

1. Kapitel Bewertungsgesetz

I. Grundlagen

1. **Zweck und Anwendung des BewG.** Das Bewertungsgesetz sollte die Bewertung der Wirtschaftsgüter für das gesamte Steuerrecht einheitlich regeln. Es enthält gemeinsame Vorschriften für die Steuern, die nach einem ruhenden oder zugewendeten Bestand an Vermögen bemessen werden. Danach regelt es aktuell die Bewertung für die Grundsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Erbschafts- und Schenkungsteuer.

→ Weiterführende Informationen: Die Entwicklung des Bewertungsgesetzes

2. Aufbau des Gesetzes

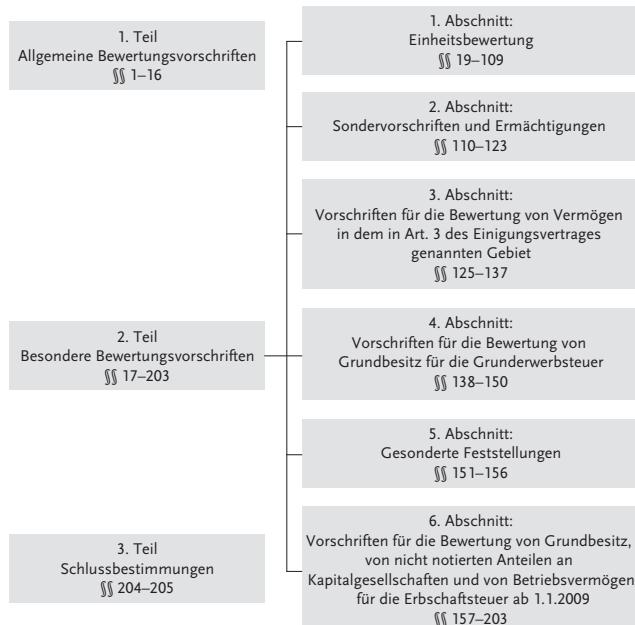


Abb. 1: Aufbau des BewG

- 3 Das geltende Bewertungsgesetz enthält im **ersten Teil** allgemeine Bewertungsvorschriften. Diese allgemeinen Bewertungsvorschriften in den §§ 2 bis 16 BewG gelten für alle Wertermittlungen für steuerliche Zwecke. Die Anwendung des allgemeinen Teils ist durch den Vorrang anderer Gesetze, die eigene Bewertungsvorschriften enthalten, und durch die Vorschriften des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes, in dem besondere Bewertungsvorschriften enthalten sind, eingeschränkt.
- 4 Der **zweite Teil** des Bewertungsgesetzes ist mehrfach untergliedert.
Der *erste Abschnitt* enthält die Einheitsbewertung. Sie gilt für den Grundbesitz in den alten Bundesländern. Die Einheitswerte für Grundbesitz bilden die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer.
- 5 Der **zweite Abschnitt** enthält Sondervorschriften und Ermächtigungen. Praktische Anwendung dabei hat § 121 BewG, in dem der Begriff des Inlandsvermögens definiert wird.
- 6 Der *dritte Abschnitt* wurde nach dem Einigungsvertrag für die Bewertung des Grundbesitzes in den neuen Bundesländern eingefügt. Dies war notwendig, weil in den neuen Bundesländern für den Grundbesitz nur Einheitswerte auf den 1.1.1935 festgestellt worden waren. Die Vorschrift hat ebenfalls nur Bedeutung für die Grundsteuer.
- 7 Im *vierten Abschnitt* sind die Vorschriften für die Bewertung des Grundbesitzes für die Erbschaftsteuer von 1996 bis 2008 enthalten. Sie gelten auch für die Grunderwerbsteuer. Ab 2009 gelten die Vorschriften dieses Abschnittes nur noch für die Grunderwerbsteuer. Die Bewertung für die Erbschaftsteuer ist in dem neu eingefügten sechsten Abschnitt enthalten.
- 8 Der *fünfte Abschnitt* handelt von der Durchführung der gesonderten Bewertung des Grundbesitzes, des Betriebsvermögens und der Anteile an Kapitalgesellschaften für die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer ab 2009. Der Gesetzgeber sieht darin eine Verwaltungserleichterung für die z. T. weit auseinanderliegenden Erbschaftsteuerfinanzämter. Die gesonderten Feststellungsbescheide sind dabei Grundlagenbescheide für die Festsetzung der Erbschaftsteuer.
- 9 Der *sechste Abschnitt* wurde durch das Erbschaftsteuerreformgesetz eingefügt. In den Vorschriften dieses Abschnittes wird die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens, des Betriebsvermögens und der Anteile an Kapitalgesellschaften geregelt mit dem Ziel, eine Bewertung zum gemeinen Wert (Verkehrswert) zu regeln.

