

**SCHÄFFER**  
**POESCHEL**

Ergänzende Unterlagen zum Buch bieten wir Ihnen unter **[www.schaeffer-poeschel.de/webcode](http://www.schaeffer-poeschel.de/webcode)** zum Download an.

Für den Zugriff auf die Daten verwenden Sie bitte Ihre E-Mail-Adresse und Ihren persönlichen Webcode. Bitte achten Sie bei der Eingabe des Webcodes auf eine korrekte Groß- und Kleinschreibung.

Ihr persönlicher Webcode:

## Teil A Überblick über das Bewertungsrecht

### 1 Begriff, Aufgabe und Bedeutung der Bewertung

#### 1.1 Allgemeines zum Begriff »Bewertung«

Bewerten heißt: Den Wert eines Gutes in Geld ausdrücken. Finanzamt, Wirtschaftsverkehr und Steuerpflichtiger sind nicht daran interessiert, die Zahl von Gütern zusammenzustellen, sondern ihr erstes Interesse gilt deren Wert. Dabei ist es steuerpolitisch von besonderem Interesse, den Wert von Gütern, die mehreren Steuern unterliegen, für möglichst viele dieser Steuern nach einheitlichen Regelungen festzulegen. Diesem Zweck dient das Bewertungsgesetz (BewG).

#### BEISPIELE

- a) Barwert einer Rente für die Einkommen- und für die Umsatzsteuer (USt).
- b) Wert eines Grundstücks für die Grundsteuer (GrSt).
- c) Wert von Kunstgegenständen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt und SchenkSt).

#### 1.2 Hinweise zu Aufgabe und Bedeutung des BewG

**Einleitend** ist zur derzeitigen Aufgabe und Bedeutung des BewG zunächst kurz auf Folgendes hinzuweisen:

Die Regelungen des in drei Teile gegliederten BewG sind für mehrere Steuern maßgebend. Hierzu enthalten die §§ 1 und 17 BewG grundsätzliche Hinweise (dort als »Geltungsbereich« bezeichnet; vgl. die näheren Ausführungen in 2).

Das zum 01. 01. 1935 konzipierte BewG (damals als »Reichsbewertungsgesetz« – RBewG – bezeichnet) wurde im Laufe der Zeit mehrfach umfangreich geändert, vor allem aufgrund mehrerer Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG). Zuletzt erfuhr das BewG mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) vom 24. 12. 2008 (BStBl I 2008, 140) eine sehr bedeutsame Änderung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Ab 01. 01. 2009 besteht die Aufgabe des BewG im Wesentlichen in Folgendem:

**Einheitswerte** werden nur noch für den inländischen Grundbesitz (vgl. § 19 Abs. 1 BewG) für die **Grundsteuer** (und für eine spezielle Regelung im GewStG für die Gewerbesteuer) festgestellt. Einen Einheitswert festzustellen heißt, zu einem bestimmten Zeitpunkt (Hauptfeststellungszeitpunkt genannt) für alle wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Grundstücke des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke) eine Wertfeststellung nach dem BewG zu treffen. Eine solche allgemeine Wertfeststellung erfolgte für die Grundsteuer zuletzt in den alten Bundesländern zum 01. 01. 1964 und in den neuen Bundesländern zum 01. 01. 1935. Der Grund für diese beiden unterschiedlichen Hauptfeststellungszeitpunkte liegt in der zeitweisen Teilung Deutschlands (Bundesrepublik Deutschland und Deutsche Demokratische Republik) begründet. Einzelheiten zur Einheitsbewertung des Grundbesitzes sind in B bis F dargestellt.

Für Zwecke der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** werden ab 01. 01. 2009 sog. **Bedarfswerte** festgestellt, die alle auf dem Bewertungsmaßstab »**gemeiner Wert**« basieren. Diese Bedarfswerte sind (zu einem Zeitpunkt, zu dem eine Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht entstanden ist) festzustellen für den Grundbesitz, für das Betriebsvermögen, für

Anteile am Betriebsvermögen von Personengesellschaften und für Anteile an Kapitalgesellschaften (vgl. insbesondere § 12 Abs. 2, 3 und 5 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 und § 157 BewG und die Ausführungen in I bis K). Außerdem sind für diejenigen Wirtschaftsgüter, die nicht unter die vorgenannten Regelungen fallen, für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer Werte nach den §§ 9 sowie 11 bis 16 BewG i.V.m. § 12 Abs. 1 ErbStG zu ermitteln (vgl. hierzu die Ausführungen in H).

Ferner ist noch daraufhin zuweisen, dass für Zwecke der **Grunderwerbsteuer** in bestimmten Fällen ebenfalls sog. Bedarfswerte für den Grundbesitz festzustellen sind (vgl. §§ 138 bis 150 i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG). Diese Regelungen werden jedoch in diesem Buch nicht behandelt.

