

E. Bemessungsgrundlage: Steuerpflichtiger Erwerb

Steuerobjekt ist der steuerpflichtige Erwerb. Dieser stellt die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Steuer dar (§ 19 Abs. 1 ErbStG). Was als steuerpflichtiger Erwerb gilt, regelt § 10 ErbStG. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gemäß § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht nach §§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17, 18 ErbStG steuerfrei ist. **309**

Maßgeblich ist nach § 11 ErbStG die Bereicherung im Zeitpunkt des Entstehens der Steuer (§ 9 ErbStG). Was die Bereicherung des Erwerbers ist, ist zunächst abhängig davon, welcher steuerpflichtige Vorgang i.S.v. § 1 Abs. 1 ErbStG gegeben ist. Für Vorgänge i.S.v. § 3 ErbStG enthält § 10 S. 2 ErbStG eine Sonderregel. Für die Zweckzuwendung folgt eine Sonderregelung in § 10 Abs. 1 S. 5 ErbStG. Für Fälle des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG enthält § 10 Abs. 1 S. 7 ErbStG eine weitere Regelung. Keine Sonderregel enthält das Gesetz für steuerpflichtige Schenkungsvorgänge gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Nach h.M. sind insoweit jedoch die Regeln für die Ermittlung der Bereicherung bei Erwerben von Todes wegen entsprechend anzuwenden, soweit es keinen sachlichen Grund für eine unterschiedliche Behandlung gibt.¹⁵ **310**

I. Steuerpflichtiger Vorgang nach § 3 ErbStG

In den Fällen des § 3 ErbStG bzw. bei Schenkungen unter Lebenden i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gilt als Bereicherung gemäß bzw. entsprechend § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt, die nach § 10 Abs. 3–9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden. Aus dieser sperrigen Begriffsbestimmung ergibt sich folgendes **311**

Berechnungsschema

Wert des gesamten Vermögensanfalls

./. Wert der abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten

= Bereicherung des Erwerbers

./. sachliche Steuerbefreiungen nach §§ 5, 13, 13a, 13c, 13d, 18 ErbStG

./. persönliche Steuerbefreiungen, §§ 16, 17 ErbStG

= steuerpflichtiger Erwerb i.S.v. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG
abgerundet auf volle 100 € (§ 10 Abs. 1 S. 6 ErbStG)

= Bemessungsgrundlage i.S.v. § 19 ErbStG

¹⁵ Birk/Desens/Tappe Steuerrecht, Rn. 1545.

1. Wert des Vermögensanfalls

- 312** Der Vermögensanfall muss für Zwecke der Erbschaftsbesteuerung bewertet werden. Hierzu verweist § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG auf § 12 ErbStG. Nach § 12 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den §§ 1–16 BewG (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Soweit aber in § 12 Abs. 2–7 ErbStG eine besondere Bewertung vorgeschrieben ist, hat diese Vorrang (lex-specialis-Grundsatz).
- 313** Gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 BewG ist somit grundsätzlich der gemeine Wert maßgeblich.



Gemeiner Wert ist nach § 9 Abs. 2 BewG der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des jeweiligen Wirtschaftsguts erzielbare Veräußerungspreis.

314 JURIQ-Klausurtipp

Ausgangspunkt jeder Vermögensbewertung ist eine Kategorisierung der jeweils zu bewertenden Vermögensart. Es sind folgende Vermögensarten zu unterscheiden:

- Anteile an Kapitalgesellschaften: Bewertung nach § 12 Abs. 2 ErbStG
- Inländischer Grundbesitz: Bewertung nach § 12 Abs. 3 ErbStG
- Bodenschätze: Bewertung nach § 12 Abs. 4 ErbStG
- Inländisches Betriebsvermögen: Bewertung nach § 12 Abs. 5 ErbStG
- Ausländischer Grundbesitz und ausländisches Betriebsvermögen: Bewertung nach § 12 Abs. 7 ErbStG
- Sonstiges Vermögen: Bewertung nach § 12 Abs. 1 ErbStG

Klausurrelevanz kommt nur der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, von inländischem Grundbesitz, von inländischem Betriebsvermögen und von sonstigem Vermögen zu.

a) Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

- 315** Nach § 12 Abs. 2 ErbStG sind Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BewG festzustellen ist, mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. Diese Regelung erfordert zwei Bearbeitungsschritte. Zum Ersten muss geprüft werden, ob es sich um Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BewG festzustellen ist. Zum Zweiten muss der Wert angesetzt werden, der auf den Bewertungsstichtag festgestellt wurde.