Der **dritte Teil** des Bewertungsgesetzes enthält Schlussbestimmungen. Die unübersichtliche Anwendung des BewG ist in folgender Reihenfolge zu prüfen:

10

BewG – Prüfungsreihenfolge

1. Gibt es anzuwendende spezielle Vorschriften außerhalb des BewG (z. B. § 6 EStG)?
2. Verweist ein Steuergesetz ausdrücklich auf die Anwendung des BewG (z. B. § 12 ErbStG)?
3. Gelten besondere Bewertungsvorschriften des 2. Teils des BewG (z. B. §§ 157–203 BewG für die Erbschaftsteuer ab 1.1.2009)?
4. Soweit die Prüfung nach 1–3 nichts anderes ergibt, gelten die allgemeinen Bewertungsvorschriften (§§ 2–16 BewG).



II. Allgemeine Bewertungsvorschriften (§§ 1–16 BewG)

11

Die allgemeinen Bewertungsvorschriften gelten für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben. Sie gelten nicht, soweit im 2. Teil des Gesetzes (§§ 17–203 BewG) für bestimmte Steuern besondere Bewertungsmethoden enthalten sind. Dies ist z. B. für Zwecke der Erbschaftsteuer im 6. Abschnitt des zweiten Teils in den §§ 157–203 BewG geregelt worden. Sie gelten ebenfalls nicht, wenn Bewertungsvorschriften in Einzelsteuergesetzen unmittelbar enthalten sind. Dies gilt z. B. für die Bewertungsvorschriften des Ertragsteuerrechts (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) oder der Umsatzsteuer.

Jede Bewertung hat von drei Fragestellungen auszugehen:

12

1. Was wird bewertet? (Gegenstand der Bewertung)
2. Wann wird bewertet? (Zeitpunkt der Bewertung)
3. Wie wird bewertet? (Bewertungsmethode)

13

1. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit. § 2 BewG befasst sich mit dem „Was“ der Bewertung, dem Bewertungsgegenstand. Gegenstand der Bewertung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 BewG ist die wirtschaftliche Einheit. Das Bewertungsgesetz enthält keine Begriffsbestimmung. Es geht aber davon aus, dass eine wirtschaftliche Einheit durch die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern, durch die tatsächliche Nutzung der Wirtschaftsgüter im Wirtschaftsleben, bestimmt wird. Danach besteht eine wirtschaftliche Einheit aus einem oder mehreren Wirt-

schaftsgütern, die einem einheitlichen Zweck dienen und in einem objektiven Funktionszusammenhang stehen.