**Abschließend** ist zu bemerken, dass die einzelnen Teile (und innerhalb von Teil II die einzelnen Abschnitte) inzwischen sehr unsystematisch geworden sind und sich dem Anwender des BewG erst im Laufe der Zeit erschließen werden.

## 2 Gliederung und Geltungsbereich des BewG

Ein Blick in die Inhaltsübersicht des BewG zeigt, dass es sich in drei Teile gliedert, wobei der umfangreichere Zweite Teil wiederum aus sechs Abschnitten besteht. Der jeweilige Geltungsbereich der wichtigsten Teile ergibt sich aus den §§ 1 und 17 sowie §§ 151 und 157 (für die Erbschaft- und Schenkungsteuer) und § 138 (für die Grunderwerbsteuer) BewG.

### 2.1 Inhalt und Geltungsbereich des Ersten Teils (Allgemeine Bewertungsvorschriften)

Der Erste Teil des BewG (§§ 1–16) enthält einige allgemeine Regelungen. Dieser Erste Teil gilt grundsätzlich für alle Steuerarten. Er gilt allerdings nicht, soweit im Zweiten Teil des BewG oder in einem Einzelsteuergesetz etwas Abweichendes geregelt ist.

#### BEISPIELE

- a) § 9 BewG (Erster Teil) bestimmt, dass bei Bewertungen grundsätzlich der gemeine Wert zugrunde zu legen ist. Demgegenüber schreibt § 36 BewG (Zweiter Teil, Erster Abschnitt) vor, dass bei Bewertungen von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Rahmen der Einheitsbewertung der Ertragswert maßgebend ist.
- b) § 10 BewG bestimmt, dass Wirtschaftsgüter, die einem Unternehmen dienen, grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen sind. Demgegenüber schreibt § 6 EStG vor, dass Wirtschaftsgüter in der einkommensteuerlichen Bilanz (Steuerbilanz) entweder mit den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten (ggf. gemindert um die AfA) oder mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt werden müssen. Ein Ansatz mit einem Teilwert, der höher ist als die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten, ist danach in der Bilanz unzulässig.
- c) Die §§ 13–16 BewG regeln, wie der Barwert einer wiederkehrenden Nutzung oder Leistung (z. B. einer Rente) zu bewerten ist. Veräußert also jemand seinen Betrieb gegen Zahlung einer lebenslangen Rente, dann wird der Wert der Rente nach den Vorschriften des § 14 BewG berechnet, um den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn des § 16 EStG zu ermitteln (R 139 Abs. 11 Satz 4 EStR).

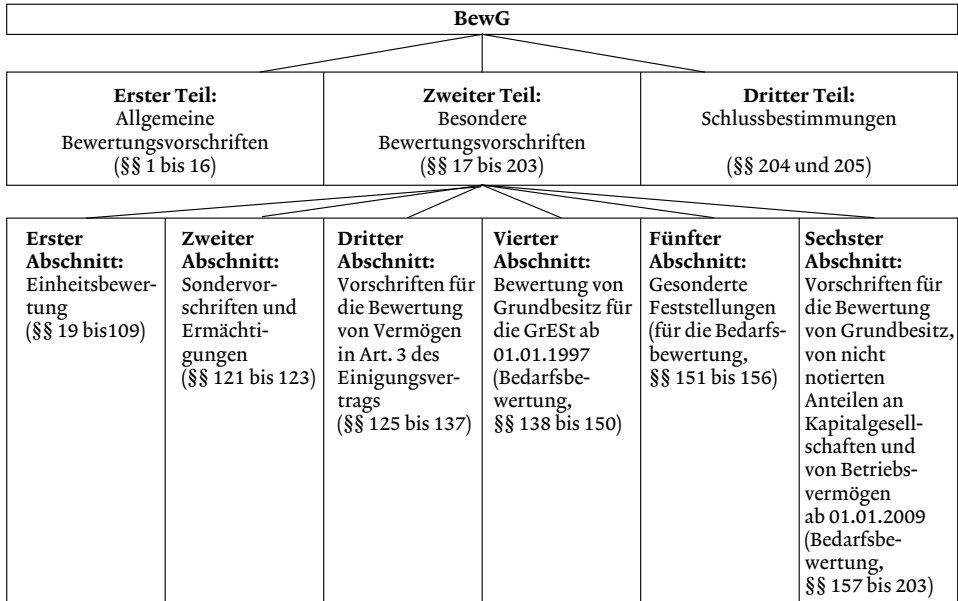
## 2.2 Inhalt und Geltungsbereich des Zweiten Teils (Besondere Bewertungsvorschriften)

Der Zweite Teil des BewG (§§ 17–203) enthält sechs Abschnitte:

