



**TAXACADEMY**

Skript zum Online-Training

**Erbschaftsteuer III**

Bewertung Grundvermögen

Rechtsstand: Februar 2019

In Kooperation mit



# Inhalt

<b>1</b>	<b>Notwendigkeit der Bewertung von Grundvermögen .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Feststellungsverfahren .....</b>	<b>2</b>
<b>3</b>	<b>Grundvermögen – Begriffserklärung und Abgrenzungen .....</b>	<b>4</b>
3.1	Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit .....	4
3.2	Unbebaute Grundstücke .....	5
3.2.1	Definition .....	5
3.3	Bebaute Grundstücke.....	7
3.3.1	Definition .....	7
3.3.2	Bewertungsverfahren – Überblick.....	7
3.3.3	Vergleichswertverfahren .....	10
3.3.4	Ertragswertverfahren .....	12
3.3.4.1	Ermittlung des Rohertrags .....	13
3.3.4.2	Ermittlung der Restnutzungsdauer .....	15
3.3.4.3	Ermittlung der Bewirtschaftungskosten.....	18
3.3.4.4	Bodenwertverzinsung .....	19
3.3.4.5	Vervielfältiger.....	20
3.3.4.6	Ermittlung des Ertragswerts .....	20
3.3.5	Sachwertverfahren.....	23
3.3.5.1	Ermittlung der Regelherstellungskosten.....	24
3.3.5.2	Baupreisindex .....	26
3.3.5.3	Ermittlung der Brutto-Grundfläche .....	27
3.3.5.4	Alterswertminderung.....	28
3.3.5.5	Wertzahlen - Vom vorläufigen Sachwert zum Grundbesitzwert .....	29
<b>4</b>	<b>Erbbaurechte .....</b>	<b>32</b>
4.1	Definition .....	32
4.2	Bewertung des Erbbaurechts .....	32
4.2.1	Vergleichswertverfahren als Grundsatz .....	32
4.2.2	Nachrangige Bewertung nach Maßgabe des § 193 Abs. 2 bis 5 BewG .....	33
4.3	Bewertung des Erbbaugrundstücks .....	38
4.3.1	Vergleichswertverfahren als Grundsatz .....	38
4.3.2	Nachrangige Bewertung nach Maßgabe des § 194 Abs. 2 BewG .....	38

<b>5</b>	<b>Gebäude auf fremdem Grund und Boden .....</b>	<b>43</b>
5.1	Definition .....	43
5.2	Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden .....	43
5.3	Bewertung belasteter Grundstücke .....	44
<b>6</b>	<b>Grundstücke im Zustand der Bebauung .....</b>	<b>46</b>
6.1	Definition .....	46
6.2	Bewertung.....	47
<b>7</b>	<b>Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts .....</b>	<b>49</b>
7.1	Problematik .....	49
7.2	Nachweismöglichkeiten .....	49
	<b>Haftungsausschluss .....</b>	<b>III</b>
	<b>Copyright .....</b>	<b>III</b>

# 1 Notwendigkeit der Bewertung von Grundvermögen

- 1 Insbesondere beim Eigentumswechsel von Grundvermögen ist für steuerliche Zwecke regelmäßig eine Bewertung des übergehenden Vermögens vorzunehmen. Dazu enthält das **Bewertungsgesetz** (BewG) eine Reihe von spezifischen Bewertungsvorschriften, die unter anderem zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken und darüber hinaus auch zwischen den verschiedenen Arten bebauter Grundstücke unterscheiden. Auf diesen Regelungskomplex greift zunächst das **Grunderwerbsteuergesetz** (GrEStG) zur Ermittlung der (Ersatz-) Bemessungsgrundlage in Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG zurück. Darüber hinaus dienen diese Bewertungsvorschriften der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs im Rahmen der **Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer**, sofern das Eigentum an einem Grundstück im Wege des Erwerbs von Todes wegen oder der Schenkung unter Lebenden übertragen wird. Dies gilt nicht nur für die Vererbung oder Schenkung eines sich im Besitz des Erblassers bzw. Schenkers befindlichen Grundstücks, sondern gleichermaßen für **mittelbare Grundstücksschenkungen**<sup>1</sup> (R E 9.1 Abs. 2 ErbStR). **Bedarfsbewertung**
- 2 Die ursprünglich vorgesehene Grunderwerbsteuerliche Ersatzbemessungsgrundlage wurde durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit Beschluss vom 23.6.2015 als verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber reagierte, indem er rückwirkend ab 1.1.2009 den Grundbesitzwert i.S.d. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG als Ersatzbemessungsgrundlage vorschrieb. Seither gilt sowohl **für Zwecke der Grunderwerbsteuer als auch für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ein einheitliches Feststellungsverfahren**.
- 3 Auch die Erbschaftsteuer enthält in § 12 Abs. 3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) einen direkten Verweis auf den Grundbesitzwert i.S.d. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG für die Bewertung von **inländischem Grundbesitz**. Ausländischer Grundbesitz wird ebenso wie ausländisches Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 7 ErbStG nach Maßgabe des § 31 BewG bewertet.<sup>2</sup> Allerdings wird ungeachtet der unterschiedlichen Bewertungsregelungen im Rahmen des Bewertungsgesetzes grundsätzlich eine Ermittlung des Bewertungsgegenstands mit dem **gemeinen Werts** i.S.d. § 9 BewG angestrebt.<sup>3</sup> **Gemeiner Wert als einheitlicher Maßstab**