aa) Anteile mit feststellungspflichtigem Wert

- 316** Nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BewG ist der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.v. § 11 Abs. 2 BewG gesondert festzustellen. Anteile an Kapitalgesellschaften i.S.v. § 11 Abs. 2 BewG sind Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter § 11 Abs. 1 BewG fallen. Unter § 11 Abs. 1 BewG fallen alle Wertpapiere und Schuldbuchforderungen, die am Bewertungsstichtag an einer deutschen Börse zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind. Eine gesonderte Feststellung des Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BewG ist folglich dann vorzunehmen, wenn es sich um Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, die nicht an einer deutschen Börse zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind. Sollte eine solche Handelszulassung gegeben sein, so wird dies im Sachverhalt der Klausur aus-

drücklich angegeben werden (Ausnahmefall). Finden sich keine entsprechenden Angaben im Klausursachverhalt, so kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass es sich nicht um Anteile i.S.v. § 11 Abs. 1 BewG handelt (Regelfall). In Klausuren geht es häufig um GmbH-Anteile, die nicht im regulierten Börsenhandel zugelassen sind.

bb) Bewertung

In der Regel wird im Klausursachverhalt noch keine Bewertung erfolgt sein. Die Bewertung muss dann vom Bearbeiter/der Bearbeiterin vorgenommen werden. Die maßgebliche materielle Vorschrift über die Bewertung enthält § 157 Abs. 4 BewG. Bei der Anwendung dieser Vorschrift ist wie folgt vorzugehen: 317

- Zunächst muss der Bewertungsstichtag festgelegt werden. Bewertungsstichtag ist nach § 11 ErbStG stets der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. Wann die Steuer entsteht, regelt § 9 ErbStG.
- Sodann ist das Bewertungsziel zu bestimmen. Dies ist stets der gemeine Wert, vgl. § 11 Abs. 2 S. 1 BewG. Gemeiner Wert ist nach der Legaldefinition des § 9 Abs. 2 S. 1 BewG der Wert, der sich aus dem Preis ergibt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.
- Anschließend ist das Bewertungsverfahren festzulegen, um den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis zu ermitteln. In erster Linie muss nach § 11 Abs. 2 S. 2 Var. 1 BewG auf den Preis abgestellt werden, der sich aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten lässt, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Finden sich keine entsprechenden Angaben über derartige Verkäufe im Klausursachverhalt oder sind solche Verkäufe zu lange her, muss entweder auf das sog. Ertragswertverfahren (§ 11 Abs. 2 S. 2 Var. 2 BewG) oder ein anderes anerkanntes Verfahren (§ 11 Abs. 2 S. 2 Var. 3 BewG) zurückgegriffen werden. In der Klausur wird regelmäßig das Ertragswertverfahren anzuwenden sein, da andere Verfahren kaum klausur geeignet sind.

b) Bewertung von inländischem Grundbesitz

Nach § 12 Abs. 3 ErbStG ist bei inländischem Grundbesitz der nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG festgestellte Wert maßgeblich. Die Regelung des § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG verweist für die Bewertung wiederum auf § 157 Abs. 1, Abs. 3 BewG, wo für die Durchführung der Bewertung die Vorschriften der §§ 176–198 BewG in Bezug genommen werden. 318

Nach der Ausgangsvorschrift in § 177 BewG ist auch bei Grundvermögen der gemeine Wert maßgeblich. Dieser muss je nach Art des Grundvermögens auf verschiedene Weisen ermittelt werden.

Bei unbebauten Grundstücken kommt es nach §§ 178, 179 BewG auf die Fläche und die Bodenrichtwerte an.

Bei bebauten Grundstücken i.S.v. § 180 BewG kommt es gemäß § 181 BewG auf die Art der Bebauung bzw. deren wirtschaftliche Nutzung an. Dabei gibt es drei verschiedene Verfahren:

- Vergleichswertverfahren (§§ 182 Abs. 2, 183 BewG)
- Sachwertverfahren (§ 182 Abs. 4 BewG)
- Ertragswertverfahren (§§ 182 Abs. 2, 184 BewG)

Der Steuerpflichtige hat nach § 198 S. 1 BewG stets die Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen als den, der sich aus der Anwendung der hier genannten Verfahren ergibt.

Beispiel Das geerbte Eigenheim des A ist nach dem einschlägigen gesetzlichen Bewertungsverfahren 1 000 000 € wert, obwohl es neben einem immissionsstarken Schrottplatz gelegen ist. A bringt ein Sachverständigengutachten bei, welches aufgrund dieser ungünstigen Grundstückslage einen gemeinen Wert von lediglich 400 000 € feststellt. Da die gesetzlich vorgesehenen Bewertungsverfahren keine Immissionen berücksichtigen, kommt hier das Sachverständigengutachten zu einem „richtigeren“ Ergebnis. ■

c) Bewertung von inländischem Betriebsvermögen

- 319** Gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG ist für inländisches Betriebsvermögen der nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 BewG festgestellte Wert maßgeblich. Unter das inländische Betriebsvermögen fällt nach §§ 95 ff. BewG nicht nur das betrieblich genutzte Vermögen von einzelnen Gewerbetreibenden und Personengesellschaften, sondern auch das Vermögen der Kapitalgesellschaften und das für ihren Beruf genutzte Vermögen der Freiberufler. Diese Gleichstellung dient der Rechtsformneutralität der Erbschaftsteuer.