1. Der **Erste Abschnitt** (§§ 19 bis 109, überschrieben mit »Einheitsbewertung«) gilt nach § 17 Abs. 2 BewG ab 01.01.1998 nur noch für die Grundsteuer. Das bedeutet, dass nur noch Einheitswerte für den Grundbesitz gemäß § 19 BewG zu ermitteln und festzustellen sind. Dieser Abschnitt galt bis 01.01.1997 auch noch für die Gewerbesteuer und bis 01.01.1996 auch für die Vermögensteuer sowie bis Ende 1995 für die Erbschaft- und Schenkungsteuer und bis Ende 1996 für die Grunderwerbsteuer. Man spricht (bzw. sprach) bei den bezeichneten Steuern von den »Einheitswertsteuern«. (**Hinweis:** Diese Vorschriften werden teilweise in diesem Teil A sowie hinsichtlich der Einheitsbewertung des Grundbesitzes in B, C und E behandelt.)
2. Der **Zweite Abschnitt** (§§ 121 bis 123) enthält nur noch Sondervorschriften und Ermächtigungsvorschriften.
3. Der **Dritte Abschnitt** (§§ 125 bis 137) enthält Vorschriften für die Bewertung von Vermögen in den neuen Bundesländern (Beitrittsgebiet nach Art. 3 des Einigungsvertrages) für die Grundsteuer in diesen Gebieten. (**Hinweis:** Diese Vorschriften werden in D und F behandelt.)
4. Der **Vierte Abschnitt** (§§ 138 bis 150) enthält die Vorschriften für die Bedarfsbewertung des Grundbesitzes für die Grunderwerbsteuer ab 01.01.1997. (**Hinweis:** Diese Vorschriften werden in diesem Buch nicht behandelt.)
5. Der **Fünfte Abschnitt** (§§ 151 bis 156) enthält die verfahrensrechtlichen Vorschriften über die gesonderten Feststellungen zu den Bedarfsbewertungen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie für die Grunderwerbsteuer. (**Hinweis:** Diese Vorschriften werden in I behandelt.)
6. Der **Sechste Abschnitt** enthält (ab 01.01.2009) die Vorschriften über die Bedarfsbewertung des Grundbesitzes, der nicht notierten Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens für die Erbschaft- und Schenkungsteuer. (**Hinweis:** Diese Vorschriften werden zum Teil in Teil H sowie im Wesentlichen in J und K behandelt.)

## 2.3 Übersicht über Gliederung und Geltungsbereich des BewG

### 1. Gliederung



### 2. Geltungsbereich

Regelung in § 1	Regelung in § 17	Regelung in § 17 Abs. 1 und in der Überschrift des Dritten Abschnitts des Zweiten Teils	Regelung in § 17
Gilt grundsätzlich für alle Steuern (§ 1 Abs. 1). Erster Teil gilt nicht, soweit (§ 1 Abs.2): a) der Zweite Teil des BewG entgegenstehende Spezialvorschriften enthält oder b) Einzelsteuergesetze für die Bewertung eigene Bewertungsvorschriften enthalten (z.B. § 6 EStG, § 10 UStG).	Abgrenzung des Geltungsbereichs nach: a) <b>Vermögensarten</b> (§ 18) 1. Land und forstw. Vermögen 2. Grundvermögen 3. Betriebsvermögen b) <b>Steuerarten</b> (§ 17 Abs.2): Gilt für dieGrSt.	Abgrenzung des Geltungsbereichs nach: c) <b>Belegenheit</b> in den neuen Bundesländern für das: 1. Land- und forstw. Vermögen 2. Grundvermögen d) <b>Steuerarten</b> (§ 17 Abs.2): Gilt für dieGrSt.	Abgrenzung des Geltungsbereichs nach: c) <b>Bedarfsbewertung</b> für den Grundbesitz: im gesamten Bundesgebiet für: 1. das Land- und forstw. Vermögen, 2. das Grundvermögen 3. die Betriebsgrundstücke für die <b>GrESt</b> (§ 2 Abs. 2 GrEStG) d) <b>Bedarfsbewertung</b> für den Grundbesitz, für nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und für das Betriebsvermögen für die <b>ErbSt</b> und <b>SchenkSt</b> (§ 12 Abs. 2, 3 und 5 ErbStG).

**FALL 1**

§ 2 Abs. 2 BewG bestimmt, dass mehrere Wirtschaftsgüter nur dann zu einer Einheit zusammengefasst werden dürfen, wenn sie einem Eigentümer gehören. Demgegenüber besagt § 26 BewG, dass Wirtschaftsgüter, die dem Ehegatten gehören, beim Grundbesitz zu einer Einheit zusammenzufassen sind.

Ist also ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück, das der Ehefrau des Betriebsinhabers gehört und von dem Ehemann in seinem Betrieb genutzt wird, zu erfassen

1. im Einheitswert eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft?,
2. im Wert des Nachlasses, der nach dem Tod eines Ehegatten anfällt?,
3. in der einkommensteuerlichen Bilanz (Steuerbilanz) des Gewerbebetriebs?

