

BUNDESSTEUERBLATT

2023 / Nr. 10

Bewertungsgesetz

Gleich lautende Erlasse
der obersten Finanzbehörden der Länder
vom 20. März 2023

Anwendung der Vorschriften für die Bewertung des Grundvermögens im Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294)¹⁾

- AEBew JStG 2022 -

I. Einleitung

1

¹Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurden die Vorschriften des Sechsten Abschnitts des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes, insbesondere zur Bewertung des Grundvermögens im Ertrags- und Sachwertverfahren sowie zur Bewertung der Sonderfälle, an die Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Immobilien und der für die Wertermittlung erforderlichen Daten (Immobilienwertermittlungsverordnung - ImmoWertV) vom 14. Juli 2021, BGBl. I S. 2805, für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2022 angepasst. ²Infolge der Änderungen in den §§ 177, 181, 183, 184, 185, 187, 188, 189, 190, 191, 193, 194, 195 BewG sowie in den Anlagen 21 bis 25 BewG ergehen nachstehende Regelungen:

II. Allgemeines

Zu § 177 BewG

Bewertungsmaßstab (R B 177 ErbStR 2019)

2

¹Bei der Bewertung des Grundvermögens ist der gemeine Wert nach § 9 BewG zu Grunde zu legen. ²Dieser entspricht inhaltlich dem Verkehrswert (Marktwert) nach § 194 BauGB.

3

¹Bei den Bewertungen nach den §§ 182 bis 196 BewG sind die von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. BauGB ermittelten sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten im Sinne des § 193 Absatz 5 Satz 2 BauGB anzuwenden, wenn diese Daten unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Modellkonformität (> Rz. 6) als geeignet anzusehen sind. ²Zu den sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten gehören insbesondere Vergleichsfaktoren (§ 183 Absatz 2 BewG, § 20 ImmoWertV), Liegenschaftszinssätze (§ 188 Absatz 1 und 2 Satz 1 BewG, § 21 Absatz 1 und 2 ImmoWertV) und Sachwertfaktoren (§ 191 Satz 1 BewG, § 21 Absatz 1 und 3 ImmoWertV).

4

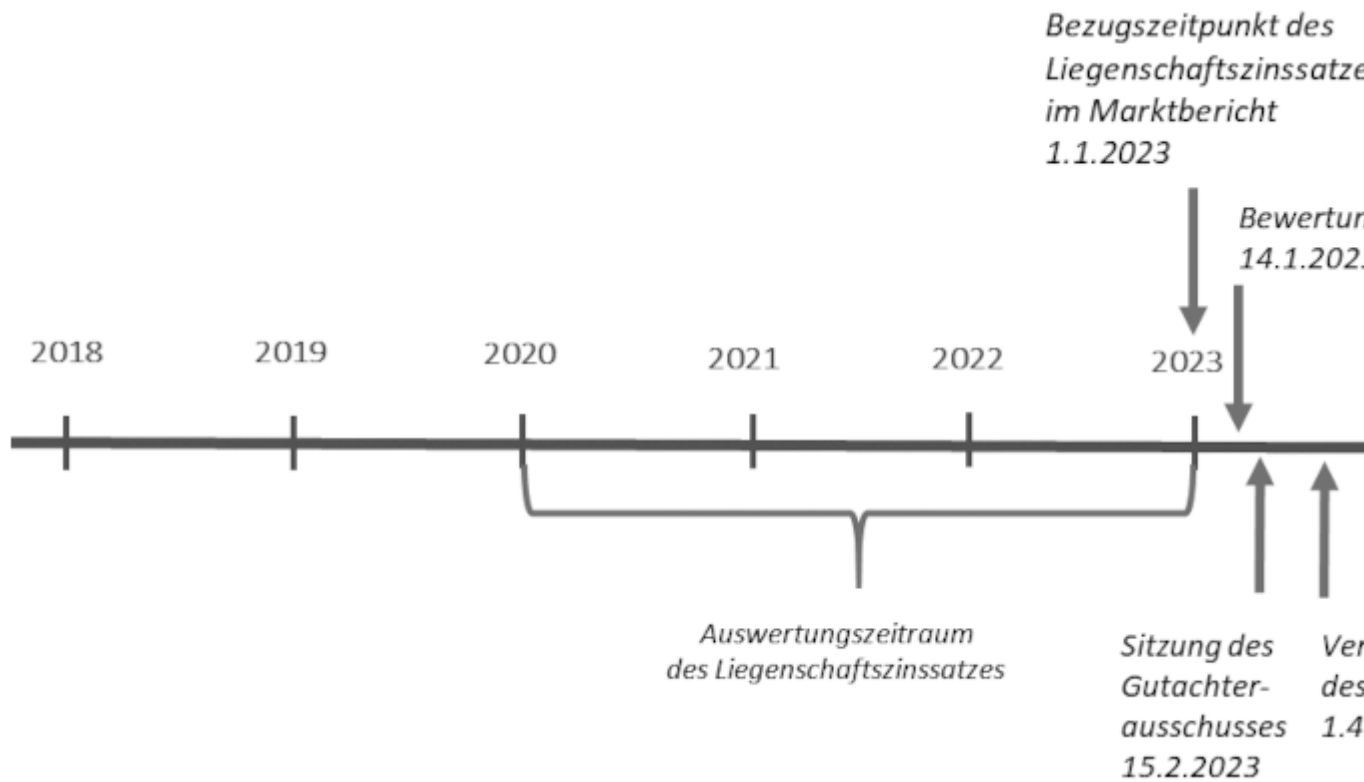
¹Hat der Gutachterausschuss die sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten im Sinne des § 193 Absatz 5 Satz 2 BauGB gemäß § 12 Absatz 1 Satz 3 ImmoWertV auf einen Stichtag bezogen, ist für deren Anwendung der letzte Stichtag vor dem Bewertungsstichtag maßgeblich, sofern dieser nicht mehr als drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag liegt. ²Liegt der Bezugsstichtag mehr als drei Jahre zurück oder ist kein Bezugsstichtag bestimmt, sind die sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten anzuwenden, die von den Gutachterausschüssen für den letzten Auswertungszeitraum abgeleitet werden, der vor dem Kalenderjahr endet, in dem der Bewertungsstichtag liegt. ³Diese Daten sind für längstens drei Jahre ab dem Ende des Kalenderjahres maßgeblich, in dem der vom Gutachterausschuss zugrunde gelegte Auswertungszeitraum endet. ⁴Bei einem Zeitraum von mehr als drei Jahren zwischen Bezugsstichtag oder Auswertungszeitraum und Bewertungsstichtag kann die Geeignetheit der Daten nicht mehr unterstellt werden. ⁵Nur soweit sich die maßgeblichen Wertverhältnisse nicht wesentlich geändert haben, können die Daten auch über einen längeren Zeitraum als drei Jahre hinaus angewendet werden.

5

Anwendung der Daten der Gutachterausschüsse

Beispiel:

Ein Gutachterausschuss hat mit dem Grundstücksmarktbericht 2023 Liegenschaftszinssätze veröffentlicht, die sich auf den 1. Januar 2023 beziehen. Der Gutachterausschuss hat hierfür Daten aus Kauffällen in den Jahren 2020 bis 2022 ausgewertet. Der Marktbericht wurde in einer Sitzung des Gutachterausschusses am 15. Februar 2023 beschlossen und am 1. April 2023 veröffentlicht. Der Bewertungsstichtag ist der 14. Januar 2023.



Für den Bewertungsstichtag 14. Januar 2023 ist der vom Gutachterausschuss auf den 1. Januar 2023 bezogene Liegenschaftszinssatz anzuwenden. Soweit nachfolgend keine weiteren Liegenschaftszinssätze vom Gutachterausschuss zur Verfügung stehen, können die auf den 1. Januar 2023 bezogenen Liegenschaftszinssätze für Bewertungsstichtage bis zum 1. Januar 2026 angewandt werden. Soweit sich die maßgeblichen Wertverhältnisse nicht wesentlich verändert haben, können diese Liegenschaftszinssätze auch noch über den 1. Januar 2026 hinaus angewendet werden.

6

¹Unter der Prämisse des Grundsatzes der Modellkonformität sind gemäß § 10 Absatz 1 Satz 1 ImmoWertV bei Anwendung der von den Gutachterausschüssen ermittelten sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten grundsätzlich dieselben Modelle und Modellansätze zu verwenden, die der Ermittlung dieser Daten zugrunde lagen. ²Durch die enge Anlehnung der Vorschriften für die Grundbesitzbewertung im BewG an die ImmoWertV ist hinreichend sichergestellt, dass die von den Gutachterausschüssen auf der Grundlage der ImmoWertV, insbesondere den Modellansätzen nach Anlage 1 bis 4 ImmoWertV, abgeleiteten sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten, für die Bewertungen nach den §§ 182 bis 196 BewG geeignet sind. ³Eine Ableitung der sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten durch die Gutachterausschüsse auf der Grundlage der Vorschriften des Bewertungsgesetzes ist nicht erforderlich. ⁴Soweit die Gutachterausschüsse z. B. auf der Grundlage der Übergangsregelung in § 53 Absatz 2 ImmoWertV bis zum Ablauf des 31. Dezember 2024 bei der Ermittlung der sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten die Gesamtnutzungsdauer abweichend von § 12 Absatz 5 Satz 1 und Anlage 1 ImmoWertV sowie die Restnutzungsdauer abweichend von § 12 Absatz 5 Satz 1 und Anlage 2 ImmoWertV ermitteln, bestehen keine Bedenken, die Geeignetheit anzunehmen.

7

¹Soweit in den §§ 179 und 182 bis 196 BewG nichts anderes bestimmt ist, werden Besonderheiten, wie z. B. die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, nicht berücksichtigt (§ 177 Absatz 4 Satz 1 BewG). ²Als derartige Besonderheiten sind insbesondere die besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale im Sinne des § 8 Absatz 3 ImmoWertV anzusehen.

III. Bebaute Grundstücke

Zu § 181 BewG

Grundstücksarten (R B 181.1 ErbStR 2019)

8

¹Bei bebauten Grundstücken wird nach § 181 BewG zwischen folgenden Grundstücksarten unterschieden:

Grundstücksart	Voraussetzungen
1. Ein- und Zweifamilienhäuser	— Wohngrundstücke mit bis zu zwei Wohnungen; — Mitbenutzung für betriebliche oder öffentliche Zwecke zu weniger als 80 Prozent — berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche — ist unschädlich, wenn dadurch nicht die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus wesentlich beeinträchtigt wird; — kein Wohnungseigentum nach Nummer 3.
2. Mietwohngrundstücke	— Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent — berechnet nach der Nutzfläche — Wohnzwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser im Sinne der Nummer 1 oder Wohnungseigentum nach Nummer 3 sind.
3. Wohnungs- und Teileigentum	— Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 WEG mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 2 WEG). — Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken bestimmten Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 3 WEG).
4. Geschäftsgrundstücke	— Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent — berechnet nach der Nutzfläche — eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum nach Nummer 3 sind.
5. gemischt genutzte Grundstücke	— Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden oder öffentlichen Zwecken dienen und keine Grundstücke im Sinne der Nummern 1 bis 4 sind.
6. sonstige bebaute Grundstücke	— Grundstücke, die nicht unter die Nummer 1 bis 5 fallen.

²Die Grundstücksart ist für die Zuordnung des Bewertungsverfahrens von entscheidender Bedeutung (§ 182 BewG, > R B 182 ErbStR 2019). ³Die Abgrenzung der Grundstücksarten ist nach dem Verhältnis der Wohn- und Nutzfläche vorzunehmen. ⁴Dabei sind Nutzflächen, die in einem Nutzungszusammenhang mit Wohnflächen stehen (z. B. Garagen, Kellerräume), nicht einzubeziehen. ⁵Maßgeblich ist die Wohnfläche nach der Wohnflächenverordnung (WoFIV). ⁶Ist die Wohnfläche bis zum 31. Dezember 2003 nach der II. Berechnungsverordnung (II. BV) berechnet worden, bleibt es bei dieser Berechnung (> § 5 WoFIV), soweit nach dem 31. Dezember 2003 keine baulichen Änderungen an dem Wohnraum vorgenommen worden sind, die eine Neuberechnung erforderlich machen. ⁷Abzustellen ist auf die tatsächliche Nutzung am Bewertungsstichtag.

9

¹Bei der Festlegung der Grundstücksart ist stets die gesamte wirtschaftliche Einheit zu betrachten. ²Dies gilt auch, wenn sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude oder Gebäudeteile unterschiedlicher Bauart oder Nutzung befinden.

10

¹§ 181 Absatz 9 BewG definiert die Wohnung im bewertungsrechtlichen Sinn für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer. ²Eine Wohnung ist danach in der Regel die Zusammenfassung mehrerer Räume, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist. ³Diese Räume müssen eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden und einen selbständigen Zugang haben. ⁴Außerdem ist erforderlich, dass die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Räume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. ⁵Die Wohnfläche soll mindestens 20 Quadratmeter aufweisen. ⁶Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob bei einer geringeren Wohnfläche nach der Verkehrsanschauung noch von einer Wohnung im bewertungsrechtlichen Sinn ausgegangen werden kann (z. B. bei sogenannten Tiny-Häusern, d. h. Kleinst- oder Mikrohäusern, Wohnungen in einem Studentenwohnheim). ⁷Wohnungen des Hauspersonals sind auch Wohnungen im bewertungsrechtlichen Sinn.

III.1. Bewertung im Vergleichswertverfahren

Zu § 183 BewG

Vergleichswertverfahren (R B 183 ErbStR 2019)

11

¹Bei der Anwendung des Vergleichswertverfahrens wird der Grundbesitzwert des zu bewertenden bebauten Grundstücks entweder aus Vergleichspreisen (> Rz. 12) für vergleichbare Grundstücke oder aus Vergleichsfaktoren (> Rz. 13) abgeleitet. ²Vergleichspreis-

und Vergleichsfaktorverfahren stehen gesetzessystematisch gleichrangig nebeneinander; es besteht ein Auswahlermessen. ³Der Vergleichswert bebauter Grundstücke umfasst den Boden- und Gebäudewert.

12

¹Im Vergleichspreisverfahren wird der Vergleichswert aus einer ausreichenden Zahl von geeigneten Vergleichspreisen ermittelt. ²Für die Ableitung der Vergleichspreise sind Kaufpreise solcher Grundstücke heranzuziehen, die mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmende Grundstücksmerkmale aufweisen (Vergleichsgrundstücke, § 183 Absatz 1 BewG). ³Eine hinreichende Übereinstimmung der Grundstücksmerkmale der Vergleichsgrundstücke liegt vor, wenn sie insbesondere hinsichtlich ihrer Lage, Art und Maß der baulichen Nutzung, Größe, Erschließungszustand, Gebäudeart und Alter des Gebäudes mit dem zu bewertenden Grundstück weitgehend übereinstimmen bzw. die Abweichungen in sachgerechter Weise (> Rz. 14) berücksichtigt werden können. ⁴Vorrangig ist auf die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise zurückzugreifen. ⁵Liegen mehrere Vergleichspreise vor, soll der Durchschnittswert angesetzt werden. ⁶Sofern der Gutachterausschuss nur Durchschnittskaufpreise (Kaufpreismittel) aus einer Vielzahl von Kauffällen einer Grundstücksart ohne Berücksichtigung unterschiedlicher wertbeeinflussender Grundstücksmerkmale abgeleitet hat, sind diese als Vergleichspreise nicht geeignet. ⁷Soweit von den Gutachterausschüssen keine Vergleichspreise vorliegen, kann das zuständige Finanzamt geeignete Vergleichspreise aus anderen Kaufpreissammlungen als nach § 195 BauGB berücksichtigen.

13

¹Anstelle von Vergleichspreisen können zur Ermittlung des Vergleichswerts auch Vergleichsfaktoren herangezogen werden, die vom Gutachterausschuss für Grundstückswerte für geeignete Bezugseinheiten, z. B. die Wohnfläche (Gebädefaktor) oder den erzielbaren jährlichen Ertrag (Ertragsfaktor), ermittelt und mitgeteilt werden (§ 183 Absatz 2 BewG). ²Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen ermittelten Vergleichsfaktoren nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG. ³Der Vergleichswert ergibt sich dann durch Vervielfachung der Bezugseinheit mit dem Vergleichsfaktor. ⁴Vergleichsfaktoren sind geeignet, wenn die Grundstücksmerkmale der ihnen zugrunde liegenden Grundstücke hinreichend mit denen des zu bewertenden Grundstücks übereinstimmen bzw. die Abweichungen in sachgerechter Weise (> Rz. 14) berücksichtigt werden können. ⁵Beziehen sich die Vergleichsfaktoren nur auf den Gebäudewert, ist der Bodenwert zusätzlich nach Maßgabe des § 179 BewG zu ermitteln.

14

¹Weichen die Grundstücksmerkmale der Vergleichsgrundstücke bzw. der den Vergleichsfaktoren zugrunde liegenden Grundstücke von den Grundstücksmerkmalen des zu bewertenden Grundstücks ab, so sind diese Abweichungen durch Zu- oder Abschläge nach Vorgabe des Gutachterausschusses für Grundstückswerte zu berücksichtigen. ²Besonderheiten, insbesondere die den Wert beeinflussenden Rechte und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, werden in dem typisierenden Vergleichswertverfahren nach § 183 Absatz 1 und 2 BewG nicht berücksichtigt (§ 177 Absatz 4 Satz 1 BewG).