---

<sup>1</sup> Eine solche liegt gem. R E 7.3 Abs. 1 ErbStR vor, „wenn dem Bedachten nach dem erkennbaren Willen des Zuwendenden im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung ein bestimmtes Grundstück oder Gebäude verschafft werden soll“.

<sup>2</sup> Gemäß § 151 Abs. 4 BewG unterliegt ausländisches Vermögen nicht der gesonderten Feststellung.

<sup>3</sup> Zu beachten ist allerdings, dass im EU- bzw. EWR-Ausland belegene Grundstücke nach dem EuGH-Urteil v. 17.1.2008 (Rs. C-256/06, *Jäger*, EU:C:2008:20), nicht mehr nach Maßgabe des § 31 BewG, sondern analog zu inländischem Vermögen mit einem „besonderen Bewertungsverfahren“ zu bewerten sind.

## 2 Feststellungsverfahren



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:  
**3 praktische Übungen**

- 4 Die Grundbesitzwerte sind gem. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG **gesondert festzustellen** (§ 179 AO), wenn die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung von Bedeutung sind. Für Zwecke der Erbschaftsteuer sind im Feststellungsbescheid für Grundbesitzwerte auch Feststellungen
- Gesonderte Feststellung**
- ▶ über die **Art der wirtschaftlichen Einheit**, d. h. um welche Grundstücksart es sich handelt, sowie
  - ▶ über die **Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit**, d. h. wem diese (fortan) zuzurechnen ist (z.B. dem Erben als Erwerber)
- zu treffen. Gem. § 151 Abs. 5 BewG sind auch Grundbesitzwerte für Zwecke der Grunderwerbsteuer gesondert festzustellen, wenn sie für diese von Bedeutung sind.
- Erwerben mehrere Personen Eigentum an dem zu bewertenden Grundstück, ist gem. § 3 BewG auch der dem einzelnen Erwerber zuzurechnende Anteil festzustellen. Sofern innerhalb eines Jahres erneut eine Bewertung desselben Grundvermögens erforderlich ist, sind gem. § 151 Abs. 3 BewG die bereits festgestellten Werte zugrunde zu legen, sofern sich die für die Bewertung maßgeblichen Verhältnisse im Wesentlichen nicht verändert haben.
- 5 Grundbesitzwerte sind gemäß § 157 Abs. 1 BewG unter Berücksichtigung der **tatsächlichen Verhältnisse** (bspw. Bebauungszustand und Alter des Gebäudes) und der **Wertverhältnisse** (bspw. Bodenrichtwert) am Bewertungsstichtag festzustellen. Der **Bewertungsstichtag** i.S.d. § 11 ErbStG ist im Falle der Erbschaft gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Todestag des Erblassers und im Schenkungsfall gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG der Tag der Ausführung der Schenkung. Für Zwecke der Grunderwerbsteuer entsteht die Steuer mit Verwirklichung des Tatbestands (§ 38 AO), sofern nicht ein besonderer Fall des § 14 GrEStG<sup>4</sup> vorliegt.
- Stichtagsbetrachtung**
- 6 Die **örtliche Zuständigkeit** für die gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten ergibt sich aus § 152 Nr. 1 i.V.m. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG und obliegt dem Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück bzw. – bei Berührung mehrere Bezirke – dessen wertvollster Teil liegt. Die **Erklärungspflicht** ist in § 153 BewG normiert. Das örtlich zuständige Finanzamt kann von jedem Beteiligten, für dessen Besteuerung die gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Abs. 1 S. 1 BewG). Die Erklärung durch einen Beteiligten hat gem. § 153 Abs. 4 S. 2 BewG grundsätzlich befreiende Wirkung für die übrigen Beteiligten, sofern es sich nicht um Erbbaurechtsfälle handelt (§ 153 Abs. 2 S. 4 BewG).
- Zuständigkeit und Erklärungspflicht**