## 2.4 Werte für die Grundsteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer

Der **Grundsteuer** werden die **Einheitswerte** zugrunde gelegt. Grundsteuer zahlen die Eigentümer von Grundbesitz (§ 2 GrStG), also von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (wegen der Besonderheit in den neuen Bundesländern s. E 7) oder von Grundstücken des Grundvermögens sowie von Betriebsgrundstücken (§ 19 Abs. 1 BewG). Die Grundsteuer ist eine jedes Jahr zu bezahlende laufende Steuer. Ihre Bemessungsgrundlage ist der Einheitswert bzw. der auf der Grundlage des Einheitswerts ermittelte Grundsteuermessbetrag. Einheitswerte werden festgestellt nach den §§ 19–94 BewG in den alten und nach den §§ 125–133 BewG in den neuen Bundesländern. Vgl. hierzu auch den »Überblick über die Grundsteuer« in B 1.

Der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** werden **Bedarfwerte** zugrunde gelegt, d.h. anlässlich des Erbfalles oder der Schenkung gesondert festgestellte Werte. Diese Werte werden nach § 12 Abs. 2, 3 und 5 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 und § 157 BewG für den Grundbesitz, für das Betriebsvermögen und Anteile am Betriebsvermögen von Personengesellschaften sowie für nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften nach Maßgabe der in § 157 BewG aufgeführten Vorschriften des BewG ermittelt und gesondert festgestellt (vgl. hierzu die Ausführungen in I, J und K). Die Einheitswerte des Grundbesitzes spielen daher für die Erbschaft- und Schenkungsteuer keine Rolle.

## 3 Allgemeine Bewertungsregeln

Zu einer einleitenden Übersicht über das Bewertungsrecht gehören folgende sog. Grundfragen:

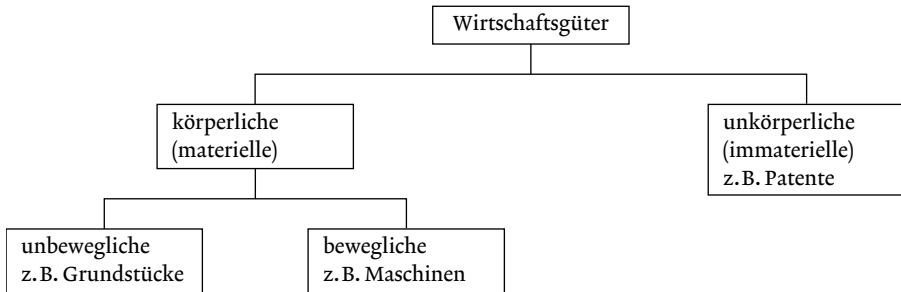
- Was ist zu bewerten? Das ist die Frage nach dem **Bewertungsgegenstand**.
- Wann ist zu bewerten? Das ist die Frage nach dem **Bewertungsstichtag**.
- Wie ist zu bewerten? Das ist die Frage nach dem **Bewertungsmaßstab** und der **Bewertungsmethode**.

### 3.1 Bewertungsgegenstand

Mit Hilfe des BewG werden Wirtschaftsgüter bewertet. Was als Wirtschaftsgut anzusehen ist, ist im Gesetz nicht geregelt, sondern von der Rechtsprechung entwickelt worden (**Begriff des Wirtschaftsgutes**). Wirtschaftsgüter sind danach alle bewertungsfähigen Güter,

- die einen Geldwert haben,
- die im Wirtschaftsverkehr umgesetzt werden und
- die dem Wirtschaftsverkehr nicht entzogen sind.

Entzogen sind dem Wirtschaftsverkehr beispielsweise Grabsteine auf dem Grab, Prothesen am Menschen u. ä. Sachen. Wirtschaftsgüter können gleichzeitig weiter wie folgt unterteilt werden:



Gemäß § 2 BewG ist Bewertungsgegenstand die **wirtschaftliche Einheit**. Solche wirtschaftlichen Einheiten können aus einem oder aus mehreren Wirtschaftsgütern bestehen. Die gebräuchlichsten wirtschaftlichen Einheiten sind diejenigen, für die gleichzeitig auch Einheitswerte für die Grundsteuer oder Bedarfswerte für die Erbschaft- und Schenkungsteuer festgestellt werden.

### 3.1.1 Bewertungsrechtliche Einteilung in Vermögensarten

Für die Bewertung nach dem BewG teilt § 18 BewG das Vermögen in folgende drei Vermögensarten ein:

1. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
2. Grundvermögen,
3. Betriebsvermögen.

Die einzelnen Vermögensgegenstände eines Steuerpflichtigen (im Steuerrecht als Wirtschaftsgüter bezeichnet) müssen für die Besteuerung (vgl. § 17 BewG) der richtigen Vermögensart zugeordnet werden. Diese Zuordnung ist auch nach Wegfall der Vermögensteuer beispielsweise (außer für die Grundsteuer) noch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer von Bedeutung. Im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer gehören alle Wirtschaftsgüter, die nicht zu den drei Vermögensarten des § 18 BewG rechnen, zum sog. übrigen Vermögen.