- 14** Die wirtschaftliche Einheit ist im Ganzen als Einheit zu bewerten, geregelt in § 2 Abs. 1 Satz 2 BewG. Einzelne Teile bilden lediglich unselbstständige Bewertungsposten. Ihre Summe ist nicht ohne weiteres gleich dem Wert der wirtschaftlichen Einheit. Dieser kann höher oder auch niedriger sein.
- 15** Bewertet werden nach § 2 Abs. 2 BewG nur die Wirtschaftsgüter, soweit sie einem Eigentümer oder den Eigentümern zugerechnet werden können. Der Eigentumsbegriff ist nach steuerlichen Maßstäben auszulegen. Als Eigentümer gilt auch ein wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne von § 39 AO, das Eigentum Mehrerer zu Bruchteilen und das Gesamthandseigentums.
- 16** **2. Die Berücksichtigung von Bedingungen und Befristungen.** Rechtsgeschäfte werden oft geschlossen mit dem Vorbehalt, dass die Wirkung erst eintreten bzw. wieder wegfallen soll, wenn ein bestimmtes Ereignis eintritt. Dabei ist unsicher, ob dieses Ereignis tatsächlich eintritt. Bedingungen können in zweifacher Form vereinbart sein:
- Eine **aufschiebende Bedingung** liegt vor, wenn die Rechtswirkung erst mit dem Ereignis eintritt.
 - Eine **auflösende Bedingung** liegt vor, wenn die Rechtswirkung bei Vertrag beginnen soll, aber mit Eintritt der Bedingung wieder beendet sein soll.
- 17** Aus dem Rechtsbegriff des § 158 BGB über aufschiebende und auflösende Bedingungen im Zivilrecht ergibt sich, dass nur die Rechtsfolge des Rechtsgeschäftes betroffen ist, nicht die Entstehung der Forderung bzw. Verbindlichkeit. Dem folgt die bewertungsrechtliche Behandlung der Bedingungen und Befristungen. Sie ist in §§ 4 bis 8 BewG geregelt.
- 18** Ein Erwerb unter einer aufschiebenden Bedingung wird erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eintritt (§ 4 BewG). Z. B. tritt eine Schenkung von Todes wegen erst ein, wenn das Ereignis, der Tod des Schenkers, eingetreten ist. Ein Erwerb unter einer auflösenden Bedingung wird wie ein unbedingtes Rechtsgeschäft behandelt (§ 5 Abs. 1 BewG). Allerdings muss bei Eintritt der Bedingung der Wert des Erwerbes u. U. neu ermittelt werden (§ 5 Abs. 2 BewG). § 5 Abs. 2 BewG gilt dabei nach dem Wortlaut nur für laufend veranlagte Steuern, nach dem Wegfall der Vermögenssteuer nur noch für die Grundsteuer. Für veranlagte Steuern muss daher das jeweilige Steuergesetz eine eigene Regelung enthalten. Dies ist für die Erbschaftsteuer in § 29 ErbStG geschehen.

Die folgende Tabelle fasst die Regelungen zu Bedingungen und Befristungen zusammen.

19

Tab. 1: Aufschiebende und auflösende Bedingungen

Gegenstand	Bedingung			
	aufschiebend		auflösend	
Erwerb (positive Wirtschaftsgüter)	§ 4 BewG		§ 5 BewG	
	vor Eintritt	nach Eintritt	vor Eintritt	nach Eintritt
Lasten	keine Berücksichtigung	Berücksichtigung ab Eintritt	Berücksichtigung wie unbedingt	§ 5 Abs. 2 BewG tatsächlicher Wert auf Antrag
§ 6 BewG	§ 7 BewG			
	vor Eintritt	nach Eintritt	vor Eintritt	nach Eintritt
keine Berücksichtigung	Berücksichtigung analog § 5 Abs. 2 BewG § 6 Abs. 2 BewG		Berücksichtigung wie unbedingt § 7 Abs. 1 BewG	Berücksichtigung § 7 Abs. 2 BewG

Beispiel:

20

1. Aufschiebend bedingter Erwerb/bedingte Last.

Der Erblasser E hat in seinem Testament dem Erben A die Verpflichtung auferlegt, dass B aus der Erbschaft 5.000 € zu zahlen hat, wenn B heiratet.

Die Forderung des B gegen A ist aufschiebend bedingt. Berücksichtigung des Erwerbs erst ab Eintritt der Bedingung.

Der Erbe A ist aufschiebend belastet. Berücksichtigung erst ab Eintritt auf Antrag (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 6 Abs. 2, 5 Abs. 2 BewG)

2. Auflösend bedingter Erwerb/bedingte Last.

Der Erblasser E hat bestimmt, dass seine Witwe und Alleinerbin die Hälfte des Nachlasses im Wert von 3 Mio. € an einen Dritten B herausgeben muss, wenn sie wieder heiratet. Die Hälfte des Erbes ist unbedingt, die andere Hälfte ist auflösend bedingt.

Bis zum Eintritt der Bedingung erfolgt die Besteuerung wie ein unbedingter Erwerb, d. h. A versteuert 3 Mio. €. Bei Eintritt der Bedingung erfolgt eine Änderung auf Antrag.