des § 109 BewG und § 11 Abs. 2 BewG verwiesen. Danach ergeben sich die folgenden Rechtsfolgen:



- Nach § 109 Abs. 1 BewG sind Gewerbebetriebe i.S.d. § 95 BewG und das Vermögen freiberuflich Tätiger i.S.d. § 96 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der gemeine Wert bestimmt sich nach den allgemeinen Grundregelungen des § 11 Abs. 2 BewG.
- Nach § 109 Abs. 2 BewG sind Anteile am Betriebsvermögen i.S.d. § 97 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der gemeine Wert bestimmt sich nach den allgemeinen Grundregelungen des § 11 Abs. 2 BewG.



Der **Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften** nach § 11 Abs. 2 BewG ist immer unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festzustellen, sog. **Anteilswert**. Dabei ist der Anteilswert nach den in § 11 Abs. 2 BewG getroffenen Bewertungsvorschriften zu ermitteln, § 157 Abs. 4 BewG.

Eine Besonderheit besteht für die **Wertermittlung der Betriebsgrundstücke nach § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG** (das ist der Grundbesitz, der losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu dem Gewerbebetrieb zum Grundvermögen gehören würde – also alle Grundstücke, die nicht land- und forstwirtschaftlich genutzt sind). Die **Betriebsgrundstücke** sind nach den Bewertungsvorschriften der § 176 bis § 198 BewG zu bewerten, § 157 Abs. 3 BewG – also entsprechend den Vorschriften für das Grundvermögen.

**Tipp!**  
Diese gesonderte Bewertung der Betriebsgrundstücke ist aber nur noch von Bedeutung, wenn der Mindestwert geprüft wird bzw. aus anderen Gründen ein besonderer Ansatz notwendig ist.

### 5.5 Allgemeine Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften

**Hinweis!**  
Grundsätzlich gelten für Betriebsvermögen i.S.d. § 109 Abs. 1 und Abs. 2 BewG die Regelungen nach § 11 Abs. 2 BewG. Insoweit sind – rechtsformunabhängig – Anteile an Kapitalgesellschaften und das Betriebsvermögen nach identischen Regelungen zu bewerten. Lediglich in den Fällen, in denen für Anteile an Kapitalgesellschaften ein Börsenkurs nach § 11 Abs. 1 BewG festzustellen ist, ergibt sich für diese Anteile eine abweichende Bewertung, vgl. zur Ermittlung des Börsenkurses auch Kap. 2.4.3.1.