#### 3.1.1.1 Wirtschaftliche Einheit »Betrieb der Land- und Forstwirtschaft«

##### a) Regelung für die Grundsteuer im Rahmen der Einheitsbewertung in den alten Bundesländern

Die wirtschaftliche Einheit für das Land- und forstwirtschaftliche Vermögen ist nach § 33 Abs. 1 Satz 2 BewG der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft.

Dazu gehören gemäß §§ 33 Abs. 2 und § 34 BewG in den alten Bundesländern

- der landwirtschaftlich, forstwirtschaftlich, Weinbaulich, gärtnerisch oder sonstige land- und forstwirtschaftlich genutzte (§ 34 Abs. 2 BewG) Grund und Boden,
- die Wohngebäude, in denen der Land- und Forstwirt mit seiner Familie wohnt,
- die Wohngebäude, in denen land- und forstwirtschaftliche Arbeiter wohnen (als Wirtschaftsgebäude),
- die typischen Wirtschaftsgebäude, in denen Vieh oder Geräte untergebracht sind,

- die stehenden Betriebsmittel, die dem Anlagevermögen des Gewerbebetriebs entsprechen (z. B. Maschinen, Geräte, Fahrzeuge, Jungtiere, Zuchttiere, Milchkühe),
- ein normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln, die dem Umlaufvermögen des Gewerbebetriebs entsprechen, die also zum Verbrauch im eigenen Betrieb oder zum Verkauf bestimmt sind (z. B. Dünger, Saatgut, Futtermittel, Mastvieh).

**Nicht** zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören die in § 33 Abs. 3 BewG genannten Wirtschaftsgüter. Wichtig ist dabei besonders, dass **Schulden** des Land- und Forstwirts nicht bei der Einheitswert-Ermittlung berücksichtigt werden.

Der Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft wird ermittelt nach einem Verfahren, das in den §§ 36–49 BewG erläutert ist. Wichtig ist, dass nicht der Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter ermittelt und addiert, sondern ein Gesamtwert festgestellt wird. So erhalten auch die einzelnen Flurstücke des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft keine eigenen Einheitswerte. Der **Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft** wird (stark verkürzt für die landwirtschaftliche Nutzung) nach folgender Formel berechnet:

Flächengröße des Betriebs × individuelle landwirtschaftliche Vergleichszahl × feste Ertragswertzahl des § 40 Abs. 2 BewG + Wohnungswert des § 47 BewG = Wert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft = (abgerundet) Einheitswert.

Weitere Ausführungen (insbesondere zur Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) enthält Teil C dieses Bandes.

#### **b) Regelung für die Grundsteuer in den neuen Bundesländern**

In den neuen Bundesländern gehören zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft wie in den alten Bundesländern (vgl. § 125 Abs. 2 Satz 2 BewG)

- der landwirtschaftlich, forstwirtschaftlich, Weinbaulich, gärtnerisch oder sonstige land- und forstwirtschaftlich genutzte Grund und Boden (§ 34 Abs. 2 BewG),
- die typischen Wirtschaftsgebäude, in denen Vieh oder Geräte untergebracht sind,
- die stehenden Betriebsmittel (z. B. Maschinen, Geräte, Fahrzeuge, Jungtiere, Zuchttiere, Milchkühe usw.),
- ein normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln (zum eigenen Verbrauch oder zum Verkauf bestimmte Güter).

Nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören in Abweichung zu den alten Bundesländern: die Wohngebäude einschließlich des dazugehörigen Grund und Bodens. Sie gehören zum Grundvermögen (§ 125 Abs. 3 BewG). Des Weiteren gehören wie in den alten Bundesländern nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen

- Zahlungsmittel, Geldforderungen, Geschäftsguthaben und Wertpapiere (§ 33 Abs. 3 Nr. 1 BewG),
- Geldschulden (§ 33 Abs. 3 Nr. 2 BewG),
- alle Wirtschaftsgüter, die das »normale Verhältnis« zwischen bewirtschaftetem Grund und Boden und dem Viehbestand übersteigen (§ 33 Abs. 3 Nr. 3 und 4 BewG).

Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen wird kein Einheitswert, sondern ein **Ersatzwirtschaftswert** ermittelt. Dieser Ersatzwirtschaftswert unterscheidet sich in zwei wesentlichen Grundsätzen vom Einheitswert:

1. Nutzerbesteuerung:



In Abweichung zu § 2 Abs. 2 BewG, der sich für die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit auf das Eigentum stützt, dient hier als Abgrenzungskriterium die Nutzung. Alle von derselben Person genutzten Wirtschaftsgüter des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (Nutzungseinheit) werden in einem Ersatzwirtschaftswert zusammengefasst (§ 125 Abs. 2 BewG).

## 2. Verfahrensregeln:

Der Ersatzwirtschaftswert wird in einem vereinfachten Verfahren (§ 125 Abs. 4 BewG), und zwar im Steuermessbetragsverfahren (§ 126 Abs. 1 BewG) für die Grundsteuer ermittelt. Der Ersatzwirtschaftswert ist kein Einheitswert im Sinne des § 19 BewG (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO) und deshalb auch kein Grundlagenbescheid. Weil er für die Grundsteuer ermittelt wird, muss für alle anderen Steuerarten der entsprechende Anteil nach den Eigentumsverhältnissen ermittelt werden (§ 126 Abs. 2 BewG).