Die Wertfeststellung erfolgt nach § 109 BewG. Demnach ist der gemeine Wert festzustellen. Hierfür ist gemäß § 109 Abs. 1 S. 2 die Regelung des § 11 Abs. 2 BewG entsprechend anzuwenden. Insbesondere kommt nach § 109 Abs. 1 S. 2 BewG i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 4 BewG das vereinfachte Ertragswertverfahren gemäß §§ 199–203 BewG in Betracht.

d) Bewertung von sonstigem Vermögen

- 320** Börsennotierte Wertpapiere sind nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 1 BewG mit dem niedrigsten Tageskurswert am Bewertungsstichtag zu bewerten. Forderungen sind gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 BewG mit dem Nennwert anzusetzen. Renten und Nutzungen sind über § 12 Abs. 1 ErbStG gemäß §§ 13–16 BewG zu bewerten.

2. Wert der abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten

- 321** Gemäß § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG sind die nach § 10 Abs. 3 bis Abs. 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten abzuziehen. Soweit Verbindlichkeiten demnach dem Grunde nach abziehbar sind, muss ihre Höhe durch Bewertung ermittelt werden. Gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 BewG sind Schulden grundsätzlich mit ihrem Nennwert anzusetzen.

Beispiel A erbt von X ein Grundstück (festgestellter Wert: 1 000 000 €) sowie eine Darlehensschuld der finanzierenden Bank in Höhe von 300 000 €. A rechnet mit einer Erbschaftsteuer in Höhe von mindestens 50 000 €.

Die Erbschaftsteuer ist nach § 10 Abs. 8 ErbStG nicht abziehbar. Der Nennwert der abziehbaren Verbindlichkeit gegenüber der Bank beläuft sich auf 300 000 €, so dass der Nachlasswert 700 000 € beträgt. ■

3. sachliche Steuerbefreiungen

- 322** Sachliche Steuerbefreiungen knüpfen an die Art des zugewendeten Vermögens an. Es handelt sich um die Regelungen der §§ 13 bis 13d ErbStG.

a) allgemeine sachliche Steuerbefreiungen

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 18 ErbStG enthält eine Vielzahl von systematisch nicht zusammengehörigen, teils verfassungsrechtlich bedenklichen Steuerbefreiungen. **323**

b) Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen

Die §§ 13a, 13b, 13c ErbStG enthalten Regelungen über die teilweise Steuerbefreiung von Betriebsvermögen, welche immer wieder politisch und verfassungsrechtlich diskutiert wird, da sie zu einer Bevorzugung der Übertragung von Betriebsvermögen führt. Die Steuerbefreiung soll die Fortführung von Unternehmen im Übertragungsfall erleichtern, indem der Empfänger nicht mit der vollen Erbschaftsteuer belastet wird. Dabei soll aber nicht das gesamte Betriebsvermögen begünstigt werden, da es sich beim gewillkürten Betriebsvermögen oftmals um Gegenstände handelt, die ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen. Deswegen sieht das Gesetz zunächst eine pauschalierte Begünstigung von lediglich 85 % vor. Auch soll in erster Linie das Produktivvermögen und nicht das sog. Verwaltungsvermögen begünstigt werden. § 13b ErbStG regelt im Einzelnen, was zum begünstigten Vermögen gehört. **324**

**c) Steuerbefreiungen für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke**

Die Regelung des § 13d ErbStG sieht schließlich eine teilweise Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke vor. Diese wird dadurch gewährt, dass vom festgestellten Grundstückswert 10 % abgezogen werden, so dass nur 90 % des Grundstückswert der Besteuerung unterliegen. **325**

4. persönliche Steuerbefreiungen

Sodann müssen die in § 16 und § 17 ErbStG genannten Freibeträge abgezogen werden. Bei den persönlichen Freibeträgen nach § 16 ErbStG ist jedoch zu beachten, dass diese nur einmal alle 10 Jahre gewährt werden (§ 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG). **326**

F. Berechnung der Steuer

Bei der Berechnung der Steuer muss zunächst § 14 ErbStG berücksichtigt werden. Werden innerhalb von 10 Jahren mehrere Zuwendungen gemacht, müssen diese zusammengerechnet werden. **327**

Der auf den steuerpflichtigen Erwerb anzuwendende Steuersatz nach § 19 ErbStG ergibt sich aus der Steuerklasse und dem Gesamtwert des steuerpflichtigen Erwerbs unter Berücksichtigung der Steuerermäßigung des § 19a ErbStG.

Online-Wissens-Check

Welche Bewertungsarten gibt es für die Bewertung von Grund und Boden?

Überprüfen Sie jetzt online Ihr Wissen zu den in diesem Abschnitt erarbeiteten Themen.

Unter www.juracademy.de/skripte/login steht Ihnen ein Online-Wissens-Check speziell zu diesem Skript zur Verfügung, den Sie kostenlos nutzen können. Den Zugangscode hierzu finden Sie auf der Codeseite.