<sup>4</sup> § 14 GrEStG regelt die abweichende Entstehung der Steuer in Fällen, in denen bspw. die Wirksamkeit des Erwerbsvorgangs vom Eintritt einer Bedingung abhängt (vgl. § 14 Nr. 1 GrEStG).

- 7 Für die **Bewertung** von Grundvermögen verweist § 157 Abs. 3 BewG ferner auf die §§ 159 und 176 bis 198 BewG, welche die verschiedenen Grundstücksarten sowie die in Abhängigkeit davon anzuwendenden Bewertungsverfahren normieren. Daneben gewährt **§ 198 BewG** dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, einen unter dem Steuerwert liegenden **tatsächlichen gemeinen Wert** nachzuweisen.

### 3 Grundvermögen – Begriffserklärung und Abgrenzungen



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:  
**7 praktische Übungen**

#### 3.1 Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit

8 Die zu bewertende **wirtschaftliche Einheit** des Grundvermögens i.S.d. § 2 BewG ist das **Grundstück**. In diesem Sinne ist das Grundstück nicht gleichzusetzen mit dem Begriff des Grundstücks i.S.d. Bürgerlichen Rechts.<sup>5</sup> Zum Grundvermögen gehören gem. § 176 BewG:

- ▶ Grund und Boden,<sup>6</sup>
- ▶ Gebäude,<sup>7</sup>
- ▶ Sonstige Bestandteile,<sup>8</sup>
- ▶ Zubehör,<sup>9</sup>
- ▶ Erbbaurechte,<sup>10</sup>
- ▶ Wohnungs- und Teileigentum sowie<sup>11</sup>
- ▶ Wohnungs- und Teilerbbaurechte,<sup>12</sup>

soweit es sich **nicht** um land- und forstwirtschaftliches Vermögen i.S.d. §§ 158 und 159 BewG oder um **Betriebsgrundstücke** i.S.d. § 99 BewG handelt. Zu den **sonstigen Bestandteilen** gehören bspw. Außenanlagen, Hof- und Wegbefestigungen, Gartenhäuser sowie Einfriedungen<sup>13</sup>. Unter den Begriff des **Zubehörs** können z.B. Einbauschränke, Heizöl, eingebaute Beleuchtung oder Lautsprecher subsumiert werden.

9 Sofern sich auf bzw. im Grundvermögen **Bodenschätze** oder **Betriebsvorrichtungen**<sup>14</sup> befinden, sind diese gem. § 176 Abs. 2 S. 1 BewG in die Wertermittlung des Grundvermögens **nicht einzubeziehen**. Von den Betriebsvorrichtungen abzugrenzen und in die Bewertung einzubeziehen sind solche Bauteile, die nicht lediglich der Betriebsanlage dienen bzw. einen doppelten Zweck erfüllen (§ 176 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 BewG).

**Beispiel:** Auf einem zu bewertenden bebauten Grundstück befindet sich ein Lastenkran, für dessen Sicherung besondere Verstreben sowie Verstärkungen im Boden und der Decke des Gebäudes eingefügt wurden. Der Lastenkran stellt eine Betriebsvorrichtung dar und ist nicht in die Wertermittlung des Grundstücks einzubeziehen. Die Verstärkungen in



<sup>5</sup> R B 176.2 Abs. 1 ErbStR.

<sup>6</sup> § 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

<sup>7</sup> § 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

<sup>8</sup> § 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

<sup>9</sup> § 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

<sup>10</sup> § 176 Abs. 1 Nr. 2 BewG.

<sup>11</sup> § 176 Abs. 1 Nr. 3 BewG.

<sup>12</sup> § 176 Abs. 1 Nr. 3 BewG.

<sup>13</sup> Einfriedungen sind Grundstücksaufbauten, die das Grundstück im weitesten Sinne sichern sollen. Zu den Einfriedungen zählen bspw. Zäune und Mauern unterschiedlichster Art.