Weitere Ausführungen zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für die Grundsteuer in den neuen Bundesländern sind in D enthalten.

### c) Regelung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer

Ist eine Wertfeststellung für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer (**Bedarfsbewertung**) erforderlich, so erfolgt diese seit 01. 01. 2009 einheitlich in allen Bundesländern gemäß den Vorschriften des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 157 Abs. 1 und 2 i. V. m. den §§ 158-175 BewG. Der Begriff und der Umfang des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens richtet sich dabei nach den §§ 158-160 BewG. Nach § 160 Abs. 1 BewG umfasst der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft folgende 3 Teile:

1. den Wirtschaftsteil,
2. die Betriebswohnungen und
3. den Wohnteil.

Für den Wirtschaftsteil, der sich nach § 160 Abs. 2 BewG in verschiedene Nutzungen und die Nebenbetriebe sowie andere Wirtschaftsgüter gliedert, ist ein Wirtschaftswert nach Maßgabe der §§ 162-166 BewG zu ermitteln. Der sich ergebende Wert stellt den gemeinen Wert dar (§ 162 Abs. 1 Satz 1 BewG). Diese recht komplizierten Bewertungsmethoden für die einzelnen Bereiche des Wirtschaftsteils lassen sich nicht in einer einfachen Formel ausdrücken, so dass hier zunächst auf weitere Ausführungen verzichtet werden muss.

Die Betriebswohnungen und der Wohnteil sind nach § 167 BewG nach den Vorschriften, die für die Bewertung von Wohngrundstücken des Grundvermögens gelten, zu bewerten. Auch diese Bewertungsmethoden sind recht kompliziert und lassen sich ebenfalls nicht in einer einfachen Formel darstellen.

Vgl. auch die Ausführungen in J 2.

#### 3.1.1.2 Wirtschaftliche Einheit »Grundstück« des Grundvermögens

##### a) Regelung für die Einheitsbewertung und Grundsteuer

Die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens ist das Grundstück (§ 70 Abs. 1 BewG, § 50 Abs. 1 Satz 3 BewG-DDR).

Grundstücksflächen, die nicht zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft und auch nicht zu einem Gewerbebetrieb gehören, bilden je eine wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens für sich. Zu diesen wirtschaftlichen Einheiten gehören gemäß § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG, § 50 Abs. 1 Satz 1 BewG-DDR:

- der Grund und Boden,
- Gebäude,

- wesentliche Bestandteile (§§ 94–96 BGB; z.B. Wege, Gartenanlagen, Umzäunungen),
- Zubehör (§ 97 BGB; z.B. Mülltonnen, Hausschlüssel).

**Nicht** zum Grundvermögen gehören die in § 68 Abs. 2 BewG, § 50 Abs. 1 Satz 3 BewG-DDR genannten Bodenschätze und Betriebsvorrichtungen.

Zur Ermittlung des Einheitswerts des **unbebauten Grundstücks** ist kein besonderes Bewertungsverfahren vorgesehen. Es ist deshalb der gemeine Wert (§ 9 BewG) nach den Wertverhältnissen vom 01.01.1964 zu ermitteln; in den neuen Bundesländern gilt dasselbe allerdings zu den Wertverhältnissen vom 01.01.1935 (§ 10 BewG DDR, der nach dem Einigungsvertrag weiterhin anzuwenden ist).

Der Einheitswert des **bebauten Grundstücks** wird entweder im Ertragswertverfahren oder im Sachwertverfahren ermittelt (§§ 76 BewG, 52 BewG DDR i. V. m. § 33 RBewDV). Dabei ist insbesondere wieder zu beachten, dass Schulden, die mit dem Grundstück zusammenhängen, keinen Einfluss auf den Einheitswert haben.

Die **Einheitswerte für die unbebauten und bebauten Grundstücke** werden nach folgenden Formeln berechnet:

- Unbebaute Grundstücke:  
Grundstücksfläche in  $m^2 \times m^2$ -Preis nach den Wertverhältnissen vom 01.01.1964 (in den neuen Bundesländern vom 01.01.1935) = Grundstückswert = (abgerundet) Einheitswert, umgerechnet auf Euro.
- Bebaute Grundstücke (Ertragswertverfahren):  
Jahresrohmiete nach den Wertverhältnissen vom 01.01.1964 (in den neuen Bundesländern vom 01.01.1935)  $\times$  Vervielfältiger + Zuschläge  $\cdot$  Abschläge = Grundstückswert = (abgerundet) Einheitswert, umgerechnet auf Euro.
- Bebaute Grundstücke (Sachwertverfahren):  
Bodenwert wie unbebaute Grundstücke + Gebäudewert, ermittelt aus  $m^3$  umbauter Raum  $\times$  Raummeter-Preis nach den Wertverhältnissen vom 01.01.1964 (1935) + Wert der Außenanlagen nach den Wertverhältnissen vom 01.01.1964 (1935)  $\times$  Prozentsatz, der abhängig ist von der Grundstücksart zur Angleichung an den gemeinen Wert in den alten Bundesländern = Grundstückswert = (abgerundet) Einheitswert, umgerechnet auf Euro.