III.2. Bewertung im Ertragswertverfahren

Zu § 184 BewG

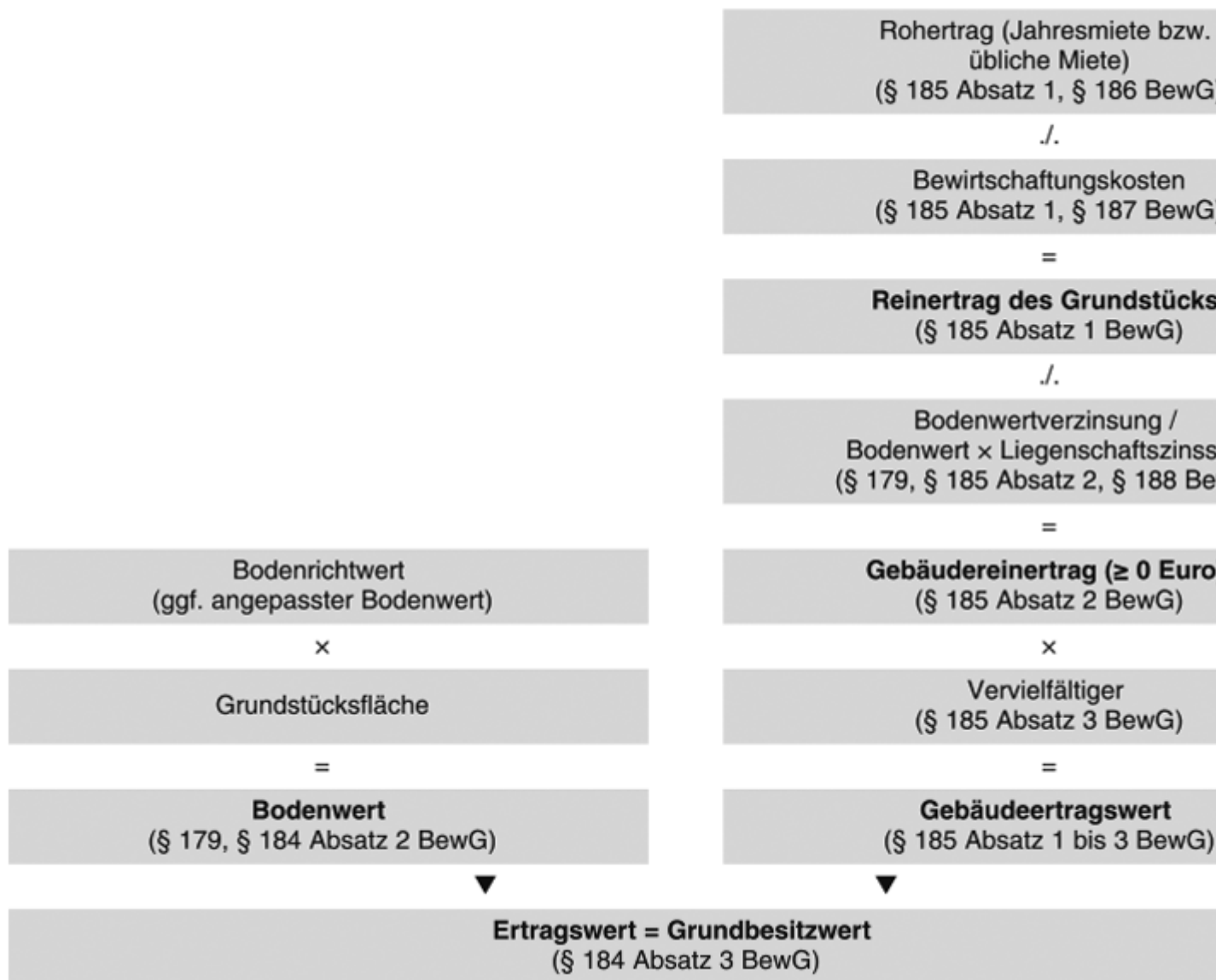
Allgemeine Grundsätze des Ertragswertverfahrens (R B 184 ErbStR 2019)

15

¹Im Ertragswertverfahren nach den §§ 184 bis 188 BewG wird der Grundbesitzwert (Ertragswert) aus der Summe von Bodenwert (Bodenertragswert) und Gebäudewert (Gebäudeertragswert) gebildet. ²Der Bodenwert ist wie bei einem unbebauten Grundstück nach Maßgabe des § 179 BewG zu ermitteln. ³Der Gebäudewert ist getrennt vom Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags zu bestimmen. ⁴Als Ertragswert (Grundbesitzwert) ist mindestens der Bodenwert anzusetzen. ⁵Der Wert der baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen ist mit dem ermittelten Ertragswert abgegolten (§ 184 Absatz 4 BewG).

16

Überblick über das Verfahren - Schema (H B 184 ErbStH 2019)



17

Bewertung im Ertragswertverfahren

Beispiel:

Der Grundbesitzwert (Ertragswert) für ein mit einem in 1983 erbauten Mehrfamilienhaus bebautes Mietwohngrundstück ist zum 1.2.2023 (Bewertungsstichtag) zu ermitteln. Das Mehrfamilienhaus hat eine Wohnfläche von insgesamt 900 m², die sich auf 10 Wohnungen verteilt. Im Untergeschoss des Hauses befinden sich 10 Tiefgaragenstellplätze. Der jährliche Rohertrag beträgt 86.400 EUR. Das Grundstück hat eine Fläche von 1.000 m² und der Bodenrichtwert beträgt 400 EUR/m². Vom Gutachterausschuss steht kein geeigneter Liegenschaftszinssatz im Sinne des § 177 Absatz 2 und 3 BewG zur Verfügung.

Rohrertrag

abzüglich Bewirtschaftungskosten (aus Anlage 23 BewG)

Verbraucherpreisindex Deutschland Oktober 2022 (2015 = 100) 122,2

Verbraucherpreisindex Deutschland Oktober 2001 (2015 = 100) 81,6

Verwaltungskosten:

344 EUR (230 EUR × 122,2/81,6) × 10 Wohnungen ./ 3.440 EUR

45 EUR (30 EUR × 122,2/81,6) × 10 Einstellplätze ./ 450 EUR

Instandhaltungskosten:

13,50 EUR (9 EUR × 122,2/81,6) × 900 m² Wohnfläche ./ 12.150 EUR

102 EUR (68 EUR × 122,2/81,6) × 10 Einstellplätze ./ 1.020 EUR

Mietausfallwagnis

2 % von 86.400 EUR (jährlicher Rohrertrag) ./ 1.728 EUR

Bewirtschaftungskosten

Reinertrag des Grundstücks

abzüglich Bodenwertverzinsung

Bodenwertverzinsung: 3,5 % × 400.000 EUR

Liegenschaftszinssatz (§ 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 BewG) 3,5 %

Bodenwert (1.000 m² × 400 EUR/m² Bodenrichtwert) 400.000 EUR

Gebäudereinertrag

Vervielfältiger (Anlage 21 BewG)

Liegenschaftszinssatz (§ 188 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 BewG) 3,5 %

Restnutzungsdauer (§ 185 Absatz 3 Satz 3 BewG) 40 Jahre

Bewertungsstichtag 2023

Bezugsfertigkeit des Gebäudes 1983

Alter des Gebäudes 40 Jahre

Gesamtnutzungsdauer (aus Anlage 22 BewG) 80 Jahre

Mindestrestnutzungsdauer nach § 185 Absatz 3 Satz 6 BewG ist überschritten (30 % von 80 Jahren = 24 Jahre)

Gebäudeertragswert

Bodenwert (1.000 m² × 400 EUR/m² Bodenrichtwert)

Ertragswert/Grundbesitzwert

Zu § 185 BewG

Restnutzungsdauer (R B 185.3 ErbStR 2019)

18

¹Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschied zwischen der typisierten Gesamtnutzungsdauer (> Rz. 19) und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. ²Das Alter des Gebäudes ist durch Abzug des Jahres der Bezugsfertigkeit des Gebäudes (Baujahr) vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen.

19

¹Die typisierte Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes ist der Anlage 22 BewG zu entnehmen. ²Sie richtet sich nach der Grundstücksart im Sinne des § 181 BewG und den in der Anlage 22 BewG ausgewiesenen Gebäudearten. ³Die Gesamtnutzungsdauer für nicht aufgeführte Gebäudearten ist aus der Gesamtnutzungsdauer vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten. ⁴Wird ein Gebäude mit

nichtselbständigen Gebäudeteilen unterschiedlich genutzt, ist die Wahl der maßgeblichen Gesamtnutzungsdauer entsprechend der Grundstücksart des § 181 BewG wie folgt vorzunehmen:

- ¹Handelt es sich bei der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit um ein Mietwohngrundstück, ist die typisierte Gesamtnutzungsdauer für Mietwohngrundstücke in Höhe von 80 Jahren anzunehmen. ²Dies gilt unabhängig davon, ob im Gebäude enthaltene Räume (z. B. Verkaufsräume oder Büros) für Zwecke genutzt werden, für die eine abweichende Gesamtnutzungsdauer anzunehmen wäre.

- ¹Handelt es sich bei der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit um ein Geschäftsgrundstück, das aus einem Gebäude mit nicht selbständigen Gebäudeteilen verschiedener Bauart oder Nutzung (z. B. geschossweise unterschiedliche Bauart, Tiefgarage unter Bankgebäude) besteht, ist zur Ermittlung einer einheitlichen Restnutzungsdauer die typisierte Gesamtnutzungsdauer für Geschäftsgrundstücke laut Anlage 22 zum BewG anzunehmen, die dem durch die Hauptnutzung des Gebäudes bestimmten Gesamtgepräge des Gebäudes entspricht. ²Dies gilt unabhängig davon, ob im Gebäude enthaltene Räume (z. B. Wohnungen) für Zwecke genutzt werden, für die eine abweichende Gesamtnutzungsdauer anzunehmen wäre. ³Ist keine der Nutzungen des Gebäudes prägend, ist für dieses Gebäude bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer von der durchschnittlichen Gesamtnutzungsdauer der jeweiligen Gebäudearten der Anlage 22 BewG auszugehen.

- ³Handelt es sich bei der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit um ein gemischt genutztes Grundstück, ist die typisierte Gesamtnutzungsdauer für gemischt genutzte Grundstücke in Höhe von 80 Jahren anzunehmen.

⁵Zur Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer bei einer wirtschaftlichen Einheit mit mehreren selbständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen > Rz. 25.

20

Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die Restnutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert haben, ist von der entsprechend verlängerten Restnutzungsdauer auszugehen (> Rz. 21).

21

¹Eine wesentliche Verlängerung der Restnutzungsdauer ist nur anzunehmen, wenn in den letzten zehn Jahren durchgreifende Modernisierungen vorgenommen wurden, die nach dem Punktesystem der nachfolgenden Tabelle 1 eine überwiegende oder umfassende Modernisierung ergeben. ²Hinsichtlich der durchgeführten Modernisierungsarbeiten ist auf die überwiegende Erneuerung bzw. Verbesserung der jeweiligen einzelnen Bauteile (Modernisierungselemente) abzustellen. ³Die Punkte der Tabelle 1 sind für das jeweilige Bauteil folglich nur insgesamt oder gar nicht anzusetzen. ⁴Die verlängerte Restnutzungsdauer ergibt sich aus den nachfolgenden Tabellen 2 bis 7. ⁵Eine Interpolation ist nicht vorzunehmen. ⁶Die nachfolgenden Tabellen sind für Wohngebäude und analog für Nichtwohngebäude anzuwenden.

Tabelle 1

Modernisierungselemente	Punkte
Dacherneuerung inklusive Verbesserung der Wärmedämmung	
Modernisierung der Fenster und Außentüren	
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	
Modernisierung der Heizungsanlage	
Wärmedämmung der Außenwände	
Modernisierung von Bädern	
Modernisierung des Innenausbaus, z. B. Decken, Fußböden, Treppen	
Wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	

14 bis 16 Punkte: überwiegend modernisiert

≥ 18 Punkte: umfassend modernisiert

Tabelle 2

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 10	70	71
≥ 15	66	69
≥ 20	63	68
≥ 25	60	66
≥ 30	58	64
≥ 35	56	63
≥ 40	53	62
≥ 45	52	61
≥ 50	50	60
≥ 55	48	59
≥ 60	47	58
≥ 65	46	57
≥ 70	45	57
≥ 75	44	56
≥ 80	44	56

Tabelle 3

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 10	60	62
≥ 15	57	60
≥ 20	54	58
≥ 25	51	57
≥ 30	49	55
≥ 35	47	54
≥ 40	45	53
≥ 45	43	52
≥ 50	42	51
≥ 55	41	50
≥ 60	40	50
≥ 65	39	49
≥ 70	38	49

Tabelle 4

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 10	50	52
≥ 15	47	51
≥ 20	45	49
≥ 25	42	48
≥ 30	40	46
≥ 35	38	45
≥ 40	37	44
≥ 45	35	43
≥ 50	34	43
≥ 55	33	42
≥ 60	33	42

Tabelle 5

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 10	41	43
≥ 15	38	41
≥ 20	36	40
≥ 25	33	39
≥ 30	32	38
≥ 35	30	37
≥ 40	29	36
≥ 45	28	35
≥ 50	27	35

Tabelle 6

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 5	35	36
≥ 10	32	34
≥ 15	29	32
≥ 20	27	31
≥ 25	25	30
≥ 30	23	29
≥ 35	22	28
≥ 40	22	28

Tabelle 7

Übliche Gesamtnutzungsdauer von 30 Jahren		
Gebäudealter (Jahre)	Modernisierungsgrad	
	14 bis 16 Punkte	≥ 18 Punkte
	neue Restnutzungsdauer (Jahre)	
≥ 5	25	26
≥ 10	22	25
≥ 15	20	23
≥ 20	18	22
≥ 25	17	21
≥ 30	16	21

22

¹Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt nach § 185 Absatz 3 Satz 6 BewG vorbehaltlich einer bestehenden Abbruchverpflichtung mindestens 30 % der Gesamtnutzungsdauer. ²Die Regelung unterstellt einen durchschnittlichen Erhaltungszustand und macht insbesondere bei älteren Gebäuden in vielen Fällen die Prüfung entbehrlich, ob die restliche Lebensdauer infolge baulicher Maßnahmen verlängert wurde. ³Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude kann die Mindest-Restnutzungsdauer jedoch unterschritten werden (> Rz. 23).

23

¹Eine Verkürzung der Restnutzungsdauer kommt nur bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude in Betracht (§ 185 Absatz 3 Satz 7 BewG). ²In diesen Fällen ist die Restnutzungsdauer auf den Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag begrenzt. ³Baumängel und Bauschäden oder wirtschaftliche Gegebenheiten können im typisierenden Bewertungsverfahren zu keiner Verkürzung der Restnutzungsdauer führen.

Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen (R B 185.4 ErbStR 2019)

24

Besteht eine wirtschaftliche Einheit aus mehreren Gebäuden oder Gebäudeteilen mit einer gewissen baulichen Selbständigkeit, die eine verschiedene Bauart aufweisen, unterschiedlich genutzt werden oder die in verschiedenen Jahren bezugsfertig geworden sind, können sich unterschiedliche Restnutzungsdauern ergeben.

25

Die typisierte Gesamtnutzungsdauer bestimmt sich bei einer wirtschaftlichen Einheit aus mehreren selbständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen unter Berücksichtigung der Grundstücksarten nach § 181 BewG wie folgt:

- ¹Bei Mietwohngrundstücken gilt für alle Gebäude bzw. Gebäudeteile - unabhängig von ihrer Nutzung - eine Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren. ²Dies gilt auch für Garagen und Nebengebäude. ³Liegen keine anderweitigen Erkenntnisse vor, bestehen

keine Bedenken, bei Garagen und Nebengebäuden die Bezugsfertigkeit im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit des Hauptgebäudes zu unterstellen.

- Bei Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken mit mehreren selbständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen
2. können sich - je nach Nutzung - unterschiedliche Gesamtnutzungsdauern ergeben.

26

Ergeben sich bei einer wirtschaftlichen Einheit aus mehreren selbständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen unterschiedliche Restnutzungsdauern, ist eine gewogene Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung der jeweiligen Roherträge zu ermitteln (Formel zur Ermittlung der gewogenen Restnutzungsdauer > H B 185.4 ErbStH 2019).

27

Können die Roherträge nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand den einzelnen selbständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen zugeordnet werden (z. B. bei Vermietung sämtlicher Gebäude zu einem Gesamtentgelt), bestehen keine Bedenken, von einer nach Wohn- bzw. Nutzflächen gewichteten Restnutzungsdauer auszugehen (Formel zur Ermittlung der gewichteten Restnutzungsdauer > H B 185.4 ErbStH 2019).

28

¹Anbauten teilen im Allgemeinen auf Grund ihrer Bauart oder Nutzung das Schicksal des Hauptgebäudes. ²Ist dagegen anzunehmen, dass ein Erweiterungsbau nach Größe, Bauart oder Nutzung eine andere Restnutzungsdauer als das Hauptgebäude haben wird, gelten die Rz. 24 bis 27 entsprechend. ³Für Aufstockungen ist im Allgemeinen das Baujahr der unteren Geschosse zu Grunde zu legen. ⁴Es ist jedoch zu prüfen, ob durch die baulichen Maßnahmen die Restnutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert worden ist (> Rz. 21).

29

¹Bei einer wirtschaftlichen Einheit mit mehreren nichtselbständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen ist von einer einheitlichen Restnutzungsdauer auszugehen. ²Zur Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer gelten Rz. 19 Sätze 1 bis 4 entsprechend.

30

Auf R B 182 Absatz 5 ErbStR 2019 wird verwiesen.

Zu § 187 BewG

Bewirtschaftungskosten (R B 187 ErbStR 2019)

31

¹Die im Rahmen des Ertragswertverfahrens anzusetzenden Bewirtschaftungskosten sind die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis; durch Umlagen oder sonstige Kostenübernahmen gedeckte Kosten bleiben unberücksichtigt. ²Zinsen für Hypothekendarlehen und Grundschulden oder sonstige Zahlungen für auf dem Grundstück lastende privatrechtliche Verpflichtungen bleiben ebenfalls außer Ansatz.

32

¹Die Bewirtschaftungskosten sind mit den nach Maßgabe des § 187 Absatz 3 BewG an den Bewertungsstichtag angepassten Einzelansätzen für Verwaltungs- und Instandhaltungskosten sowie das Mietausfallwagnis aus der Anlage 23 BewG zu berücksichtigen. ²Ein Ansatz in tatsächlicher Höhe oder nach Erfahrungssätzen kommt nicht in Betracht.

33

¹Die Verwaltungs- und Instandhaltungskosten für Wohnnutzung in der Anlage 23 BewG sind jährlich anhand des vom Statistischen Bundesamt festgestellten Verbraucherpreisindex für Deutschland anzupassen. ²Die Anpassung erfolgt gem. § 187 Absatz 3 Satz 2 BewG mit dem Prozentsatz, um den sich der Verbraucherpreisindex für den Monat Oktober 2001 gegenüber demjenigen für den Monat Oktober des Jahres, das dem Bewertungsstichtag vorausgeht, erhöht oder verringert hat. ³Die indizierten Bewirtschaftungskosten sind für alle Bewertungsstichtage des Kalenderjahres anzuwenden. ⁴Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht den maßgebenden Verbraucherpreisindex im Bundessteuerblatt.

34

Indizierung der Basiswerte für die Verwaltungs- und Instandhaltungskosten in der Anlage 23 BewG für Bewertungsstichtage in 2023

Der Verbraucherpreisindex beträgt für den Monat Oktober 2022 (2015 = 100) 122,2 und für den Monat Oktober 2001 (2015 = 100) 81,6. Hieraus ergeben sich für die Bewertungsstichtage in 2023 folgende indizierte Verwaltungs- und Instandhaltungskosten:

I. Bewirtschaftungskosten für Wohnnutzung

1. Verwaltungskosten

	Basiswerte (Anlage 23 BewG)	Werte nach Indizie für Bewertungsstichta
jährlich je Wohnung	230 EUR	344 EUR
jährlich je Garage oder ähnlichen Einstellplatz	30 EUR	45 EUR

2. Instandhaltungskosten

	Basiswerte (Anlage 23 BewG)	Werte nach Indizie für Bewertungsstichta
jährlich je Quadratmeter Wohnfläche	9,00 EUR	13,50 EUR
jährlich je Garage oder ähnlichen Einstellplatz	68,00 EUR	102,00 EUR

*) Nach der Anlage 23 BewG sind die Werte für die Instandhaltungskosten pro Quadratmeter auf eine Nachkommastelle und bei Verwaltungskosten pro Garage oder ähnlichen Einstellplatz sowie bei Verwaltungskosten kaufmännisch auf volle Euro zu runden.

35

¹Die Verwaltungskosten für Wohnungen sowie für Garagen und ähnliche Einstellplätze, die der Wohnnutzung dienen, bestimmen sich jeweils nach deren Anzahl und den hierfür in der Anlage 23 BewG für Wohnnutzung aufgeführten und auf den Bewertungsstichtag indizierten Einzelansätzen. ²Für Wohnräume, die den Wohnungsbegriff nicht erfüllen, und alle weiteren Räumlichkeiten, die zu anderen als Wohnzwecken genutzt werden, sind jeweils 3 % des jährlich auf diese Räume entfallenden Rohertrages als Verwaltungskosten zu berücksichtigen. ³Der entsprechende Rohertrag ist gesondert zu ermitteln.