<sup>14</sup> Betriebsvorrichtungen sind Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Legaldefinition in § 176 Abs. 2 Nr. 2 BewG sowie § 68 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BewG).

Boden und Decke sowie die an dem Gebäude angebrachten Verstreben sind hingegen als Gebäudebestandteile zu berücksichtigen.

## 3.2 Unbebaute Grundstücke

### 3.2.1 Definition

10 § 178 Abs. 1 S. 1 BewG definiert unbebaute Grundstücke als solche Grundstücke, auf denen sich **keine benutzbaren Gebäude** befinden. Die Benutzbarkeit ist grundsätzlich ab dem Zeitpunkt der **Bezugsfertigkeit** eines Gebäudes gegeben. Dabei ist auf das **gesamte Gebäude** abzustellen. Ein Gebäude ist bezugsfertig, wenn es den zukünftigen Bewohnern oder Nutzern nach objektiven Maßstäben zugemutet werden kann, das Gebäude zu benutzen. Dazu müssen alle wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sein. Noch ausstehende geringfügige Restarbeiten (z. B. Schönheitsreparaturen und kleinere Malerarbeiten) sind jedoch unschädlich. Für die Beurteilung ist auch irrelevant, ob bereits eine Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde erfolgt ist. Der **Bezug** eines Gebäudes begründet allerdings die **unwiderlegbare Vermutung** der Bezugsfertigkeit.<sup>15</sup>

**Bezugsfertigkeit**

11 Sofern das Gebäude **auf Dauer keiner Nutzung mehr** zugeführt werden kann (d.h. dauerhaft unbenutzbar ist) und sich keine weiteren benutzbaren Gebäude auf dem Grundstück befinden, gilt das Grundstück gem. § 178 Abs. 2 BewG als **unbebaut**. Dies kann sich bspw. als Folge von **Zerstörung** (z. B. Brand oder Erdbeben) oder **Gebäudeverfall** ergeben, sofern die **Bausubstanz des gesamten Gebäudes** vom Verfall betroffen ist. In Abgrenzung dazu wirken sich behebbare Baumängel oder Bauschäden regelmäßig nur vorübergehend auf die Benutzbarkeit aus und betreffen nicht unmittelbar die Bausubstanz.<sup>16</sup>

**Dauerhafte  
Unbenutzbarkeit**

**Beispiel:** Auf einem zu bewertenden Grundstück befindet sich eine Scheune. Das Dach und eine der Außenwände der Scheune wurden durch einen schweren Sturm fast vollständig zerstört, sodass die Scheune entgegen ihrer früheren Verwendung derzeit nicht mehr als Lagerfläche nutzbar ist.



**Lösung:** Da die Scheune keiner Zweckverwendung dienlich ist, stellt diese kein benutzbares Gebäude i.S.d. § 178 Abs. 1 S. 1 BewG dar. Es handelt sich um ein unbebautes Grundstück i.S.d. § 178 BewG, da sich neben der Scheune keine anderen Gebäude auf dem Grundstück befinden.

12 Die Bewertung unbebauter Grundstücke erfolgt nach Maßgabe des **§ 179 BewG**. Diese umfasst den Wert des **Grund und Bodens**, welcher sich wiederum nach der **Fläche** und den **Bodenrichtwerten** i.S.d. § 196 des Baugesetzbuchs bestimmt. Die Bodenrichtwerte stellen durchschnittliche Lagewerte dar, welche auf Grundlage von Kaufpreissammlungen und unter Berücksichtigung des jeweiligen Entwicklungszustands (z. B. land- und forstwirtschaftliche Flächen, Bauerwartungsland oder baureifes Land) ermittelt werden.<sup>17</sup>

**Bodenrichtwerte**

13 Um eine flächendeckende Ermittlung der Bodenrichtwerte zu erreichen, bildet der Gutachterausschuss **Richtwertzonen**, welche ihrer Nutzungsart und ihrem Nutzungsmaß nach vergleichbare Gebiete umfassen. Eine große Bedeutung ist dabei den **wertbeeinflussenden Merkmalen**

**Wertbeeinflussende  
Merkmale**

<sup>15</sup> R B 178 Abs. 2 ErbStR.

<sup>16</sup> R B 178 Abs. 4 ErbStR.

<sup>17</sup> R B 179.1 Abs. 1 ErbStR.



## Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

## Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH  
**[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)**