Dass für Grundbesitz (also für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, für Grundstücke des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke, § 19 Abs. 1 BewG) die Wertverhältnisse vom 01.01.1964 maßgebend sind, ergibt sich aus § 27 BewG. Beim Grundvermögen und den Betriebsgrundstücken in den neuen Bundesländern sind gemäß § 3a der DV zum Reichsbewertungsgesetz die Wertverhältnisse vom 01.01.1935 maßgebend.

Vgl. hierzu im Einzelnen die Darstellungen in Teil E für die alten Bundesländer und in F für die neuen Bundesländer.

### b) Regelung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer

Auch für die Bedarfsbewertung des Grundvermögens ab 01.01.2009 ist das Grundstück die wirtschaftliche Einheit. Die Regelung über den Begriff und die Abgrenzung des Grundvermögens befindet sich in § 176 BewG, die dem § 68 BewG nachgebildet ist. Ebenso ist für die gesonderte Feststellung von Bedarfswerten für das Grundvermögen (vgl. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 157 Abs. 1 und 3 BewG) zwischen den beiden Grundstücksgruppen unbebaute und bebaute Grundstück zu unterscheiden (vgl. §§ 178 und 180 BewG). Im Gegensatz zur Einheitsbewertung der bebauten Grundstücke (vgl. § 75 BewG) ist die Einteilung der bebauten Grundstücke für die Bedarfsbewertung in unterschiedliche Grundstücksarten (vgl. § 181 BewG) etwas anders.

Die **Bedarfswerte der unbebauten Grundstücke** sind nach § 177 i. V. m. § 179 BewG wie folgt zu ermitteln (ähnlich wie bei der Einheitswertung, jedoch mit den Wertverhältnissen vom jeweiligen Bewertungsstichtag, der sich mit dem Entstehungszeitpunkt für die Erbschaft- und Schenkungsteuer deckt, vgl. § 9 i. V. m. § 11 ErbStG, aber ohne einen Abschlag):

Grundstücksfläche in m<sup>2</sup> × Bodenrichtwert gemäß § 196 BauGB lt. Gutachterschuss = Grundbesitzwert (abgerundet auf 1 €).

Die Ermittlung des gemeinen Werts (vgl. § 177 BewG) als **Bedarfswerte der bebauten Grundstücke** ist weitaus komplizierter und komplexer als bei der Einheitsbewertung. Nach § 182 BewG sind für die Ermittlung des jeweiligen gemeinen Werts folgende 3 Bewertungsmethoden zu unterscheiden, die nur jeweils für bestimmte Grundstücksarten gelten:

1. Ableitung des gemeinen Werts nach dem Vergleichswertverfahren,
2. Ermittlung des gemeinen Werts nach dem Ertragswertverfahren und
3. Ermittlung des gemeinen Werts nach dem Sachwertverfahren.

Einzelheiten regeln dazu die §§ 183–191 BewG. Außerdem sehen die §§ 192–197 BewG noch spezielle Regelungen für Sonderfälle vor (für Grundstücke mit Erbbaurechten, für Gebäude auf fremdem Grund und Boden, für Grundstücke im Zustand der Bebauung sowie für Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz). Wegen der Schwierigkeit und Komplexität der Wertermittlung kann an dieser Stelle nicht sinnvoll auf Einzelheiten eingegangen werden (vgl. hierzu die Ausführungen in J 2).

### 3.1.1.3 Wirtschaftliche Einheit »Gewerbebetrieb«

Die wirtschaftliche Einheit für das Betriebsvermögen ist nach § 95 Abs. 1 BewG der Gewerbebetrieb. Für Gewerbebetriebe (sowie für Anteile am Betriebsvermögen von Personengesellschaften und für nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften) wird ein Wert nach dem BewG nur noch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer benötigt. Dafür ist ebenfalls nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 BewG i. V. m. § 157 Abs. 4 und 5 BewG) ein Bedarfswert zum Bewertungsstichtag (Entstehungszeitpunkt für die Erbschafts- und Schenkungsteuer, vgl. § 9 i. V. m. § 11 ErbStG) gesondert festzustellen.

Zum Gewerbebetrieb gehören alle Wirtschaftsgüter, die einem Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 und 2 EStG dienen.