36

¹Die Instandhaltungskosten bestimmen sich bei Wohnnutzung nach den hierfür in Anlage 23 BewG aufgeführten und auf den Bewertungsstichtag indizierten Einzelansätzen je Quadratmeter Wohnfläche und je Garage oder ähnlichen Einstellplatz. ²Bei Nichtwohnnutzung bestimmen sich die Instandhaltungskosten je Quadratmeter Nutzfläche grundsätzlich nach den für Wohnflächen geltenden und indizierten Basiswerten. ³Bei den Gebäudearten 13, 15 bis 16 und 18 der Anlage 24 Teil II. BewG ist nach Maßgabe der Anlage 23 BewG als Instandhaltungskosten je Quadratmeter Nutzfläche nur ein anteiliger Ansatz der für Wohnflächen geltenden und indizierten Basiswerte zu berücksichtigen. ⁴Für die mit der Nichtwohnnutzung im Nutzungszusammenhang stehenden Garagen und ähnlichen Einstellplätze sind entsprechend die für die Wohnnutzung indizierten Einzelansätze je Garage oder ähnlichen Einstellplatz anzusetzen. ⁵Bei Gebäuden mit unterschiedlicher Nutzung sind die Instandhaltungskosten für jede Nutzung gesondert zu ermitteln.

Beispiel:

Ein im Ertragswertverfahren zu bewertendes Gebäude verfügt im Erdgeschoss über einen Verbrauchermarkt (Gebäudeart 13.1 aus Anlage 24 BewG) und im 1. Obergeschoss über Büros (Gebäudeart 6.1 aus Anlage 24 BewG).

Für die Nutzfläche des Verbrauchermarktes sind 50 % und für die Nutzfläche der Büros 100 % der indizierten Instandhaltungskosten je Quadratmeter Wohnfläche bei Wohnnutzung aus der Anlage 23 BewG zu berücksichtigen.

37

¹Als Mietausfallwagnis sind für Wohnungen, Wohnräume und die dazugehörenden Garagen und ähnlichen Einstellplätze (Wohnnutzung) insgesamt 2 % des hierauf entfallenden jährlichen Rohertrags anzusetzen. Für alle Räumlichkeiten, die zu anderen als Wohnzwecken genutzt werden, sind insgesamt 4 % des hierauf entfallenden jährlichen Rohertrages zu berücksichtigen. ²Die entsprechenden anteiligen Roherträge sind gesondert zu ermitteln.

38

Ermittlung der Bewirtschaftungskosten

Beispiel:

Für ein Mietwohngrundstück mit einer Wohnfläche von insgesamt 800 m², verteilt auf 10 Wohnungen, und einer Gewerbebeein-
heit mit einer Nutzfläche von 100 m² sind die Bewirtschaftungskosten auf den 1. Februar 2023 zu ermitteln. Im Unterge-
schoss des Mehrfamilienhauses befinden sich insgesamt 11 Tiefgaragenstellplätze, die jeweils einer Wohnung und der Ge-
werbeeinheit zuzuordnen sind. Von dem gesamten jährlichen Rohertrag in Höhe von 75.600 EUR entfallen auf die nicht zu
Wohnzwecken genutzte Gewerbebeein-
heit einschließlich des dazugehörenden Tiefgaragenstellplatzes 8.400 EUR.

Bewirtschaftungskosten	
1. Verwaltungskosten	
10 Wohnungen × 344 EUR	
10 Tiefgaragenstellplätze × 45 EUR	
3 % von 8.400 EUR (anteiliger Rohertrag für die Gewerbeeinheit inkl. Tiefgaragenstellplatz)	
2. Instandhaltungskosten	
800 m ² Wohnfläche × 13,50 EUR	
100 m ² Nutzfläche × 13,50 EUR	
11 Tiefgaragenstellplätze × 102 EUR	
3. Mietausfallwagnis	
2 % vom anteiligen jährlichen Rohertrag für Wohnnutzung (67.200 EUR)	
4 % vom anteiligen jährlichen Rohertrag für Nicht-Wohnnutzung (8.400 EUR)	
Gesamt	

Zu § 188 BewG

Liegenschaftszinssatz (R B 188 ErbStR 2019)

39

¹Liegenschaftszinssätze sind die Kapitalisierungszinssätze, mit denen Verkehrswerte von Grundstücken je nach Grundstücksart im Durchschnitt marktüblich verzinst werden (§ 188 Absatz 1 BewG, § 21 Absatz 2 Satz 1 ImmoWertV). ²Mit den Liegenschaftszinssätzen werden die allgemein vom Grundstücksmarkt erwarteten künftigen Entwicklungen, insbesondere der Ertrags- und Wertverhältnisse sowie der üblichen steuerlichen Rahmenbedingungen, berücksichtigt.

40

¹Der angemessene und nutzungstypische Liegenschaftszinssatz ist nach der Grundstücksart (§ 181 BewG, > R B 181.1 ErbStR 2019) und der Lage auf dem Grundstücksmarkt zu bestimmen. ²Dabei ist vorrangig auf den für diese Grundstücksart vom Gutachterausschuss für Grundstückswerte ermittelten und veröffentlichten Liegenschaftszinssatz zurückzugreifen. ³Werden durch den Gutachterausschuss keine geeigneten Liegenschaftszinssätze (> Rz. 41) ermittelt, so sind die typisierten Liegenschaftszinssätze des § 188 Absatz 2 Satz 2 BewG anzuwenden.

41

¹Liegenschaftszinssätze sind nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG als geeignet anzusehen (> Rz. 3 bis 6).

III.3. Bewertung im Sachwertverfahren

Zu § 189 BewG

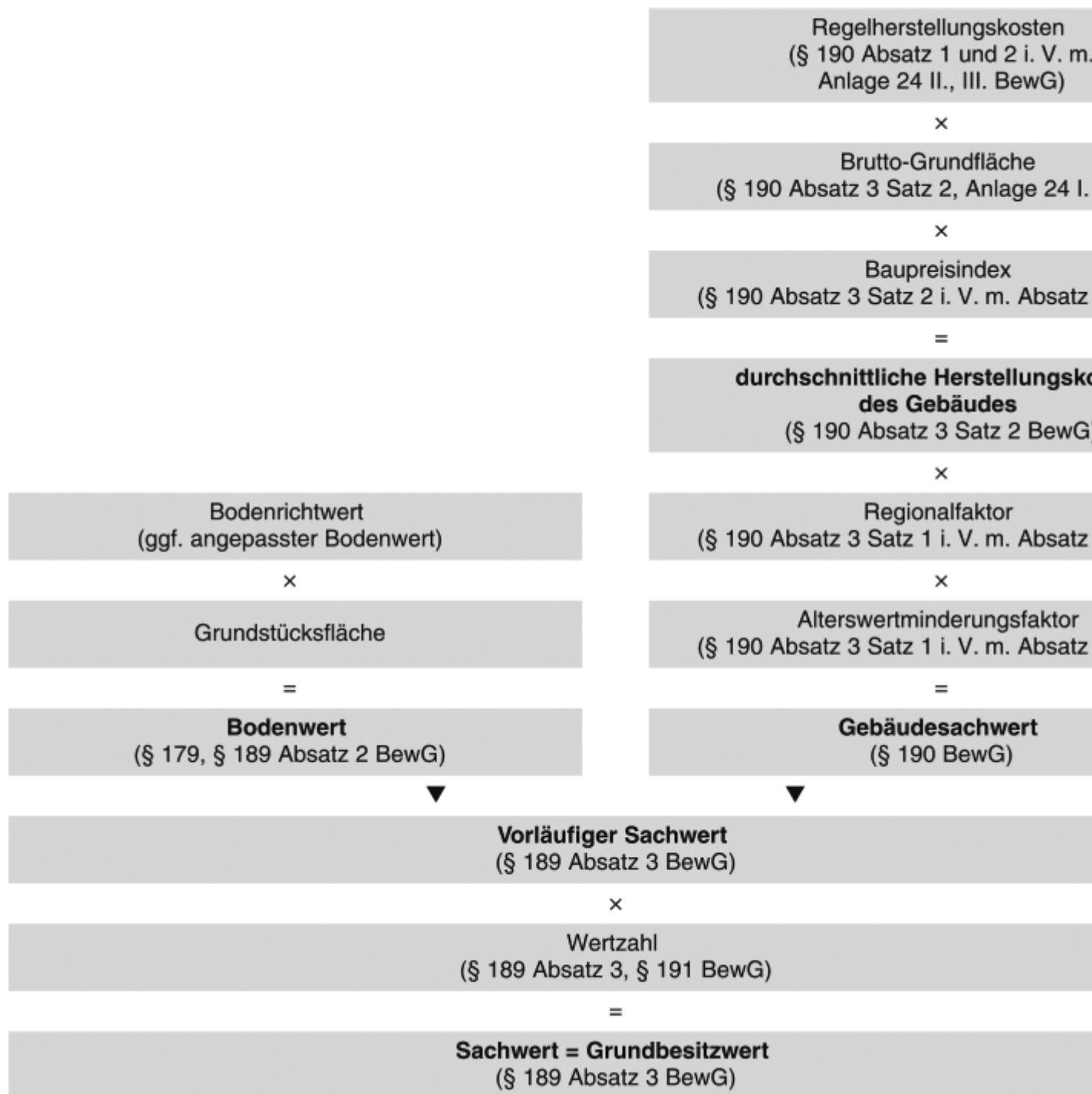
Allgemeine Grundsätze des Sachwertverfahrens (R B 189 ErbStR 2019)

42

¹Bei Anwendung des Sachwertverfahrens (§§ 189 bis 191 BewG) ist der Gebäudesachwert getrennt vom Bodenwert auf der Grundlage von durchschnittlichen Herstellungskosten zu bemessen. ²Der Bodenwert ist wie bei einem unbebauten Grundstück nach Maßgabe des § 179 BewG zu ermitteln. ³Die Summe aus Gebäudesachwert und Bodenwert ergibt den vorläufigen Sachwert, der zur Anpassung an den gemeinen Wert mit einer Wertzahl nach § 191 BewG zu multiplizieren ist. ⁴Der Wert der sonstigen baulichen Anlagen, insbesondere der Außenanlagen, und sonstigen Anlagen, wie z. B. gärtnerische Anpflanzungen, ist grundsätzlich mit dem Gebäude- und dem Bodenwert abgegolten (§ 189 Absatz 4 Satz 1 BewG). ⁵Nur in Ausnahmefällen mit besonders werthaltigen baulichen Außenanlagen, wie z. B. ein größerer Swimmingpool, und sonstigen Anlagen werden hierfür gemäß § 189 Absatz 4 Satz 2 BewG gesonderte Wertansätze nach durchschnittlichen Herstellungskosten berücksichtigt (> Rz. 61).

43

Überblick über das Verfahren (Regelfall: ohne besonders werthaltige bauliche Außenanlagen und sonstige Anlagen; H B 189 ErbStR 2019)



Bewertung im Sachwertverfahren

Beispiel:

Ein mit einem freistehenden Einfamilienhaus (Baujahr 2009, Keller- und Erdgeschoss, Dachgeschoss ausgebaut, Gebäudestandard - alle Bauteile Standardstufe 3) bebautes Grundstück ist zum 1.2.2023 (Bewertungsstichtag) zu bewerten. Die Brutto-Grundfläche des Gebäudes beträgt 220 m². An das Haus grenzt eine nicht überdachte Terrasse (Baujahr 2011, Bruchsteinplatten mit Unterbeton) mit einer Fläche von 30 m² an. Auf dem Grundstück befinden sich außerdem eine freistehende Garage in Massivbauweise mit einer Brutto-Grundfläche von 23 m² (Baujahr 2011) und ein Außen-Schwimmbecken (Baujahr 2011, normale Ausführung) mit einer Fläche von 52 m². Das Grundstück hat eine Fläche von 700 m² und der Bodenrichtwert beträgt 200 EUR/m². Vom Gutachterausschuss stehen keine Vergleichspreise, Vergleichsfaktoren, Regionalfaktoren und örtlichen Sachwertfaktoren für das Grundstück zur Verfügung.

Bodenwert

Grundstücksfläche × Bodenrichtwert (700 m² × 200 EUR/m²)

Gebäudesachwert

1. Freistehendes Einfamilienhaus

Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 BewG)

Gebäudeart 1.01

Standardstufe (alle Bauteile) 3

Brutto-Grundfläche

Baupreisindex (§ 190 Absatz 3 Satz 2
i. V. m. Absatz 4 BewG)

Gebäudeart 1.01

Bewertungsstichtag 2023

durchschnittliche Herstellungskosten

Regionalfaktor (§ 190 Absatz 3 Satz 1
i. V. m. Absatz 5 Satz 3 BewG)

Alterswertminderungsfaktor (§ 190 Absatz 6
Satz 1 BewG): 66 Jahre : 80 Jahre

Restnutzungsdauer 66 Jahre

Bewertungsstichtag 2023

Bezugsfertigkeit des Gebäudes 2009

Alter des Gebäudes 14 Jahre

Gesamtnutzungsdauer
(aus Anlage 22 BewG) 80 Jahre

Mindestrestnutzungsdauer nach § 190 Absatz 6
Satz 5 BewG ist überschritten
(30 % von 80 Jahren = 24 Jahre)

Gebäudesachwert (Einfamilienhaus)

2. Garage

Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 BewG)

Gebäudeart (Einzelgarage) 14.1

Standardstufe (Garage in Massivbauweise) 4

Brutto-Grundfläche

Baupreisindex (§ 190 Absatz 3 Satz 2
i. V. m. Absatz 4 BewG)

Gebäudeart 14.1

Bewertungsstichtag 2023

durchschnittliche Herstellungskosten

Regionalfaktor (§ 190 Absatz 3 Satz 1
i. V. m. Absatz 5 Satz 3 BewG)

Alterswertminderungsfaktor (§ 190 Absatz 6
Satz 1 BewG): 48 Jahre : 60 Jahre

Restnutzungsdauer 48 Jahre

Bewertungsstichtag 2023

Besonders werthaltige Außenanlagen

1. Terrasse

Regelherstellungskosten (Rz. 61)

Wege- und Platzbefestigungen
(Bruchsteinplatten mit Unterbeton)

Fläche

Baupreisindex (Rz. 60)

Außenanlagen wie Wohngebäude/Gebäudeart 1.01–5.1

Bewertungstichtag 2023

durchschnittliche Herstellungskosten

Regionalfaktor

Alterswertminderungsfaktor: 28 Jahre : 40 Jahre

Restnutzungsdauer 28 Jahre

Bewertungstichtag 2023

Fertigstellung 2011

Alter 12 Jahre

Gesamtnutzungsdauer (Rz. 61) 40 Jahre

Sachwert (Terrasse)

2. Schwimmbecken

Regelherstellungskosten (Rz. 61)

Schwimmbecken (normale Ausführung)

Fläche

Baupreisindex (Rz. 60)

Außenanlagen wie Wohngebäude/Gebäudeart 1.01–5.1

Bewertungstichtag 2023

durchschnittliche Herstellungskosten

Regionalfaktor

Alterswertminderungsfaktor: 18 Jahre : 30 Jahre

Restnutzungsdauer 18 Jahre

Bewertungstichtag 2023

Fertigstellung 2011

Alter 12 Jahre

Gesamtnutzungsdauer (Rz. 61) 30 Jahre

Sachwert (Schwimmbecken)

Sachwert der besonders werthaltigen Außenanlagen

Sachwert (Terrasse) + Sachwert (Schwimmbecken)

Der Sachwert übersteigt 10 % des Gebäudesachwerts
(10 % des Gebäudesachwerts in Höhe von 263.439 EUR = 26.344 EUR).

Vorläufiger Sachwert

Bodenwert 140.000 EUR

Gebäudesachwert + 263.439 EUR

Durchschnittliche Herstellungskosten

45

¹Zur Ermittlung des Gebäudesachwerts sind zunächst die durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes zu ermitteln. ²Diese ergeben sich gemäß § 190 Absatz 3 Satz 2 BewG durch Multiplikation der Regelherstellungskosten im Sinne des § 190 Absatz 1 und 2 i. V. m. Anlage 24 Teil II. und III. BewG mit der jeweiligen Brutto-Grundfläche des Gebäudes nach Anlage 24 Teil I. BewG (> R B 190.6 ErbStR 2019) und dem Baupreisindex im Sinne des § 190 Absatz 4 BewG (> Rz. 49, 50).

Regelherstellungskosten (R B 190.1 ErbStR 2019)

46

¹Die Regelherstellungskosten (RHK) im Sinne des § 190 Absatz 1 i. V. m. der Anlage 24 BewG sind nicht die tatsächlichen, sondern die durchschnittlichen Herstellungskosten je Quadratmeter Brutto-Grundfläche einschließlich Umsatzsteuer. ²Sie werden unterteilt nach Grundstücksarten, Gebäudearten und Gebäudestandards, wie sie in der Anlage 24 Teil II. und III. BewG dargestellt sind. ³Sie wurden aus den Normalherstellungskosten 2010 (NHK 2010) abgeleitet.

47

¹Die NHK 2010 und infolgedessen die RHK stellen Bundesmittelwerte dar, d. h., es handelt sich um Durchschnittswerte für das gesamte Bundesgebiet. ²Der Unterschied zwischen dem bundesdurchschnittlichen und dem regionalen Baukostenniveau wird durch Regionalfaktoren berücksichtigt (> Rz. 51). ³Die Berücksichtigung der allgemeinen Wertverhältnisse erfolgt ausschließlich über die Anwendung der Wertzahl nach § 191 BewG.

48

Zur Ermittlung der nach Anlage 24 Teil II. BewG anzunehmenden Gebäudeart > R B 190.2 ErbStR 2019 und H B 190.2 (1) und (2) ErbStH 2019 sowie zur Feststellung des Gebäudestandards in Anlage 24 Teil III. BewG > R B 190.3 ErbStR 2019.

Baupreisindex (R B 190.4 ErbStR 2019)

49

¹Die in der Anlage 24 BewG enthaltenen Regelherstellungskosten mit Kostenstand 2010 sind auf den Bewertungsstichtag zu beziehen. ²Für diese Anpassung ist nach § 190 Absatz 4 Satz 2 BewG auf die Preisindizes für die Bauwirtschaft, die das Statistische Bundesamt für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohn- und Nichtwohngebäuden jeweils als Jahresdurchschnitt ermittelt hat, abzustellen. ³Diese Preisindizes sind für alle Bewertungsstichtage des folgenden Kalenderjahres anzuwenden. ⁴Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht die maßgebenden Baupreisindizes im Bundessteuerblatt (§ 190 Absatz 4 Satz 4 BewG).

50

¹Zu den Wohngebäuden gehören die Gebäudearten 1.01 bis 5.1 der Anlage 24 Teil II. BewG (freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser, Doppel- und Reihenhäuser, Mehrfamilienhäuser, gemischt genutzte Grundstücke bzw. Wohnhäuser mit Mischnutzung). ²Die übrigen Gebäudearten werden den Nichtwohngebäuden zugeordnet.

Regionalfaktor

51

¹Zur Berücksichtigung des Unterschieds zwischen dem bundesdurchschnittlichen und dem regionalen Baukostenniveau sind die Regelherstellungskosten des jeweiligen Gebäudes gemäß § 190 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 5 BewG mit dem Regionalfaktor zu multiplizieren, der vom Gutachterausschuss bei der Ableitung der Sachwertfaktoren nach § 191 Satz 1 BewG zugrunde gelegt worden ist. ²Liegt vom Gutachterausschuss kein Sachwertfaktor vor oder ist der vom Gutachterausschuss ermittelte Sachwertfaktor nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG nicht geeignet, kommt der Regionalfaktor in Höhe von 1,0 nach § 190 Absatz 5 Satz 3 BewG zur Anwendung. ³Die Wertzahlen in der Anlage 25 BewG unterstellen einen Regionalfaktor von 1,0 bei der Gebäudesachwertermittlung. ⁴Nebengebäude, Garagen und Außenanlagen teilen bei der Anwendung des Regionalfaktors im Allgemeinen das Schicksal der Hauptgebäude.

Alterswertminderungsfaktor

(Alterswertminderung R B 190.7 ErbStR 2019)

52

¹Zur Ermittlung des Gebäudesachwerts sind die durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes gemäß § 190 Absatz 3 Satz 1 BewG mit dem Regionalfaktor (> Rz. 51) und dem Alterswertminderungsfaktor im Sinne des § 190 Absatz 6 BewG zu multiplizieren. ²Der Alterswertminderungsfaktor tritt für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2022 an die Stelle der Alterswertminderung (> R B 190.7 ErbStR 2019).

53

¹Der Alterswertminderungsfaktor entspricht dem Verhältnis der Restnutzungsdauer des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22 BewG. ²Er ist in der für die Steuerpflichtigen günstigsten Weise auf drei Nachkommastellen auf- oder abzurunden (> H B 177 ErbStH 2019). ³Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der Gesamtnutzungsdauer, die sich aus der Anlage 22 BewG ergibt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt.

⁴Das Alter des Gebäudes ist durch Abzug des Jahres der Bezugsfertigkeit des Gebäudes vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen. ⁵Hinsichtlich der Ermittlung der Gesamtnutzungsdauer gelten die Grundsätze des Ertragswertverfahrens entsprechend (> Rz. 19 und Rz. 25 Nummer 2).

54

¹Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die Restnutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert haben, ist von der entsprechend verlängerten Restnutzungsdauer auszugehen. ²Hinsichtlich der Ermittlung der verlängerten Restnutzungsdauer gelten die Grundsätze des Ertragswertverfahrens entsprechend (> Rz. 21).

55

¹Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt nach § 190 Absatz 6 Satz 5 BewG vorbehaltlich einer bestehenden Abbruchverpflichtung mindestens 30 % der Gesamtnutzungsdauer. ²Die Regelung unterstellt einen durchschnittlichen Erhaltungszustand und macht insbesondere bei älteren Gebäuden in vielen Fällen die Prüfung entbehrlich, ob die restliche Lebensdauer infolge baulicher Maßnahmen verlängert wurde. ³Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude kann die Mindest-Restnutzungsdauer jedoch unterschritten werden (> Rz. 56).

56

¹Eine Verkürzung der Restnutzungsdauer kommt nur bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude in Betracht (§ 190 Absatz 6 Satz 6 BewG). ²In diesen Fällen ist die Restnutzungsdauer auf den Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag begrenzt. ³Der Alterswertminderungsfaktor entspricht dann dem Verhältnis der verkürzten Restnutzungsdauer des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22 BewG. ⁴Baumängel und Bauschäden oder wirtschaftliche Gegebenheiten können im typisierenden Bewertungsverfahren zu keiner Verkürzung der Restnutzungsdauer führen.

Grundstück mit mehreren Gebäuden bzw. Gebäudeteilen (R B 190.8 ErbStR 2019)

57

¹Besteht eine wirtschaftliche Einheit aus mehreren Gebäuden oder Gebäudeteilen von einer gewissen Selbständigkeit, die eine verschiedene Bauart aufweisen, unterschiedlich genutzt werden oder die in verschiedenen Jahren bezugsfertig geworden sind, ist jedes Gebäude und jeder Gebäudeteil für sich zu bewerten. ²Ist z. B. ein Grundstück mit einem Einfamilienhaus und einer Garage bebaut, setzt sich der Gebäudesachwert für das zu bewertende Grundstück aus der Summe des Gebäudesachwerts des Einfamilienhauses und des Gebäudesachwerts der Garage zusammen. ³Regelherstellungskosten, Brutto-Grundfläche und der Alterswertminderungsfaktor sind jeweils gesondert zu ermitteln. ⁴Für selbständige Gebäude bzw. Gebäudeteile, für das bzw. für die in den Anlagen zum BewG keine Gebäudeart ausgewiesen ist, sind die Gesamtnutzungsdauer aus der Gesamtnutzungsdauer vergleichbarer Gebäudearten und die Regelherstellungskosten aus den Regelherstellungskosten vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten. ⁵Zur Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer gilt Rz. 25 Nummer 2 entsprechend.

58

¹Anbauten teilen im Allgemeinen auf Grund ihrer Bauart oder Nutzung das Schicksal des Hauptgebäudes. ²Ist dagegen anzunehmen, dass ein Erweiterungsbau nach Größe, Bauart oder Nutzung einen anderen Alterswertminderungsfaktor als das Hauptgebäude haben wird, gilt Rz. 57 entsprechend. ³Für Aufstockungen ist im Allgemeinen das Baujahr der unteren Geschosse zu Grunde zu legen. ⁴Es ist jedoch zu prüfen, ob durch die baulichen Maßnahmen für das Gebäude eine verlängerte Restnutzungsdauer anzunehmen ist.

59

¹Bei einer wirtschaftlichen Einheit mit mehreren nichtselbständigen Gebäuden bzw. Gebäudeteilen ist von einem einheitlichen Alterswertminderungsfaktor auszugehen. ²Zur Bestimmung der Gesamtnutzungsdauer gelten in diesen Fällen Rz. 19 Sätze 1 bis 4 entsprechend.

Besonders werthaltige Außenanlagen (R B 190.5 ErbStR 2019)

60

¹Der Wert der baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen ist grundsätzlich mit dem für die Gebäude und den Grund und Boden ermittelten Sachwert (§ 189 Absatz 1 bis 3 BewG) abgegolten. ²Nur in Einzelfällen mit besonders werthaltigen baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen ist ein gesonderter Wertansatz zu prüfen. ³Außenanlagen sind besonders werthaltig, wenn sie das übliche Maß der für die Gebäudeart typischen Außenanlagen offensichtlich überschreiten. ⁴Danach ist von einem gesonderten Wertansatz für Außenanlagen regelmäßig abzugehen, wenn ihre Sachwerte (RHK für Außenanlagen nach Alterswertminderung) bei einer überschlägigen Berechnung 10 % des Gebäudesachwerts nicht übersteigen. ⁵Sind besonders werthaltige Außenanlagen zu erfassen, gelten die in der nachfolgenden Tabelle ausgewiesenen durchschnittlichen Herstellungskosten. ⁶Die Tabelle enthält nur eine Auswahl üblicher Außenanlagen. ⁷Bei anderen Außenanlagen, wie z. B. einem Tennis- oder Golfplatz, ist über die Höhe der Herstellungskosten nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. ⁸Für die Ermittlung der Sachwerte der besonders werthaltigen Außenanlagen sind die Regelungen über die Ermittlung der Gebäudesachwerte sinngemäß anzuwenden (> Rz. 43). ⁹Aus Vereinfachungsgründen bestehen insbesondere keine Bedenken, die in der nachstehenden Tabelle dargestellten Werte analog den Wohngebäuden auf den Bewertungsstichtag zu indizieren (> Rz. 49, 50). ¹⁰Die Regelungen zur Verlängerung und Verkürzung der Restnut-

zungsdauer einschließlich der Mindest-Restnutzungsdauer von Gebäuden nach § 190 Absatz 6 Satz 4 bis 6 BewG gelten für Außenanlagen nicht. ¹¹Bei Vorliegen besonders werthaltiger Außenanlagen bildet die Summe der Sachwerte der einzelnen Außenanlagen zusammen mit dem Gebäudesachwert und dem Bodenwert den vorläufigen Sachwert im Sinne des § 189 Absatz 3 BewG (> Rz. 43).

61

Tabelle: Regelherstellungskosten für Außenanlagen
(beispielhafte Darstellung/Basisjahr 2010 = 100)

Typisierte Gesamtnutzungsdauer = 40 Jahre

	Euro je lfd. m		
	bis 1 m hoch	bis 2 m hoch	2 m und höher
Einfriedungen			
Einfriedungsmauer aus Ziegelstein, 11,5 cm dick	70	110	
Einfriedungsmauer aus Ziegelstein, 24 cm dick	105	150	
Einfriedungsmauer aus Ziegelstein, 36,5 cm dick	135	215	
Einfriedungsmauer aus Beton, Kunststein und dgl.	75	135	
Einfriedungsmauer aus Naturstein mit Abdeckplatten	200	260	
	Euro je m²		
Wege- und Platzbefestigungen			
Wassergebundene leichte Decke auf leichter Packlage		15	
Betonplattenbelag		45	
Sonstiger Plattenbelag		50	
Asphalt-, Teer-, Beton- oder ähnliche Decke auf Pack- oder Kieslage		40	
Kopfstein- oder Kleinpflaster		60	
Bruchsteinplatten mit Unterbeton		60	
	Euro je lfd. m Stufen		
Freitreppen		80	
	Euro je m² Grundfläche		
Rampen			
freistehend ohne Verbindung mit einem Gebäude		105	
	Euro je m² vordere Ansichtsfläche		
Stützmauern			
Beton		105	
Bruchstein		135	
Werkstein		260	

Typisierte Gesamtnutzungsdauer = 30 Jahre

	Euro je m ²
Schwimmbecken je nach Ausführung	
einfache Ausführung	200
normale Ausführung	525
gehobene Ausführung	850

¹Zur Angleichung an den gemeinen Wert ist der vorläufige Sachwert des Grundstücks mit einer Wertzahl zu multiplizieren (§ 189 Absatz 3 BewG). ²Als Wertzahlen im Sinne des § 189 Absatz 3 Satz 2 i. V. m. § 191 Satz 1 BewG sind die vom Gutachterausschuss ermittelten Sachwertfaktoren (Marktanpassungsfaktoren) nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG anzuwenden. ³Stehen derartige Sachwertfaktoren nicht zur Verfügung, sind die in der Anlage 25 BewG dargestellten Wertzahlen zu verwenden (§ 191 Satz 2 BewG).

63

¹Bei Anwendung der Wertzahlen nach Anlage 25 BewG ist auf den Bodenrichtwert ohne Wertkorrekturen (> R B 179.2 Absatz 2 bis 6 ErbStR 2019) abzustellen. ²In den Fällen des § 179 Satz 4 BewG ist der Bodenwert je Quadratmeter Grundstücksfläche maßgeblich, der aus Werten vergleichbarer Flächen abgeleitet wurde (abgeleiteter Bodenwert).

64

¹Für vorläufige Sachwerte und Bodenrichtwerte oder abgeleitete Bodenwerte zwischen den in der Anlage 25 BewG angegebenen Intervallen sind die Wertzahlen durch lineare Interpolation zu bestimmen. ²Da die Wertzahlen in der Anlage 25 BewG von zwei Variablen (Höhe des vorläufigen Sachwerts sowie dem Bodenrichtwert bzw. abgeleiteten Bodenwert) abhängen, sind in der Regel hintereinander ausgeführte Interpolationen (Kreuzinterpolation) erforderlich. ³Hierbei sind die Zwischenergebnisse und die abschließend ermittelte Wertzahl jeweils auf drei Nachkommastellen kaufmännisch zu runden. ⁴Über den tabellarisch aufgeführten Bereich hinaus ist keine Extrapolation durchzuführen. ⁵Für Werte außerhalb des angegebenen Bereichs gilt der nächstgelegene vorläufige Sachwert oder Bodenrichtwert oder abgeleitete Bodenwert.

Beispiel:

Zu ermitteln ist die Wertzahl (k) für ein Wohnungseigentum mit einem vorläufigen Sachwert von 70.000 EUR und einem Bodenrichtwert von 400 EUR/m²:

Auszug aus Anlage 25 BewG

Vorläufiger Sachwert § 189 Absatz 3	Bodenrichtwert oder abgeleiteter Bodenwert in EUR/m ² nach §			
	250 EUR/m ²	350 EUR/m ²	500 EUR/m ²	
50.000 EUR	1,7	1,7	1,8	
100.000 EUR	1,5	1,5	1,6	
150.000 EUR	1,3	1,4	1,5	
200.000 EUR	1,3	1,4	1,5	
300.000 EUR	1,2	1,3	1,4	
400.000 EUR	1,2	1,3	1,4	
500.000 EUR	1,1	1,2	1,3	

Berechnung:

$$k_1 = 1,7 \cdot (70.000 \text{ EUR} \cdot 50.000 \text{ EUR}) \times \frac{1,7 \cdot 1,5}{100.000 \text{ EUR} \cdot 50.000 \text{ EUR}} = 1,620$$

$$k_1 = 1,8 \cdot (70.000 \text{ EUR} \cdot 50.000 \text{ EUR}) \times \frac{1,8 \cdot 1,6}{100.000 \text{ EUR} \cdot 50.000 \text{ EUR}} = 1,720$$

$$k = 1,620 + (400 \text{ EUR/m}^2 \cdot 350 \text{ EUR/m}^2) \times \frac{1,720 \cdot 1,620}{500 \text{ EUR/m}^2 \cdot 350 \text{ EUR/m}^2} = 1,653$$

Die Wertzahl für das Wohnungseigentum mit einem vorläufigen Sachwert von 70.000 EUR und einem Bodenrichtwert von 400 EUR/m² beträgt 1,653.

IV. Sonderfälle

Zu § 193 BewG

Bewertung des Erbbaurechts (R B 193 ErbStR 2019)

65

¹Der Wert des Erbbaurechts wird vorrangig durch Anwendung der von den Gutachterausschüssen ermittelten Erbbaurechtskoeffizienten (> Rz. 66) oder nachrangig im Wege einer finanzmathematischen Methode unter Heranziehung der von den Gutachterausschüssen ermittelten Erbbaurechtsfaktoren (> Rz. 67) ermittelt. ²Eine Ermittlung des Werts des Erbbaurechts aus Vergleichspreisen für veräußerte Erbbaurechte ist für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2022 nach § 193 BewG ausgeschlossen.

66

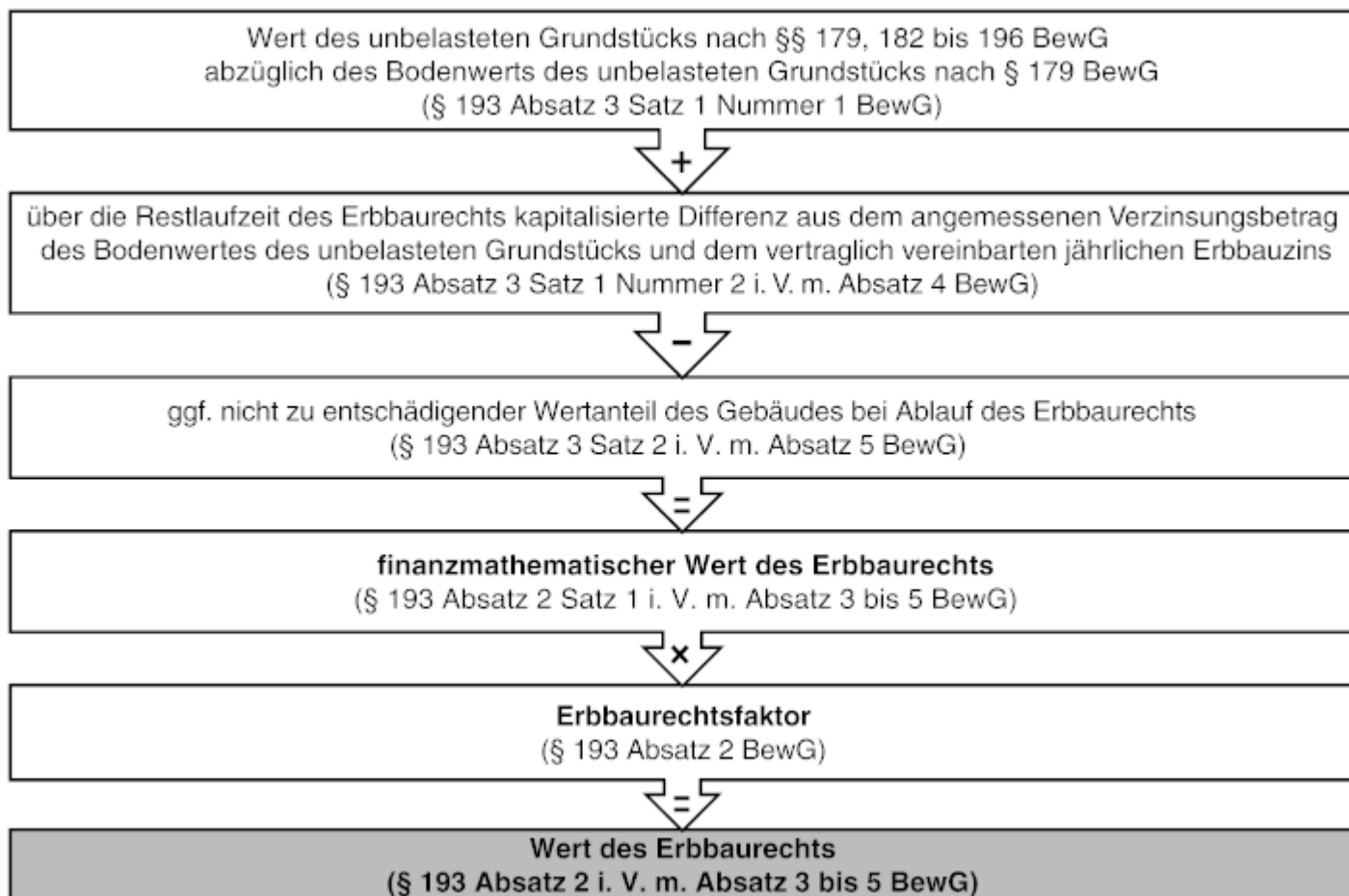
¹Der Wert des Erbbaurechts ist gem. § 193 Absatz 1 BewG durch Multiplikation des Werts des unbelasteten Grundstücks mit einem Erbbaurechtskoeffizienten zu ermitteln. ²Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. BauGB ermittelten Erbbaurechtskoeffizienten nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG. ³Der Wert des unbelasteten Grundstücks ist der Wert des Grundstücks, der nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde.

67

¹Liegt für das zu bewertende Erbbaurecht kein Erbbaurechtskoeffizient im Sinne des § 193 Absatz 1 i. V. m. § 177 Absatz 2 und 3 BewG vor, ist der Wert des Erbbaurechts durch Multiplikation des finanzmathematischen Werts des Erbbaurechts (> Rz. 68 f.) mit einem Erbbaurechtsfaktor zu ermitteln (finanzmathematische Methode). ²Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen ermittelten Erbbaurechtsfaktoren nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG. ³Soweit derartige Erbbaurechtsfaktoren nicht zur Verfügung stehen, gilt der Erbbaurechtsfaktor 1,0.

68

Der Wert des Erbbaurechts ermittelt sich anhand der finanzmathematischen Methode wie folgt:



69

¹Zur Ermittlung des finanzmathematischen Werts des Erbbaurechts wird gemäß § 193 Absatz 3 Satz 1 BewG die Summe aus

dem Wert des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach §§ 179, 182 bis 196 BewG abzüglich des Bodenwerts des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach § 179 BewG und

der gemäß § 193 Absatz 4 BewG über die Restlaufzeit des Erbbaurechts kapitalisierten Differenz aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des fiktiv unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins (> Rz. 70-73)

gebildet. ²Ein bei Ablauf des Erbbaurechts verbleibender und nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes ist gemäß § 193 Absatz 3 Satz 2 i. V. m. Absatz 5 BewG abzuziehen (> Rz. 74). ³Ist das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück unbebaut, besteht der finanzmathematische Wert des Erbbaurechts ausschließlich aus der über die Restlaufzeit des Erbbaurechts

kapitalisierten Differenz aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins.

70

Der Unterschiedsbetrag aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks (> Rz. 71) und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins (> Rz. 72) ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus Anlage 21 BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren (§ 193 Absatz 4 Satz 1 BewG).