Für die **Ermittlung des gemeinen Werts als Bedarfswert** eines Gewerbebetriebs (sowie für die Anteile am Betriebsvermögen von Personengesellschaften und für die nicht notierten Anteile an Kapitalgesellschaften) sieht § 199 Abs. 1 i. V. m. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG primär die Ableitung aus zeitnahen (d. h. weniger als ein Jahr zurückliegenden) Verkäufen unter fremden Dritten vor. Ist eine solche Ableitung aus Verkäufen nicht möglich, dann ist grundsätzlich der gemeine Wert gemäß § 199 Abs. 2 BewG durch ein vereinfachtes Ertragswertverfahren zu ermitteln. Die sehr komplizierten und teilweise zeitaufwändigen Regelungen zu diesem vereinfachten Ertragswertverfahren sind in den §§ 200–203 BewG enthalten. Alternativ kann der Steuerpflichtige auch den gemeinen Wert auf Grund einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermitteln lassen (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG).

Wegen der Schwierigkeit und Komplexität der Wertermittlung im vereinfachten Ertragswertverfahren kann an dieser Stelle nicht sinnvoll auf Einzelheiten eingegangen werden (vgl. hierzu die Ausführungen in K).

### 3.1.1.4 Wirtschaftliche Einheit »Betriebsgrundstück«

Als Betriebsgrundstücke wird nach § 99 Abs. 1 BewG der Grundbesitz bezeichnet, der einem Gewerbebetrieb dient. Hierbei unterscheidet § 99 Abs. 1 BewG zwischen Grundbesitz, der losgelöst von der Zugehörigkeit zu dem Gewerbebetrieb

1. zum Grundvermögen gehören würde oder
2. einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden würde.

Nach § 99 Abs. 3 BewG sind Betriebsgrundstücke entweder wie Grundvermögen oder wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten.

Für **Zwecke der Grundsteuer** ist die Frage, ob es sich bei einem Betriebsgrundstück, das losgelöst vom Gewerbebetrieb Grundvermögen wäre oder einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden würde, nur im Rahmen des § 2 GrStG bedeutsam; beide Arten von Betriebsgrundstücken unterliegen grundsätzlich der Grundsteuer (vgl. hierzu B 1.2). Auch für Grundbesitz, der als Betriebsgrundstück zu einem Gewerbebetrieb gehört, muss daher regelmäßig ein Einheitswert für die Zwecke der Grundsteuer festgestellt werden. Bei dieser Einheitswertfeststellung ist aber eine Artfeststellung Betriebsgrundstück nicht erforderlich (vgl. hierzu B 2.6).

Für **Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer** kann in bestimmten Fällen ebenfalls ein Grundbesitzbedarfswert eines Betriebsgrundstücks erforderlich werden. Für welche Fälle dies in Betracht kommt, kann Ihnen erst bei der Ermittlung eines Bedarfswerts für das Betriebsvermögen aufgezeigt werden.

### 3.1.2 Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit bei mehreren Wirtschaftsgütern

Um mehrere Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenfassen zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein (§ 2 Abs. 1 Satz 3 BewG):

- Die Zusammenfassung muss nach der Verkehrsauffassung zulässig sein,
- es muss einheitliches Eigentum vorliegen **und**
- die verschiedenen Wirtschaftsgüter müssen zur selben Vermögensart gehören.

Unter **Verkehrsauffassung** im Bewertungsrecht ist die Auffassung gemeint, die urteilsfähige und unvoreingenommene Staatsbürger von einer Sache haben oder gewinnen, wenn sie mit ihr befasst werden (BFH vom 27. 05. 1970 BStBl II 1970, 678). Dabei sind gemäß § 2 Abs. 1 Satz 4 BewG mit zu beachten:

- Die **örtliche Gewohnheit**: Ob ein neu erworbenes unbebautes Nachbargrundstück mit dem bisherigen bebauten Grundstück zu einer Einheit verbunden wird, hängt von der örtlichen Gewohnheit ab (grob gesagt: in einer Villengegend evtl. Verschmelzung zu einer wirtschaftlichen Einheit, in einer Reihenhaussiedlung bleibt die Baulücke regelmäßig eine wirtschaftliche Einheit für sich).
- Die **tatsächliche Übung**: Ob Geld bei der wirtschaftlichen Einheit des Gewerbebetriebs gemäß § 95 BewG oder als Privatvermögen (übriges Vermögen) erfasst wird (wichtig z. B. wegen der Freibeträge bei der Erbschaftsteuer), hängt u. a. davon ab, ob es auf einem betrieblichen Konto oder auf einem privaten Konto einbezahlt ist.
- Die **Zweckbestimmung**: Geld, das auf einem betrieblichen Konto ruht, gehört dennoch zum übrigen Vermögen, wenn über das Geld bereits für private Zwecke verfügt ist (z. B. wenn der Unternehmer einen Scheck für Möbel seines Wohnzimmers ausgestellt hat).
- Die **wirtschaftliche Zusammengehörigkeit**: Ein benachbartes Garagengrundstück ist in die wirtschaftliche Einheit des Grundstücks mit dem Wohngebäude einzubeziehen (vgl. z. B. A 4 Abs. 1 Sätze 5 und 6 BewR Gr).