71

¹Der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks ergibt sich gemäß § 193 Absatz 4 Satz 4 BewG durch Multiplikation des Bodenwerts für das fiktiv unbelastete Grundstück nach § 179 BewG und des Zinssatzes, der vom Gutachterausschuss bei der Ermittlung des Erbbaurechtsfaktors im Sinne des § 193 Absatz 4 Satz 2 i. V. m. Absatz 2 Satz 2 BewG zugrunde gelegt wurde. ²Soweit ein derartiger Zinssatz nicht zur Verfügung steht, sind die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 3 BewG anzuwenden. ³Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach Satz 1 oder 2 anzuwendenden Zinssatzes.

72

¹Maßgebender Erbbauzins ist nach § 193 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 BewG der am Bewertungsstichtag zu zahlende Erbbauzins, umgerechnet auf einen Jahresbetrag. ²Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen; auf den gezahlten Erbbauzins kommt es nicht an. ³Sind Erbbauzinsen während der Laufzeit des Erbbaurechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart (z. B. bei Sonderzahlungen oder gestaffeltem Erbbauzins), kann aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Jahresbetrag aus den insgesamt nach dem Bewertungsstichtag zu leistenden Erbbauzinsen in Abhängigkeit von der Restlaufzeit gebildet werden. ⁴Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln (z. B. Anknüpfung der Erbbauzinsen an den Verbraucherpreisindex) sind nicht zu berücksichtigen. ⁵Ist kein Erbbauzins zu zahlen, stellt der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts gleichzeitig den Unterschiedsbetrag (> Rz. 70) dar.

73

¹Der Unterschiedsbetrag (> Rz. 70) ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus Anlage 21 BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. ²Der Vervielfältiger ergibt sich aus dem maßgebenden Zinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts. ³Für die Anwendung des Vervielfältigers sind die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 2 oder 3 BewG maßgebend. ⁴Für nicht in der Anlage 21 BewG aufgeführte Zinssätze ist der Vervielfältiger nach der dort angegebenen Formel zu berechnen und auf zwei Nachkommastellen kaufmännisch zu runden. ⁵Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Vervielfältiger mit 0 anzusetzen. ⁶Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach Satz 3 anzuwendenden Zinssatzes. ⁷Ist das mit einem Erbbaurecht belastete Grundstück unbebaut und liegen keine Angaben zur Nachfolgenutzung vor, bestehen keine Bedenken, wie folgt zu verfahren:

Mangels tatsächlichen Vorhandenseins eines Gebäudes kann zunächst auf die geplante Nutzung seitens des Erbbaupflichtigen bzw. -berechtigten abgestellt werden (vgl. Erbbaurechtsvertrag).

Bestehen noch keine konkreten Nutzungspläne, kann von der vorgesehenen Bebauung und Nutzung insbesondere laut Bauleitplan (Bebauungsplan/Flächennutzungsplan) auf die Grundstücksart geschlossen werden.

74

¹Zur Ermittlung des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht zu entschädigenden Wertanteils der Gebäude oder des Gebäudes im Sinne des § 193 Absatz 3 Satz 2 i. V. m. Absatz 5 BewG ist auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts der Unterschiedsbetrag aus dem Wert des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG und dem Bodenwert für das fiktiv unbelastete Grundstück nach § 179 BewG zu ermitteln. ²Bei diesen Ermittlungen auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts ist grundsätzlich von den Grundstücksmerkmalen und Bewertungsparametern am Bewertungsstichtag auszugehen. ³Dies gilt insbesondere für die Grundstücks- und Gebäudeflächen, Bodenrichtwerte, Roherträge, Bewirtschaftungskosten, Liegenschaftszinssätze, Regelherstellungskosten, Verbraucher- und Baupreisindizes sowie Wertzahlen. ⁴Für die Bestimmung der Restnutzungsdauer zum Ablauf des Erbbaurechts ist im Sinne des § 193 Absatz 5 Satz 2 BewG von der Restnutzungsdauer auszugehen, die bei der Ermittlung des Werts des unbelasteten Grundstücks nach § 193 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 BewG zugrunde gelegt wurde. ⁵Diese ist um die Restlaufzeit des Erbbaurechts zu mindern. ⁶Übersteigt die Restlaufzeit des Erbbaurechts die Restnutzungsdauer der Gebäude zum Bewertungsstichtag, entfällt demnach der Ansatz eines Gebäudewertanteils. ⁷Ausschließlich bei einer über die Restlaufzeit des Erbbaurechts hinausgehenden Restnutzungsdauer ist ein nicht zu entschädigender Gebäudewertanteil nach § 193 Absatz 3 Satz 2 i. V. m. Absatz 5 BewG zu ermitteln. ⁸In diesen Fällen ist der ermittelte Unterschiedsbetrag nach Satz 1 mit dem sich aus Anlage 26 BewG ergebenden Abzinsungsfaktor auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen. ⁹Der Abzinsungsfaktor nach Anlage 26 BewG ist abhängig vom maßgebenden Zinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts. ¹⁰Für die Anwendung des Abzinsungsfaktors sind die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 2 oder 3 BewG maßgebend. ¹¹Für nicht in der Anlage 26 BewG aufgeführte Zinssätze ist der Abzinsungsfaktor nach der dort angegebenen Formel zu berechnen und auf vier Nachkommastellen kaufmännisch zu runden. ¹²Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, ist der Abzinsungsfaktor 0 (§ 193 Absatz 5 Satz 5 BewG). ¹³In

diesen Fällen ist kein Wertanteil des Gebäudes vom Erbbaurecht abzuziehen. ¹⁴Eine Ermittlung des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht zu entschädigenden Wertanteils des Gebäudes entfällt in diesen Fällen. ¹⁵Der auf den Bewertungsstichtag abgezinste Unterschiedsbetrag ist mit dem nicht zu entschädigenden Wertanteil der jeweiligen Gebäude zu multiplizieren. ¹⁶Befindet sich das im Erbbaurecht entstehende Gebäude im Zustand der Bebauung, stellen die am Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten nach § 196 BewG für die sich im Bau befindlichen Gebäude bzw. Gebäudeteile, ggf. abzüglich des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht entschädigten und auf den Bewertungsstichtag abgezinnten Anteils der Herstellungskosten, den nicht zu entschädigenden Wertanteil des Gebäudes dar (> R B 196.1 und R B 196.2 ErbStR 2019).

75

Bewertung der wirtschaftlichen Einheit des Erbbaurechts

Beispiel:

Ein freistehendes Einfamilienhaus (mit Keller, Erdgeschoss und ausgebautem Dachgeschoss - alle Bauteile Standardstufe 3) ist in Ausübung eines Erbbaurechts im Jahr 1964 errichtet worden. Die Brutto-Grundfläche beträgt 230 m². Eine Garage ist nicht vorhanden. Das belastete Grundstück hat eine Fläche von 500 m² und der Bodenrichtwert beträgt 250 EUR/m². Der vertraglich vereinbarte jährliche Erbbauzins beträgt zum Bewertungsstichtag am 6.4.2023 2.800 EUR und ist bis zum Ablauf des Erbbaurechts am 1.4.2063 zu zahlen. Eine Entschädigungszahlung für das Gebäude ist in Höhe von 75 % des Gebäudewerts vorgesehen. Der Gutachterausschuss verfügt für Einfamilienhäuser über keine Vergleichspreise, Vergleichsfaktoren und Sachwertfaktoren. Des Weiteren hat der Gutachterausschuss weder Erbbaurechtskoeffizienten noch Erbbaurechtsfaktoren abgeleitet.

I. Finanzmathematischer Wert des Erbbaurechts

I.1. Wertanteil des Gebäudes am Bewertungsstichtag

I.1.1. Wert des fiktiv unbelasteten Grundstücks am Bewertungsstichtag

Bodenwert

Grundstücksfläche × Bodenrichtwert (500 m² × 250 EUR/m²)

Gebäudesachwert

Freistehendes Einfamilienhaus:

Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 BewG)

Gebäudeart 1.01

Standardstufe (alle Bauteile) 3

Brutto-Grundfläche

Baupreisindex (§ 190 Absatz 3 Satz 2
i. V. m. Absatz 4 BewG)

Gebäudeart 1.01

Bewertungsstichtag 2023

durchschnittliche Herstellungskosten

Regionalfaktor (§ 190 Absatz 3 Satz 1
i. V. m. Absatz 5 Satz 3 BewG)

Alterswertminderungsfaktor (§ 190 Absatz 6
Satz 1 BewG): 24 Jahre : 80 Jahre

Restnutzungsdauer 24 Jahre

Bewertungsstichtag 2023

Bezugsfertigkeit des Gebäudes 1964

Alter des Gebäudes 59 Jahre

Gesamtnutzungsdauer
(aus Anlage 22 BewG) 80 Jahre

Mindestrestnutzungsdauer nach § 190 Absatz 6
Satz 5 BewG ist unterschritten
(30 % von 80 Jahren = 24 Jahre)

Gebäudesachwert (Einfamilienhaus)

Vorläufiger Sachwert

Bodenwert 125.000 EUR

Gebäudesachwert + 94.488 EUR

Summe 219.488 EUR

Sachwert

Vorläufiger Sachwert 219.488 EUR

Wertzahl (aus Anlage 25 BewG) × 1,281

Einfamilienhaus

Vorläufiger Sachwert 219.488 EUR

Bodenrichtwert 250 EUR/m²

Sachwert (bebautes Grundstück)

Eine Berücksichtigung weiterer wertbeeinflussender Umstände - beispielsweise vom Üblichen abweichende Auswirkungen vertraglicher Vereinbarungen, insbesondere die Berücksichtigung von fehlenden Wertsicherungsklauseln oder der Ausschluss einer Anpassung des Erbbaurechtsvertrags - kommt nicht in Betracht.

Zu § 194 BewG

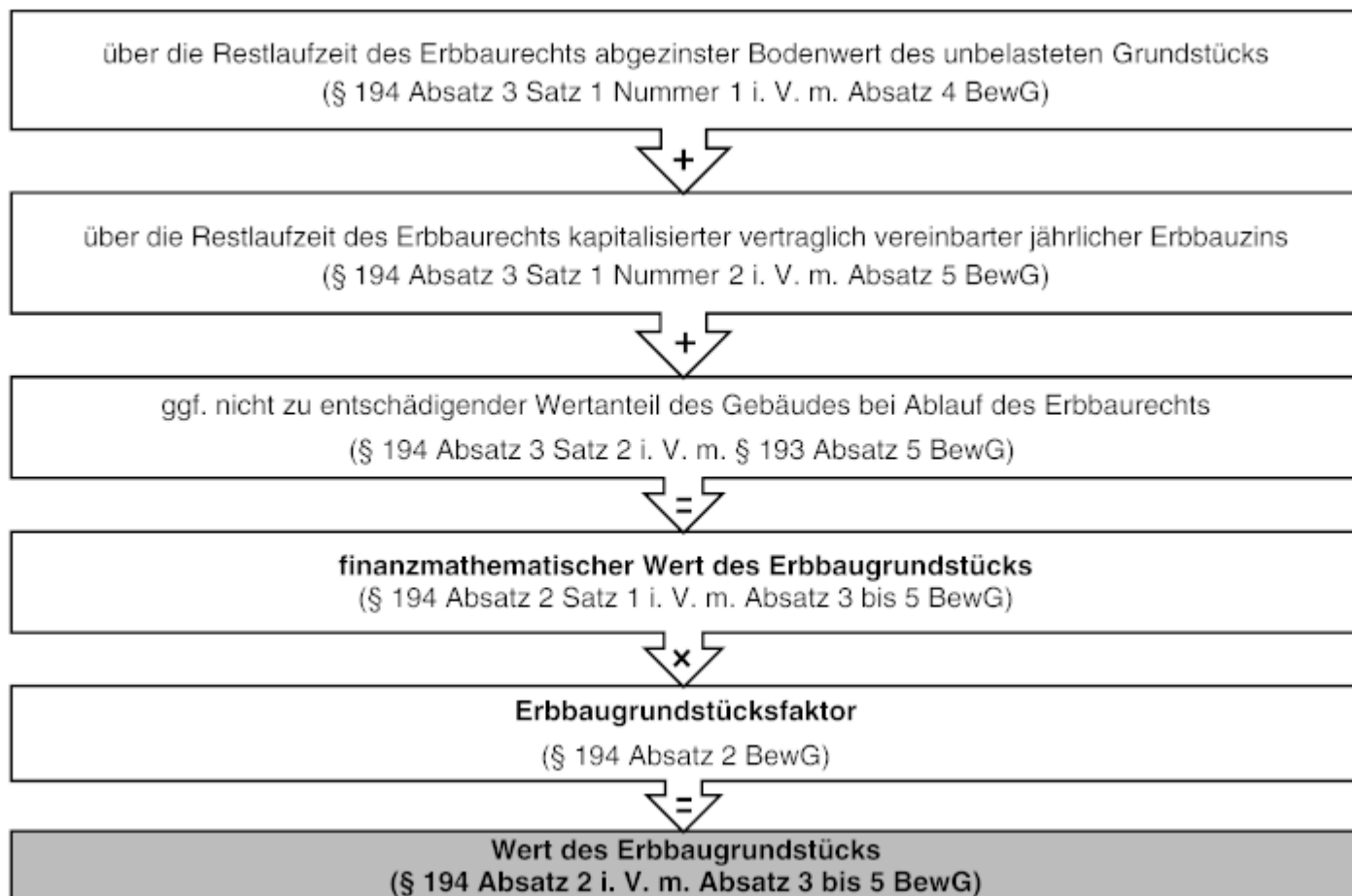
Bewertung des Erbbaugrundstücks (R B 194 ErbStR 2019)

¹Der Wert des Erbbaugrundstücks wird vorrangig durch Anwendung der von den Gutachterausschüssen ermittelten Erbbaugrundstückskoeffizienten (> Rz. 78) oder nachrangig im Wege der finanzmathematischen Methode unter Heranziehung der von den Gutachterausschüssen ermittelten Erbbaugrundstücksfaktoren (> Rz. 79) ermittelt. ²Eine Ermittlung des Werts des Erbbaugrundstücks aus Vergleichspreisen für veräußerte Erbbaugrundstücke ist für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2022 nach § 194 BewG ausgeschlossen.

¹Der Wert des Erbbaugrundstücks ist gemäß § 194 Absatz 1 Satz 1 BewG durch Multiplikation des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks mit einem Erbbaugrundstückskoeffizienten zu ermitteln. ²Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. BauGB ermittelten Erbbaugrundstückskoeffizienten nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG. ³Der Bodenwert des unbelasteten Grundstücks ist der Wert des Grundstücks, der nach § 179 BewG festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde.

¹Liegt für das zu bewertende Erbbaugrundstück kein Erbbaugrundstückskoeffizient im Sinne des § 194 Absatz 1 i. V. m. § 177 Absatz 2 und 3 BewG vor, ist der Wert des Erbbaugrundstücks durch Multiplikation des finanzmathematischen Werts des Erbbaugrundstücks (> Rz. 80 ff.) mit einem Erbbaugrundstücksfaktor zu ermitteln (finanzmathematische Methode). ²Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen ermittelten Erbbaugrundstücksfaktoren nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG. ³Soweit derartige Erbbaugrundstücksfaktoren nicht zur Verfügung stehen, gilt der Erbbaugrundstücksfaktor 1,0.

Der Wert des Erbbaugrundstücks ermittelt sich anhand der finanzmathematischen Methode wie folgt:



¹Zur Ermittlung des finanzmathematischen Werts des Erbbaugrundstücks wird gemäß § 194 Absatz 3 Satz 1 BewG die Summe aus

dem nach § 194 Absatz 4 BewG über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwert des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach § 179 BewG (> Rz. 82) und

- dem nach § 194 Absatz 5 BewG über die Restlaufzeit des Erbbaurechts kapitalisierten vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins (> Rz. 83)

gebildet. ²Ein bei Ablauf des Erbbaurechts verbleibender und nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes ist nach § 194 Absatz 3 Satz 2 i. V. m. § 193 Absatz 5 BewG (> Rz. 84) hinzuzurechnen. ³Ist das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück unbebaut, besteht der finanzmathematische Wert des Erbbaugrundstücks ausschließlich aus der Summe der Werte nach Satz 1.

82

¹Der Bodenwert des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach § 179 BewG ist gemäß § 194 Absatz 4 Satz 1 BewG über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus der Anlage 26 BewG ergebenden Abzinsungsfaktor abzuzinsen. ²Der Abzinsungsfaktor nach Anlage 26 BewG ist abhängig vom maßgebenden Zinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Erbbaurechts. ³Für die Abzinsung sind die Zinssätze zu verwenden, die von den Gutachterausschüssen bei der Ermittlung des Erbbaugrundstücksfaktors im Sinne des § 194 Absatz 2 Satz 2 BewG zugrunde gelegt wurden. ⁴Soweit von den Gutachterausschüssen keine derartigen Zinssätze zur Verfügung stehen, sind die Zinssätze nach § 194 Absatz 4 Satz 3 i. V. m. § 193 Absatz 4 Satz 3 BewG anzuwenden. ⁵Für nicht in der Anlage 26 BewG aufgeführte Zinssätze ist der Abzinsungsfaktor nach der dort angegebenen Formel zu berechnen und auf vier Nachkommastellen kaufmännisch zu runden. ⁶Rz. 73 Satz 7 gilt entsprechend. ⁷Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Abzinsungsfaktor 1 anzuwenden. ⁸Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, ist der Abzinsungsfaktor 0.

83

¹Dem über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwert des fiktiv unbelasteten Grundstücks (> Rz. 82) ist gemäß § 194 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 i. V. m. § 194 Absatz 5 BewG der ebenfalls über die Restlaufzeit des Erbbaurechts kapitalisierte Erbbauzins hinzuzurechnen. ²Maßgebender Erbbauzins ist nach § 194 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 BewG der am Bewertungsstichtag zu zahlende Erbbauzins, umgerechnet auf einen Jahresbetrag. ³Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen; auf den gezahlten Erbbauzins kommt es nicht an. ⁴Sind Erbbauzinsen während der Laufzeit des Erbbaurechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart (z. B. bei Sonderzahlungen oder gestaffeltem Erbbauzins), kann aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Jahresbetrag aus den insgesamt nach dem Bewertungsstichtag zu leistenden Erbbauzinsen in Abhängigkeit von der Restlaufzeit gebildet werden. ⁵Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln (z. B. Anknüpfung der Erbbauzinsen an den Verbraucherpreisindex) sind nicht zu berücksichtigen. ⁶Der vertraglich vereinbarte jährliche Erbbauzins ist über die auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus der Anlage 21 BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. ⁷Für die Anwendung des Vervielfältigers sind die Zinssätze maßgebend, die von den Gutachterausschüssen bei der Ermittlung des Erbbaugrundstücksfaktors im Sinne des § 194 Absatz 2 Satz 2 BewG zugrunde gelegt wurden. ⁸Soweit von den Gutachterausschüssen keine derartigen Zinssätze zur Verfügung stehen, sind die Zinssätze nach § 194 Absatz 5 Satz 3 i. V. m. § 193 Absatz 4 Satz 3 BewG anzuwenden. ⁹Für nicht in der Anlage 21 BewG aufgeführte Zinssätze ist der Vervielfältiger nach der dort angegebenen Formel zu berechnen und auf zwei Nachkommastellen kaufmännisch zu runden. ¹⁰Rz. 73 Satz 7 gilt entsprechend. ¹¹Beträgt die Restlaufzeit des Erbbaurechts weniger als ein Jahr, ist der Vervielfältiger mit einem Wert von 0 zu berücksichtigen. ¹²Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach § 194 Absatz 4 Satz 2 oder 3 BewG anzuwendenden Zinssatzes.

84

¹Ein Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks ergibt sich nur dann, wenn bei Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf der verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist und die Restnutzungsdauer der Gebäude die Restlaufzeit des Erbbaurechts übersteigt (> Rz. 74). ²Ein bei Ablauf des Erbbaurechts verbleibender und nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes ist nach § 194 Absatz 3 Satz 2 i. V. m. § 193 Absatz 5 BewG dem finanzmathematischen Wert des Erbbaugrundstücks hinzuzurechnen (> Rz. 80 ff.). ³Für die Ermittlung des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht zu entschädigenden Wertanteils der Gebäude oder des Gebäudes gilt Rz. 74 entsprechend.

85

Bewertung der wirtschaftlichen Einheit des Erbbaugrundstücks

Beispiel (Sachverhalt wie in Rz. 75):

Vom Gutachterausschuss stehen weder Erbbaugrundstückskoeffizienten noch Erbbaugrundstücksfaktoren zur Verfügung.

I. Finanzmathematischer Wert des Erbbaugrundstücks

I.1. Abgezinster Bodenwert des fiktiv unbelasteten Grundstücks am Bewertungsstichtag

Bodenwert:

Grundstücksfläche	500 m ²
× Bodenrichtwert (500 m ² × 250 EUR/m ²)	250 EUR/m ²

Abzinsungsfaktor (nach der Formel aus Anlage 26 BewG)

Restlaufzeit des Erbbaurechts	39 Jahre
Bewertungsstichtag	6.4.2023
Ablauf des Erbbaurechts	1.4.2063

Zinssatz (Einfamilienhaus)

(§ 194 Absatz 4 Satz 3 i. V. m. § 193 Absatz 4 Satz 3 Nummer 1 BewG)

2,5 %

Abgezinster Bodenwert

I.2. Barwert der vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzinsen am Bewertungsstichtag

Vertraglich vereinbarter jährlicher Erbbauzins	2.800 EUR
Vervielfältiger (nach der Formel aus Anlage 21 BewG)	× 24,73

Restlaufzeit des Erbbaurechts	39 Jahre
Bewertungsstichtag	6.4.2023
Ablauf des Erbbaurechts	1.4.2063

Zinssatz (Einfamilienhaus)

(§ 194 Absatz 5 Satz 3 i. V. m. § 193 Absatz 4 Satz 3 Nummer 1 BewG)

2,5 %

Barwert der vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzinsen

I.3. Nicht zu entschädigender Wertanteil des Gebäudes bei Ablauf des Erbbaurechts

Restnutzungsdauer zum Bewertungsstichtag	24 Jahre
Bewertungsstichtag	2023
Bezugsfertigkeit des Gebäudes	1964
Alter des Gebäudes	59 Jahre
Gesamtnutzungsdauer (aus Anlage 22 BewG)	80 Jahre
Mindestrestnutzungsdauer nach § 190 Absatz 6 Satz 5 BewG ist unterschritten (30 % von 80 Jahren = 24 Jahre)	
Restlaufzeit des Erbbaurechts	39 Jahre
Bewertungsstichtag	6.4.2023
Ablauf des Erbbaurechts	1.4.2063

Die Restlaufzeit des Erbbaurechts übersteigt die Restnutzungsdauer des Gebäudes am Bewertungsstichtag. Der Wertanteil des Gebäudes bei Ablauf des Erbbaurechts zu berücksichtigen.

I.4. Finanzmathematischer Wert des Erbbaugrundstücks am Bewertungsstichtag

Abgezinster Bodenwert (I.1.)

Gebäude auf fremdem Grund und Boden (R B 195.1 ErbStR 2019)

86

Zu bewerten sind als selbständige wirtschaftliche Einheiten sowohl ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden als auch das (mit dem Gebäude auf fremdem Grund und Boden) belastete Grundstück.

87

¹Ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden liegt vor, wenn ein anderer als der Eigentümer des Grund und Bodens darauf ein Gebäude errichtet hat und ihm das Gebäude zuzurechnen ist (§ 70 Absatz 3, § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 157 Absatz 3 Satz 2, § 180 Absatz 2 BewG). ²Das ist insbesondere der Fall, wenn es Scheinbestandteil des Grund und Bodens ist (§ 95 BGB). ³Sofern dem Nutzungsberechtigten für den Fall der Nutzungsbeendigung gegenüber dem Eigentümer des Grund und Bodens ein Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts des Gebäudes zusteht, ist bewertungsrechtlich von einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden auszugehen. ⁴Ein solcher Anspruch kann sich aus einer vertraglichen Vereinbarung oder aus dem Gesetz ergeben. ⁵Als Gebäude auf fremdem Grund und Boden erfasst werden das Gebäude, die sonstigen Bestandteile, wie die vom Nutzungsberechtigten errichteten Außenanlagen, und das Zubehör. ⁶Außerdem wird der Vorteil oder Nachteil des Eigentümers des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden erfasst, der dadurch erlangt wird, dass für die Nutzung des Grundstücks weniger oder mehr als der volle Bodenwertverzinsungsbetrag (angemessene Bodenwertverzinsung) zu leisten ist. ⁷Werden auf einem Grundstück nur Betriebsvorrichtungen (§ 176 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 BewG) oder Außenanlagen errichtet, liegt kein Gebäude auf fremdem Grund und Boden vor.

88

¹Die wirtschaftliche Einheit belastetes Grundstück umfasst die vertraglich überlassene Fläche des Grund und Bodens unter Berücksichtigung der Restlaufzeit des Nutzungsrechts und der erhaltenen Nutzungsentgelte. ²Enthält der Vertrag keine Angaben zur überlassenen Fläche, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen. ³Dabei ist neben der Grundfläche des Gebäudes regelmäßig auch die Fläche im Umgriff des Gebäudes zu erfassen. ⁴Ist eine eindeutige Abgrenzung nicht möglich, bestehen keine Bedenken, vom Fünffachen der bebauten Fläche auszugehen. ⁵Ist ein einheitliches Gebäude auf mehreren unmittelbar nebeneinander liegenden Grundstücken errichtet worden, die unterschiedlichen Grundstückseigentümern gehören, gilt R B 192.1 Absatz 4 entsprechend.

Wertermittlung bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und belasteten Grundstücken (R B 195.2 ErbStR 2019)

89

¹Die Bewertung in Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden nach § 195 BewG wurde in Anlehnung an die Bewertung in Erbbaurechtsfällen nach §§ 192 bis 194 BewG ausgestaltet. ²In Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden nach § 195 Absatz 2 bis 4 BewG und die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks nach § 195 Absatz 5 bis 7 BewG gesondert zu ermitteln. ³Die nach § 195 BewG ermittelten Grundbesitzwerte dürfen gemäß § 195 Absatz 1 Satz 2 BewG jeweils nicht weniger als 0 Euro betragen.

Wertermittlung bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden

90

¹Der Wert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden wird gemäß § 195 Absatz 2 Satz 1 BewG durch die Summe aus

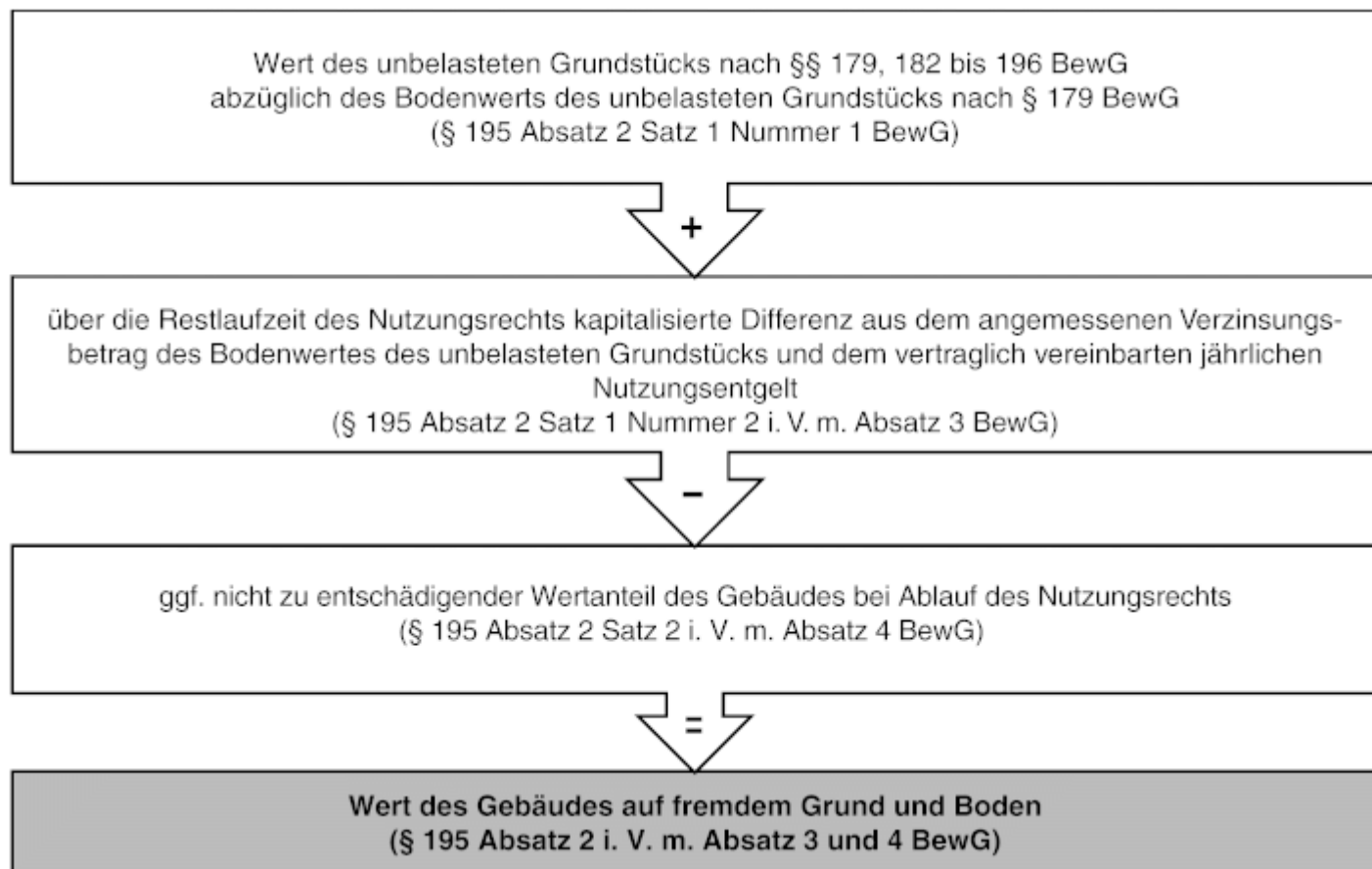
dem Wert des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG abzüglich des Bodenwerts des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach § 179 BewG und

der nach § 195 Absatz 3 BewG über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten Differenz aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des fiktiv unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Nutzungsentgelt

gebildet. ²Ein bei Ablauf des Nutzungsrechts nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes ist gemäß § 195 Absatz 4 BewG abzuziehen.

91

Damit ergibt sich zur Ermittlung des Werts des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden folgendes Ablaufschema:



92

¹Nach § 195 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 i. V. m. Absatz 3 Satz 1 BewG ist der Unterschiedsbetrag aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks (> Rz. 93) und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Nutzungsentgelt (> Rz. 94) über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts mit dem sich aus Anlage 21 BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren.

93

¹Der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks ergibt sich gemäß § 195 Absatz 3 Satz 4 BewG durch Multiplikation des Bodenwerts für das fiktiv unbelastete Grundstück nach § 179 BewG mit den von den Gutachterausschüssen für die jeweilige Grundstücksart ermittelten Liegenschaftszinssätzen nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG. ²So weit von den Gutachterausschüssen kein derartiger Liegenschaftszinssatz zur Verfügung steht, sind gemäß § 195 Absatz 3 Satz 3 BewG die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 3 BewG anzuwenden. ³Liegt ein immerwährendes Nutzungsrecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach Satz 1 oder 2 anzuwendenden Zinssatzes.

94

¹Maßgebendes Nutzungsentgelt ist nach § 195 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 BewG das am Bewertungsstichtag zu zahlende Nutzungsentgelt, umgerechnet auf einen Jahresbetrag. ²Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen; auf das gezahlte Nutzungsentgelt kommt es nicht an. ³Sind Nutzungsentgelte während der Laufzeit des Nutzungsrechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart (z. B. bei Sonderzahlungen oder gestaffeltem Nutzungsentgelt), kann aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Jahresbetrag aus den insgesamt nach dem Bewertungsstichtag zu leistenden Nutzungsentgelten in Abhängigkeit von der Restlaufzeit gebildet werden. ⁴Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln (z. B. Anknüpfung der Nutzungsentgelte an den Verbraucherpreisindex) sind nicht zu berücksichtigen. ⁵Ist kein Nutzungsentgelt zu zahlen, stellt der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts gleichzeitig den Unterschiedsbetrag (> Rz. 92) dar.

95

¹Der Unterschiedsbetrag zwischen dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des fiktiv unbelasteten Grundstücks (> Rz. 93) und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Nutzungsentgelt (> Rz. 94) ist gemäß § 195 Absatz 3 Satz 1 BewG über die auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit des Nutzungsrechts mit dem sich aus Anlage 21 BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. ²Für die Anwendung des Vervielfältigers sind die von den Gutachterausschüssen für die jeweilige Grundstücksart ermittelten Liegenschaftszinssätze nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG oder, wenn derartige Liegenschaftszinssätze nicht zur Verfügung stehen, gemäß § 195 Absatz 3 Satz 3 BewG die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 3 BewG maßgebend. ³Für nicht in der Anlage 21 BewG aufgeführte Zinssätze ist der Vervielfältiger nach der dort angegebenen Formel zu berechnen und auf zwei Nachkommastellen kaufmännisch zu runden. ⁴Beträgt die Restlaufzeit des Nutzungsrechts weniger als ein Jahr, ist der Vervielfältiger mit 0 anzusetzen. ⁵Liegt ein immerwährendes Nutzungsrecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach Satz 2 anzuwendenden Zinssatzes.

¹Ist der Nutzer verpflichtet, das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts zu beseitigen, ergibt sich im Sinne des § 195 Absatz 4 Satz 7 BewG bei Ablauf des Nutzungsrechts keine Restnutzungsdauer und damit kein Wertanteil des Gebäudes mehr. ²Eine Ermittlung des nicht zu entschädigenden Wertanteils des Gebäudes bei Ablauf des Nutzungsrechts ist daher ausschließlich in den Fällen erforderlich, in denen keine Abrissverpflichtung für das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts besteht. ³Zur Ermittlung des bei Ablauf des Nutzungsrechts nicht zu entschädigenden Wertanteils der Gebäude oder des Gebäudes ist gemäß § 195 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. Absatz 4 BewG auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Nutzungsrechts die Differenz aus dem Wert des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG und dem Bodenwert für das fiktiv unbelastete Grundstück nach § 179 BewG zu ermitteln. ⁴Bei diesen auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Nutzungsrechts durchzuführenden Ermittlungen ist grundsätzlich von den Grundstücksmerkmalen und Bewertungsparametern am Bewertungsstichtag auszugehen. ⁵Dies gilt insbesondere für die Grundstücks- und Gebäudeflächen, Bodenrichtwerte, Roherträge, Bewirtschaftungskosten, Liegenschaftszinssätze, Regelherstellungskosten, Verbraucher- und Baupreisindizes sowie Wertzahlen. ⁶Für die Bestimmung der Restnutzungsdauer zum Ablauf des Nutzungsrechts ist im Sinne des § 195 Absatz 4 Satz 2 BewG von der Restnutzungsdauer auszugehen, die bei der Ermittlung des Werts des unbelasteten Grundstücks nach § 195 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 BewG zugrunde gelegt wurde. ⁷Diese ist um die Restlaufzeit des Nutzungsrechts zu mindern. ⁸Übersteigt die Restlaufzeit des Nutzungsrechts die Restnutzungsdauer der Gebäude zum Bewertungsstichtag, entfällt demnach der Ansatz eines Gebäudewertanteils. ⁹Ausschließlich bei einer über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts hinausgehenden Restnutzungsdauer des Gebäudes ist ein nicht zu entschädigender Gebäudewertanteil nach § 195 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. Absatz 4 BewG zu ermitteln. ¹⁰Der ermittelte Unterschiedsbetrag nach Satz 3 ist mit dem sich aus Anlage 26 BewG ergebenden Abzinsungsfaktor auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen. ¹¹Der Abzinsungsfaktor nach Anlage 26 BewG ist abhängig vom maßgebenden Zinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Nutzungsrechts. ¹²Für die Anwendung des Abzinsungsfaktors sind die von den Gutachterausschüssen für die jeweilige Grundstücksart ermittelten Liegenschaftszinssätze nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG oder wenn derartige Liegenschaftszinssätze nicht zur Verfügung stehen, gemäß § 195 Absatz 4 Satz 4 BewG die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 3 BewG maßgebend. ¹³Für nicht in der Anlage 26 BewG aufgeführte Zinssätze ist der Abzinsungsfaktor nach der dort angegebenen Formel zu berechnen und auf vier Nachkommastellen kaufmännisch zu runden. ¹⁴Liegt ein immerwährendes Nutzungsrecht vor, ist der Abzinsungsfaktor 0 (§ 195 Absatz 4 Satz 5 BewG). ¹⁵In diesen Fällen ist kein Wertanteil des Gebäudes vom Wert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden abzuziehen. ¹⁶Die Ermittlung des bei Ablauf des Nutzungsrechts nicht zu entschädigenden Wertanteils des Gebäudes entfällt in diesen Fällen. ¹⁷Der auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Unterschiedsbetrag ist mit dem nicht zu entschädigenden Wertanteil der jeweiligen Gebäude zu multiplizieren. ¹⁸Befindet sich das im Nutzungsrecht entstehende Gebäude im Zustand der Bebauung, stellen die am Bewertungsstichtag entstandenen Herstellungskosten nach § 196 BewG für die sich im Bau befindlichen Gebäude bzw. Gebäudeteile, ggf. abzüglich des bei Ablauf des Nutzungsrechts nicht entschädigten und auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Anteils der Herstellungskosten, den nicht zu entschädigenden Wertanteil des Gebäudes dar (> R B 196.1 und R B 196.2 ErbStR 2019).

Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden

Beispiel:

Ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden (Verbrauchermarkt; zu eigenen betrieblichen Zwecken genutzt; Baujahr 2015; alle Bauteile Standardstufe 4; keine übliche Miete ermittelbar) ist für Zwecke der Erbschaftsteuer auf den 15.03.2023 zu bewerten. Die auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit des Nutzungsrechts beträgt am Bewertungsstichtag noch 26 Jahre (Ablauf des Nutzungsrechts am 31.12.2049). Das Gebäude ist bei Beendigung des Nutzungsrechts zu beseitigen. Die Brutto-Grundfläche des Gebäudes beträgt 775 m². Für die Errichtung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden wurde vom Eigentümer des belasteten Grundstücks eine Grundstücksfläche von 1.000 m² vertraglich überlassen. Hierfür ist ein vertraglich vereinbartes jährliches Nutzungsentgelt in Höhe von 10.000 EUR zu zahlen. Der Bodenrichtwert beträgt 200 EUR/m².

Der Verbrauchermarkt stellt ein Geschäftsgrundstück dar (Nutzung ausschließlich zu eigenen gewerblichen Zwecken). Für das Geschäftsgrundstück lässt sich keine übliche Miete ermitteln, so dass die Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden nach dem Sachwertverfahren erfolgt. Für die Anwendung des Sachwertverfahrens stehen weder Regionalfaktoren noch Sachwertfaktoren zur Verfügung.

I. Wertanteil des Gebäudes am Bewertungsstichtag

I.1. Wert des fiktiv unbelasteten Grundstücks am Bewertungsstichtag

Bodenwert

Grundstücksfläche × Bodenrichtwert (1.000 m² × 200 EUR/m²)

Gebäudesachwert

Verbrauchermarkt:

Regelherstellungskosten (aus Anlage 24 BewG)

Gebäudeart 13.1

Standardstufe (alle Bauteile) 4

Brutto-Grundfläche

Baupreisindex (§ 190 Absatz 3 Satz 2
i. V. m. Absatz 4 BewG)

Gebäudeart 13.1

Bewertungsstichtag 2023

durchschnittliche Herstellungskosten

Regionalfaktor (§ 190 Absatz 3 Satz 1
i. V. m. Absatz 5 Satz 3 BewG)

Alterswertminderungsfaktor (§ 190 Absatz 6
Satz 1 BewG): 22 Jahre : 30 Jahre

Restnutzungsdauer 22 Jahre

Bewertungsstichtag 2023

Bezugsfertigkeit des Gebäudes 2015

Alter des Gebäudes 8 Jahre

Abrissverpflichtung 2049

Gesamtnutzungsdauer
(aus Anlage 22 BewG) 30 Jahre

Mindestrestnutzungsdauer nach § 190 Absatz 6
Satz 5 BewG ist überschritten
(30 % von 30 Jahren = 9 Jahre)

Begrenzung der Restnutzungsdauer nach § 190
Absatz 6 Satz 6 BewG erfolgt nicht
(Restnutzungsdauer bis zur
Abrissverpflichtung 26 Jahre:

Tatsächliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäu-
des 34 Jahre [Jahr der Abrissverpflichtung 2049
abzüglich des Jahres der Bezugsfertigkeit 2015]
abzüglich Alter des Gebäudes am Bewertungs-
stichtag 8 Jahre = 26 Jahre)

Gebäudesachwert (Verbrauchermarkt)

Vorläufiger Sachwert

Bodenwert 200.000 EUR

Gebäudesachwert + 824.861 EUR

Summe 1.024.861 EUR

Wertermittlung für das mit dem Nutzungsrecht belastete Grundstück

98

¹Zur Ermittlung des Werts des mit dem Nutzungsrecht belasteten Grundstücks wird gemäß § 195 Absatz 5 Satz 1 BewG die Summe aus

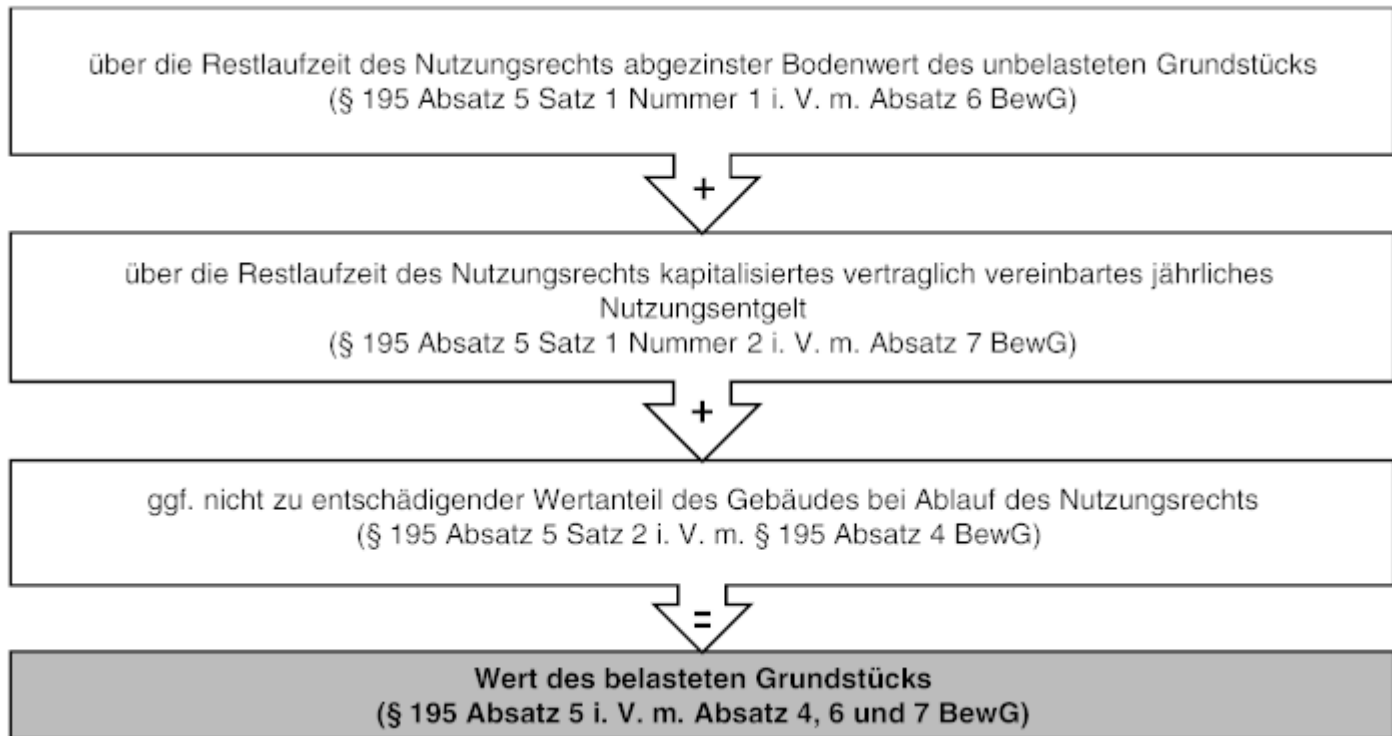
dem nach § 195 Absatz 6 BewG über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts abgezinsten Wert des fiktiv unbelasteten Grundstücks
^{1.} nach § 179 BewG (> Rz. 100) und

dem nach § 195 Absatz 7 BewG über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten vertraglich vereinbarten jährlichen Nutzungsentgelt (> Rz. 101)

gebildet. ²Ein bei Ablauf des Nutzungsrechts verbleibender und nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes im Sinne des § 195 Absatz 4 BewG ist hinzuzurechnen (> Rz. 102).

99

Damit ergibt sich zur Ermittlung des Werts des mit dem Nutzungsrecht belasteten Grundstücks folgendes Ablaufschema:



100

¹Der Wert des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach § 179 BewG ist gemäß § 195 Absatz 6 Satz 1 BewG über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts mit dem sich aus der Anlage 26 BewG ergebenden Abzinsungsfaktor abzuzinsen. ²Der Abzinsungsfaktor nach Anlage 26 BewG ist abhängig vom maßgebenden Zinssatz und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Nutzungsrechts. ³Für die Abzinsung sind die von den Gutachterausschüssen für die jeweilige Grundstücksart ermittelten Liegenschaftszinssätze nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG anzuwenden. ⁴Soweit von den Gutachterausschüssen keine derartigen Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, sind die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 3 BewG anzuwenden. ⁵Für nicht in der Anlage 26 BewG aufgeführte Zinssätze ist der Abzinsungsfaktor nach der dort angegebenen Formel zu berechnen und auf vier Nachkommastellen kaufmännisch zu runden. ⁶Rz. 73 Satz 7 gilt entsprechend. ⁷Beträgt die Restlaufzeit des Nutzungsrechts weniger als ein Jahr, ist der Abzinsungsfaktor 1 anzuwenden. ⁸Liegt ein immerwährendes Nutzungsrecht vor, ist der Abzinsungsfaktor 0.

101

¹Dem über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts abgezinsten Wert des fiktiv unbelasteten Grundstücks nach § 179 BewG (Rz. 100) ist gemäß § 195 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 i. V. m. § 195 Absatz 7 BewG das ebenfalls über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierte Nutzungsentgelt hinzuzurechnen. ²Maßgebendes Nutzungsentgelt ist nach § 195 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 BewG das am Bewertungsstichtag zu zahlende Nutzungsentgelt, umgerechnet auf einen Jahresbetrag. ³Dabei ist stets auf die vertraglichen Vereinbarungen abzustellen; auf das gezahlte Nutzungsentgelt kommt es nicht an. ⁴Sind Nutzungsentgelte während der Laufzeit des Nutzungsrechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart (z. B. bei Sonderzahlungen oder gestaffeltem Nutzungsentgelt), kann aus Vereinfachungsgründen ein durchschnittlicher Jahresbetrag aus den insgesamt nach dem Bewertungsstichtag zu leistenden Nutzungsentgelten in Abhängigkeit von der Restlaufzeit gebildet werden. ⁵Die künftigen Anpassungen auf Grund von Wertsicherungsklauseln (z. B. Anknüpfung der Nutzungsentgelte an den Verbraucherpreisindex) sind nicht zu berücksichtigen. ⁶Das vertraglich vereinbarte jährliche Nutzungsentgelt ist über die auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit des Nutzungsrechts mit dem sich aus

Anlage 21 BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren.⁷Für die Anwendung des Vervielfältigers sind nach der Anlage 21 BewG die von den Gutachterausschüssen für die jeweilige Grundstücksart ermittelten Liegenschaftszinssätze nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 BewG maßgebend.⁸Soweit von den Gutachterausschüssen keine derartigen Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, sind die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 3 BewG anzuwenden.⁹Für nicht in der Anlage 21 BewG aufgeführte Zinssätze ist der Abzinsungsfaktor nach der dort angegebenen Formel zu berechnen und auf zwei Nachkommastellen kaufmännisch zu runden.¹⁰Rz. 73 Satz 7 gilt entsprechend.¹¹Beträgt die Restlaufzeit des Nutzungsrechts weniger als ein Jahr, ist der Vervielfältiger mit einem Wert von 0 zu berücksichtigen.¹²Liegt ein immerwährendes Nutzungsrecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach Satz 7 oder 8 anzuwendenden Zinssatzes.

102

¹Ein Gebäudewertanteil des belasteten Grundstücks bei Ablauf des Nutzungsrechts ergibt sich nur dann, wenn der bei Ablauf des Nutzungsrechts verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist und die Restnutzungsdauer der Gebäude die Restlaufzeit des Nutzungsrechts übersteigt (> Rz. 96). ²Ein bei Ablauf des Nutzungsrechts verbleibender und nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes ist nach § 195 Absatz 5 Satz 2 i. V. m. Absatz 4 BewG dem Wert des belasteten Grundstücks hinzuzurechnen (> Rz. 98, 99). ³Für die Ermittlung des bei Ablauf des Nutzungsrechts nicht zu entschädigenden Wertanteils der Gebäude oder des Gebäudes gilt Rz. 96 entsprechend.

103

Bewertung eines mit einem Nutzungsrecht belasteten Grundstücks

Beispiel (Sachverhalt wie in Rz. 97):

I. Abgezinster Bodenwert des fiktiv unbelasteten Grundstücks am Bewertungsstichtag

Bodenwert:

Grundstücksfläche	1.000 m ²
× Bodenrichtwert (500 m ² × 250 EUR/m ²)	200 EUR/m ²

Abzinsungsfaktor (aus Anlage 26 BewG)

Restlaufzeit des Nutzungsrechts	26 Jahre
---------------------------------	----------

Bewertungsstichtag	15.3.2023
--------------------	-----------

Ablauf des Nutzungsrechts	31.12.2049
---------------------------	------------

Zinssatz (§ 193 Absatz 4 Satz 3 Nummer 5 BewG)	6,0 %
---	-------

Abgezinster Bodenwert

II. Barwert des vertraglich vereinbarten jährlichen Nutzungsentgelts am Bewertungsstichtag

Vertraglich vereinbartes jährliches Nutzungs- entgelt	10.000 EUR
--	------------

Vervielfältiger (aus Anlage 21 BewG)	× 13,00
--------------------------------------	---------

Restlaufzeit des Nutzungsrechts	26 Jahre
---------------------------------	----------

Bewertungsstichtag	15.3.2023
--------------------	-----------

Ablauf des Nutzungsrechts	31.12.2049
---------------------------	------------

Zinssatz (§ 193 Absatz 4 Satz 3 Nummer 5 BewG)	6,0 %
---	-------

**Barwert des vertraglich vereinbarten
jährlichen Nutzungsentgelts**

III. Nicht zu entschädigender Wertanteil des Gebäudes bei Ablauf des Nutzungsrechts

Der Nutzer ist verpflichtet, das Gebäude bei Ende des Nutzungsrechts zu beseitigen. Daher ergibt zu entschädigender Wertanteil des Gebäudes nach § 195 Absatz 5 Satz 2 i. V. m. Absatz 4 Satz 7 B

IV. Wert des belasteten Grundstücks

Wertanteil des Bodens am Bewertungsstichtag (I.)

Wertvorteil gegenüber angemessener Bodenwertverzinsung am Bewertungsstichtag (II.)

Wert des belasteten Grundstücks (Grundbesitzwert)

V. Anwendung

104

Der Erlass ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder und ist für alle Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2022 anzuwenden.

Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg

FM3 - S 3010 - 6/9

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat

34 - S 3014 - 1/4

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin

S 3015 - 1/2023

Ministerium der Finanzen und für Europa des Landes Brandenburg

36 - S 3015 - 2023#001

Der Senator für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen

S 3015 - 1/2017 - 1/2023 - 13-5

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

S 3015 - 2023/001 - 53

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 3303 A - 011 - II 6/6

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

IV - S 3003 - 00000 - 2022/001

Niedersächsisches Finanzministerium

S 3000 - 110 - 35

Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen

S 3015 - 2/2023 - 0007231 - V A 6

Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz

S 3001#2022/0001 - 0401 448

Saarland

Ministerium der Finanzen und für Wissenschaft

S 3301 - 17#002

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen

35 - S 3000/33/7 - 2023/20690

Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt

43 - S 3312 - 9

Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein

VI 35 - S 3000 - 1002

Thüringer Finanzministerium

1040 - 22 - S 3015/179

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 28. April 2023

IV D 4 - S 3804/20/10001 :002

2023/0420065

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

Erbschaftsteuer;

Wertsteigerungen infolge des Kaufkraftschwundes bei der Berechnung der Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Absatz 1 ErbStG

Hiermit übersende ich eine aktualisierte Zusammenstellung der Verbraucherpreisindizes für Deutschland, Stand April 2023. Das Statistische Bundesamt hat den Verbraucherpreisindex vom bisherigen Basisjahr 2015 auf das neue Basisjahr 2020 umgestellt. Auf H E 5.1 (2) "Wertsteigerung infolge des Kaufkraftschwundes" ErbStH 2019 und auf das BMF-Schreiben vom 1. Februar 2022 (BStBl I S. 190) nehme ich Bezug.

Verbraucherpreisindex für Deutschland
2020 = 100

Jahre 1958 bis 1990

1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966
22,0	22,1	22,4	23,1	23,3	24,0	24,6	25,3	26,2
1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976
27,0	27,6	28,5	30,1	31,8	33,9	36,3	38,5	40,1
1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
42,7	44,5	46,9	49,8	52,5	54,1	55,5	56,6	56,6
1988	1989	1990						
57,5	59,0	60,6						

Jahre ab 1991

1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
61,9	65,0	67,9	69,7	71,0	72,0	73,4	74,0	74,5
2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
77,0	78,1	78,9	80,2	81,5	82,8	84,7	86,9	87,2
2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
90,0	91,7	93,1	94,0	94,5	95,0	96,4	98,1	99,5
2021	2022							
103,1	110,2							

Im Auftrag

Rennings

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 18. April 2023

III C 2 - S 7282/19/10001 :005

2023/0369566

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

**Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis (§ 14c UStG) - Folgen aus dem BFH-Urteil vom 26. Juni 2019 - XI R 5/18;
Ausweis eines negativen Betrages und Verweis auf weitere Dokumente in einer Abrechnung**

Inhaltsverzeichnis**I. Einleitung**

Auslegung des BFH-Urteils vom 26. Juni 2019 - XI R 5/18

1. Abrechnung über eine Entgeltminderung
- II.
 2. Abrechnung über eine (angeblich) erbrachte Leistung
 3. Abrechnung mittels Gutschrift
- III. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Anwendungsregelung

Schlussbestimmung

I. Einleitung

1

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach dem UStG für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG auch den Mehrbetrag.

2

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis), schuldet nach § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG den ausgewiesenen Betrag. Das Gleiche gilt nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt.

3

Mit Urteil vom 26. Juni 2019 - XI R 5/18, BStBl II 2023 S. 521, hat der BFH entschieden, dass ein negativer Betrag, der in einer Rechnung unrichtig oder unberechtigt ausgewiesen wird, nicht im Sinne des § 14c Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 UStG geschuldet wird. In dem entschiedenen Einzelfall waren die ausgewiesenen Beträge jeweils hinter dem Eurozeichen mit einem Bindestrich versehen, der vom BFH als Minuszeichen gewertet wurde. Vom Aussteller des Dokuments wurde mit diesen negativen Beträgen aber nicht (unberechtigt) über von ihm angeblich erbrachte Leistungen abgerechnet, sondern über einen sich aus einer Jahreskonditionsvereinbarung ergebenden "Bonus". Dieser "Bonus" (Rückvergütungen, Rabatte u. Ä.) war als Entgeltminderung für die ursprünglichen Leistungen des Empfängers des Dokuments an den Aussteller des Dokuments vereinbart worden und vom Empfänger des Dokuments zu zahlen.

4

Außerdem hat der BFH mit o. a. Urteil entschieden, dass bei der Prüfung, ob in einem Dokument über eine Leistung abgerechnet wird, der Inhalt weiterer Dokumente jedenfalls dann ergänzend heranzuziehen ist, wenn in der Abrechnung auf diese Dokumente verwiesen wird.

5

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt nach dieser Entscheidung Folgendes:

II. Auslegung des BFH-Urteils vom 26. Juni 2019 - XI R 5/18

1. Abrechnung über eine Entgeltminderung

6

Soweit der Aussteller eines Dokuments mit diesem nicht (unberechtigt) über eine von ihm (angeblich) erbrachte Leistung, sondern über eine Entgeltminderung abrechnet und dies zusätzlich durch ein Minuszeichen bei dem offen ausgewiesenen Betrag zum Ausdruck bringt, wird dieser negative Betrag nach der Entscheidung XI R 5/18, Rn. 37 ff., nicht nach § 14c UStG geschuldet. Zu einem Schriftstück, das keine Rechnung, sondern Grundlage für den Zahlungsverkehr ist, siehe Abschnitt 14.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE.

7

Bei dem negativen Betrag handelt sich weder um einen "Mehrbetrag" im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG noch um einen "ausgewiesenen Betrag" im Sinne des § 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG.

2. Abrechnung über eine (angeblich) erbrachte Leistung

8

Soweit der Aussteller des Dokuments mit diesem hingegen (unberechtigt) über eine von ihm (angeblich) erbrachte Leistung abrechnet und der insoweit offen ausgewiesene Betrag ein Minuszeichen enthält, das aber beispielsweise nur eine Zahlungsverpflichtung des Leistungsempfängers an den Leistenden ausdrücken soll, ist § 14c UStG bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen anwendbar, da in diesem Fall kein "negativer Betrag" im Sinne der Entscheidung XI R 5/18 vorliegt.

9

Bei der Prüfung, ob ein Dokument (nur) über Leistungen oder (auch) über Entgeltminderungen abrechnet, sind unter dem Gesichtspunkt der Gefährdung des Steueraufkommens weitere Dokumente nur dann ergänzend heranzuziehen, wenn die Abrechnung auf diese verweist (vgl. Rn. 25 ff. des o. a. Urteils).

3. Abrechnung mittels Gutschrift

10

Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG kann eine Rechnung auch durch den Leistungsempfänger ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart worden ist (Gutschrift).

11

Für Fälle der Gutschrift im Sinne des § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG, in denen mit einem Minuszeichen zum Ausdruck gebracht werden soll, dass der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer die Zahlung des genannten Umsatzsteuerbetrages schuldet, ist die Entscheidung XI R 5/18 ebenfalls nicht anwendbar, da in diesen Fällen (unberechtigt) über eine (angeblich) erbrachte Leistung abgerechnet werden soll (vgl. Rn. 8). Dabei kann sich eine Steuerschuldnerschaft des Empfängers der Gutschrift ergeben (vgl. Abschnitt 14c.1 Abs. 3 UStAE und BMF-Schreiben vom 19. August 2021, BStBl I 2021 S. 1087).

III. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

12

Der Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 12. April 2023 - III C 2 - S 7410/19/10001 :016 (2023/0328392), BStBl I S. 734, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

In Abschnitt 14c.1 wird nach Absatz 4 folgender Absatz 4a eingefügt:

"(4a) ¹Soweit der Aussteller eines Dokuments mit diesem nicht über eine von ihm erbrachte Leistung, sondern über eine Entgeltminderung abrechnet und dies zusätzlich durch ein Minuszeichen bei dem offen ausgewiesenen Betrag zum Ausdruck bringt, wird dieser negative Betrag nicht nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2019 - XI R 5/18, BStBl II 2023 S. 521). ²Zu einem Schriftstück, das keine Rechnung, sondern Grundlage für den Zahlungsverkehr ist, siehe Abschnitt 14.1 Abs. 1 Satz 4. ³Bei der Prüfung, ob ein Dokument (nur) über Leistungen oder (auch) über Entgeltminderungen abrechnet, sind unter dem Gesichtspunkt der Gefährdung des Steueraufkommens weitere Dokumente nur dann ergänzend heranzuziehen, wenn die Abrechnung auf diese verweist."

In Abschnitt 14c.2 wird nach Absatz 2a folgender Absatz 2b eingefügt:

"(2b) ¹Soweit der Aussteller eines Dokuments mit diesem nicht unberechtigt über eine von ihm (angeblich) erbrachte Leistung, sondern über eine Entgeltminderung abrechnet und dies zusätzlich durch ein Minuszeichen bei dem offen ausgewiesenen Betrag zum Ausdruck bringt, wird dieser negative Betrag nicht nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2019 - XI R 5/18, BStBl II 2023 S. 521). ²Zu einem Schriftstück, das keine Rechnung, sondern Grundlage für den Zahlungsverkehr ist, siehe Abschnitt 14.1 Abs. 1 Satz 4. ³Bei der Prüfung, ob ein Dokument (nur)

über Leistungen oder (auch) über Entgeltminderungen abrechnet, sind unter dem Gesichtspunkt der Gefährdung des Steueraufkommens weitere Dokumente nur dann ergänzend heranzuziehen, wenn die Abrechnung auf diese verweist."

Anwendungsregelung

13

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Schlussbestimmung

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

K o s z i n o w s k i

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 25. April 2023

III C 2 - S 7116-a/19/10001 :003

2023/0380817

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

**Umsatzsteuer;
Umsatzsteuerliche Behandlung von Reihengeschäften**

Inhaltsverzeichnis

- I. Grundsätzliches
- II. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses
- Anwendungsregelung
- Schlussbestimmungen

I. Grundsätzliches

1

Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl. I S. 2451¹⁾

2

Der durch Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 in die MwStSystRL eingeführte Art. 36a enthält erstmals eine ausdrückliche unionsrechtliche Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) beim Reihengeschäft im innergemeinschaftlichen Handel. Danach wird diese, wenn sie durch einen Zwischenhändler erfolgt, grundsätzlich nur der Lieferung an ihn zugeordnet. Abweichend hiervon wird die Warenbewegung jedoch der Lieferung durch den Zwischenhändler zugeordnet, wenn der Zwischenhändler seinem Lieferer die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat, die ihm vom Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände befördert oder versendet werden, erteilt worden ist.

Der Begriff "Zwischenhändler" bezeichnet zum Zwecke dieser Vorschrift einen Lieferer innerhalb einer Reihe (mit Ausnahme des ersten Lieferers in der Reihe), der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten befördert oder versendet.

3

Zum anderen dient die Gesetzesänderung der Beseitigung von Rechtsunsicherheiten bei der Zuordnung der Beförderung oder Versendung bei Reihengeschäften, die infolge der Rechtsprechung des BFH entstanden sind (vgl. dazu insbesondere die BFH-Urteile vom 28. Mai 2013 - XI R 11/09, BStBl II 2023 S. 537, vom 25. Februar 2015 - XI R 15/14, BStBl II 2023 S. 514 und vom 25. Februar 2015 - XI R 30/13, BStBl II 2023 S. 511). Hierzu wurde insbesondere gesetzlich klargestellt, dass bei der Zuordnung der bewegten Lieferung in solchen Fällen grundsätzlich maßgeblich ist, durch wen die Beförderung bzw. Versendung der Gegenstände erfolgt ist.

II. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

4

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 18. April 2023 - III C 2 - S 7282/19/10001 :005 (2023/0369566), BStBl I S. 776, geändert worden ist, wie folgt geändert:

Abschnitt 3.14 wird wie folgt gefasst:

"3.14. Reihengeschäfte

Begriff des Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG)

1. (1) ¹**Liefergeschäfte** im Sinne des § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen dieser Gegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (Ort der Lieferung des ersten Unternehmers) an den letzten Abnehmer gelangt, werden nachfolgend als Reihenge-

schäfte bezeichnet. ²Ein besonderer Fall des Reihengeschäfts ist das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25b Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 25b.1).

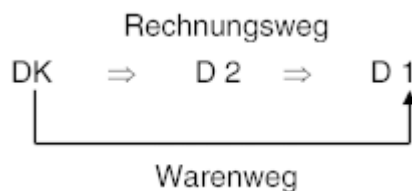
(2) ¹Bei Reihengeschäften werden im Rahmen einer Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) mehrere Lieferungen ausgeführt, die in Bezug auf den Lieferort und den Lieferzeitpunkt jeweils gesondert betrachtet werden müssen. ²Die **Warenbewegung** des Gegenstands ist nur einer der Lieferungen zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG). ³Diese ist die Beförderungs- oder Versendungslieferung (**bewegte Lieferung**); nur bei ihr kommt die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 6 UStG) oder für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) in Betracht. ⁴Bei allen anderen Lieferungen in der Reihe findet keine **Warenbewegung** statt (ruhende Lieferungen). ⁵Sie werden entweder vor oder nach der Beförderungs- oder Versendungslieferung ausgeführt (§ 3 Abs. 7 Satz 2 UStG). ⁶**Liefergeschäfte**, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen keine Beförderung oder Versendung stattfindet (z. B. Grundstückslieferungen oder Lieferungen, bei denen die Verfügungsmacht durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts oder durch Abtretung des Herausgabeanspruchs verschafft wird), können nicht Gegenstand eines Reihengeschäfts sein.

(3) ¹Die Beförderung oder Versendung kann durch **einen an einem Reihengeschäft beteiligten** Lieferer, Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten durchgeführt werden. ²Ein Beförderungs- oder Versendungsfall liegt daher auch dann vor, wenn **der letzte** Abnehmer den Gegenstand der Lieferung selbst abholt oder abholen lässt (Abholfall). ³Beauftragter Dritter kann z. B. ein Lohnveredelungsunternehmer, ein selbständiger Spediteur oder ein Lagerhalter sein, der jeweils nicht unmittelbar in die Liefervorgänge eingebunden ist.

(4) ¹Das unmittelbare Gelangen im Sinne des § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG setzt grundsätzlich eine Beförderung oder Versendung durch einen am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer voraus; diese Voraussetzung ist bei der Beförderung oder Versendung durch mehrere beteiligte Unternehmer (sog. gebrochene Beförderung oder Versendung) nicht erfüllt. ²Der Gegenstand der Lieferung gelangt auch dann unmittelbar an den letzten Abnehmer, wenn die Beförderung oder Versendung an einen beauftragten Dritten ausgeführt wird, der nicht unmittelbar in die Liefervorgänge eingebunden ist, **vgl. Absatz 3 Satz 3**. ³Im Fall der vorhergehenden Be- oder Verarbeitung des Gegenstands durch einen vom Lieferer beauftragten Dritten ist Gegenstand der Lieferung der be- oder verarbeitete Gegenstand.

Beispiel 1:

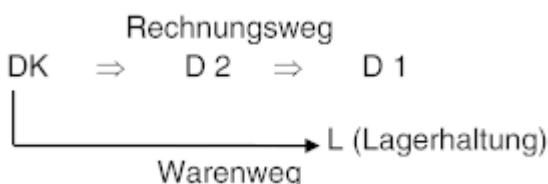
¹Der Unternehmer D 1 in Köln bestellt bei dem Großhändler D 2 in Hamburg eine dort nicht vorrätige Maschine. ²D 2 gibt die Bestellung an den Hersteller DK in Dänemark weiter. ³DK befördert die Maschine mit eigenem Lkw unmittelbar nach Köln und übergibt sie dort D 1.



⁴Es liegt ein Reihengeschäft im Sinne des § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG vor, da mehrere Unternehmer über dieselbe Maschine **Liefergeschäfte** abschließen und die Maschine im Rahmen einer Beförderung unmittelbar vom ersten Unternehmer (DK) an den letzten Abnehmer (D 1) gelangt.

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²D 2 weist DK an, die Maschine zur Zwischenlagerung an einen von D 1 benannten Lagerhalter (L) nach Hannover zu befördern.



³Es liegt wie im Beispiel 1 ein Reihengeschäft im Sinne des § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG vor, da mehrere Unternehmer über dieselbe Maschine **Liefergeschäfte** abschließen und die Maschine unmittelbar vom ersten Unternehmer (DK) an einen vom letzten Abnehmer (D 1) benannten Lagerhalter (L) befördert wird. ⁴Mit der auftragsgemäßen Übergabe der Maschine an den Lagerhalter ist die Voraussetzung des unmittelbaren Gelangens an den letzten Abnehmer erfüllt.

Ort der Lieferungen (§ 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG)

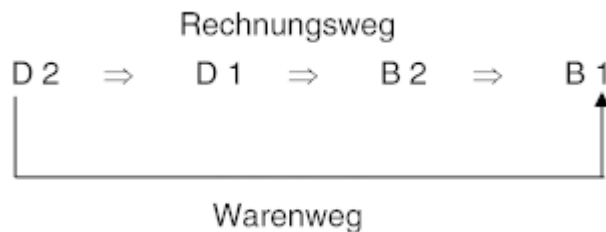
(5) ¹Für die in einem Reihengeschäft ausgeführten Lieferungen ergeben sich die Lieferorte sowohl aus § 3 Abs. 6 als auch aus § 3 Abs. 7 UStG. ²Im Fall der **bewegten Lieferung** gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an

den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). ³In den Fällen der ruhenden Lieferungen ist der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG zu bestimmen.

(6) ¹Die ruhenden Lieferungen, die der **bewegten Lieferung** vorangehen, gelten an dem Ort als ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG). ²Die ruhenden Lieferungen, die der **bewegten Lieferung** nachfolgen, gelten an dem Ort als ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG).

Beispiel:

¹Der Unternehmer B 1 in Belgien bestellt bei dem ebenfalls in Belgien ansässigen Großhändler B 2 eine dort nicht vorrätige Ware. ²B 2 gibt die Bestellung an den Großhändler D 1 in Frankfurt weiter. ³D 1 bestellt die Ware beim Hersteller D 2 in Köln. ⁴D 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien und übergibt sie dort B 1.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an B 2 und B 2 an B 1) ausgeführt.

⁶Die erste Lieferung D 2 an D 1 ist die Beförderungslieferung. ⁷Der Ort der **bewegten Lieferung** liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in **Köln**, Deutschland (Beginn der Beförderung). ⁸Die zweite Lieferung D 1 an B 2 und die dritte Lieferung B 2 an B 1 sind ruhende Lieferungen. ⁹Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Belgien (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgen.

Transportverantwortlichkeit im Reihengeschäft

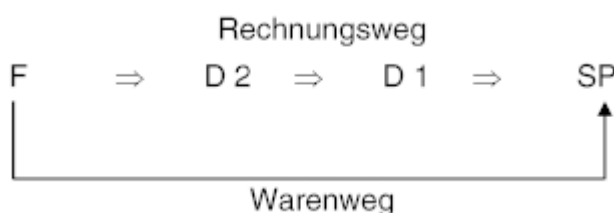
(7) ¹Die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts ist davon abhängig, ob der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer, den letzten Abnehmer oder einen **Zwischenhändler** in der Reihe befördert oder versendet wird. ²**Zwischenhändler im Sinne des Satzes 1 ist ein Lieferer innerhalb der Reihe (mit Ausnahme des ersten Lieferers in der Reihe), der den Gegenstand selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten befördert oder versendet (§ 3 Abs. 6a Satz 4 UStG).** ³Die Zuordnungsentscheidung muss einheitlich für alle Beteiligten getroffen werden. ⁴**Aus den vorhandenen Aufzeichnungen muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat (Transportverantwortlichkeit).** ⁵Im Fall der Versendung ist dabei auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten abzustellen. ⁶Eine von den Sätzen 4 und 5 abweichende Zuordnung ist nur zulässig, wenn der Unternehmer nachweist, dass die Beförderung bzw. die Versendung auf Rechnung eines anderen Unternehmers erfolgt ist und dieser tatsächlich die Gefahr des zufälligen Untergangs des Gegenstands während des Transports getragen hat.

Bestimmung der bewegten Lieferung

(8) ¹Wird der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die **Warenbewegung** seiner Lieferung zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG). ²Wird der Liefergegenstand durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die **Warenbewegung** der Lieferung an ihn zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a Satz 3 UStG).

Beispiel 1:

¹Der Unternehmer SP aus Spanien bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer D 1 in Kassel. ²D 1 bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler D 2 in Bielefeld. ³D 2 wiederum gibt die Bestellung an den Hersteller F in Frankreich weiter. ⁴F lässt die Maschine durch einen Beförderungsunternehmer von Frankreich unmittelbar nach Spanien zu SP transportieren.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (F an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt.

⁶Die **Warenbewegung** ist der ersten Lieferung F an D 2 zuzuordnen, da F als erster Unternehmer in der Reihe die Maschine versendet. ⁷Der Ort der **bewegten Lieferung** liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Frankreich (Beginn der Versendung). ⁸Die zweite Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung D 1 an SP sind

ruhende Lieferungen. ⁹Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Spanien (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgen. ¹⁰D 2 und D 1 müssen sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen.

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²SP holt die Maschine mit eigenem Lkw bei F in Frankreich ab und transportiert sie unmittelbar nach Spanien.

³Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (F an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt.

⁴Die **Warenbewegung** ist der dritten Lieferung D 1 an SP zuzuordnen, da SP als letzter Abnehmer in der Reihe die Maschine befördert (Abholfall). ⁵Der Ort der **bewegten** Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Frankreich (Beginn der Beförderung). ⁶Die erste Lieferung F an D 2 und die zweite Lieferung D 2 an D 1 sind ruhende Lieferungen. ⁷Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG ebenfalls jeweils in Frankreich (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangehen. ⁸D 2 und D 1 müssen sich demnach in Frankreich steuerlich registrieren lassen.

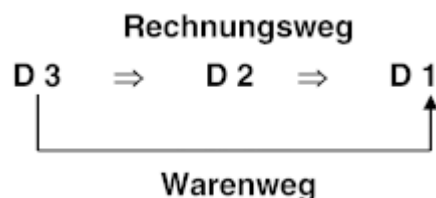
Lieferung durch einen Zwischenhändler

(9) ¹Wird der Gegenstand der Lieferung durch einen Zwischenhändler befördert oder versendet, ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung des vorangegangenen Unternehmers zuzuordnen (widerlegbare Vermutung, § 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG). ²Beschränkt sich die Warenbewegung im Reihengeschäft auf das Inland, kann der Zwischenhändler die Warenbewegung seiner eigenen Lieferung zuordnen, wenn er nachweist, dass er den Gegenstand in seiner Eigenschaft als Lieferer befördert bzw. versendet hat (§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz UStG). ³Nachweise im Sinne des Satzes 2 sind z. B. eine Auftragsbestätigung, das Doppel der Rechnung oder andere handelsübliche Belege und Aufzeichnungen, die nachweisen, dass er als Lieferer aufgetreten ist. ⁴Der Zwischenhändler kann die Eigenschaft als Lieferer unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls nachweisen (z. B. anhand Übernahme von Kosten des Transports aufgrund der mit dem Vorlieferanten und seinem Auftraggeber vereinbarten Lieferkonditionen, Mitteilung über den Weiterverkauf vor Beginn der Beförderung oder Versendung usw.). ⁵Allein die Mitteilung an den Vorlieferanten über den Weiterverkauf des Liefergegenstands ist hierfür nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2013 - XI R 11/09, BStBl II 2013 S. 537).

Beispiel 1:

¹Der Unternehmer D 1 in Köln bestellt bei dem Großhändler D 2 in Hamburg eine dort nicht vorrätige Maschine.

²D 2 gibt die Bestellung an den Hersteller D 3 in Stuttgart weiter. ³D 2 befördert die Maschine mit eigenem Lkw unmittelbar von Stuttgart nach Köln und übergibt sie dort D 1. ⁴D 2 weist die Eigenschaft als Lieferer unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls nicht nach.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 3 an D 2, D 2 an D 1) ausgeführt. ⁶Die Warenbewegung ist der ersten Lieferung D 3 an D 2 zuzuordnen, da D 2 als Zwischenhändler die Ware befördert hat und nicht nachgewiesen hat, dass er den Gegenstand in seiner Eigenschaft als Lieferer befördert hat (§ 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG). ⁷Der Ort der bewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Stuttgart (Beginn der Beförderung). ⁸Die zweite Lieferung D 2 an D 1 ist eine ruhende Lieferung. ⁹Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Köln (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt.

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²D 2 weist die Eigenschaft als Lieferer unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls nach.

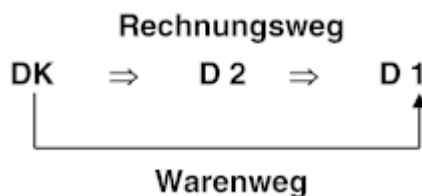
³Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 3 an D 2, D 2 an D 1) ausgeführt. ⁴Die Warenbewegung ist der zweiten Lieferung D 2 an D 1 zuzuordnen, da D 2 als Zwischenhändler die Ware befördert hat und nachgewiesen hat, dass er den Gegenstand in seiner Eigenschaft als Lieferer befördert hat (§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz UStG). ⁵Der Ort der bewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz UStG in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Stuttgart (Beginn der Beförderung). ⁶Die erste Lieferung D 3 an D 2

ist eine ruhende Lieferung.⁷Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Stuttgart (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht.

(10)¹Gelangt der Gegenstand der Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäftes aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats, gilt der Nachweis, dass der Zwischenhändler den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat, nur dann als erbracht, wenn der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-IdNr., die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde, verwendet (§ 3 Abs. 6a Satz 5 UStG).²Der Begriff "Verwendung" einer USt-IdNr. setzt ein positives Tun des mittleren Unternehmers voraus.³Da es sich dabei um die Verwirklichung des Sachverhalts handelt (Auftreten als Lieferer), bleiben spätere Änderungen bei der Verwendung der USt-IdNr. ohne Auswirkung.⁴Verwendet der mittlere Unternehmer seine ihm vom Abgangsstaat erteilte USt-IdNr., muss dies in der Regel bereits bei Vertragsabschluss, spätestens jedoch bei Ausführung der Lieferung erfolgen.⁵Die verwendete USt-IdNr. soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden.⁶Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die rechtzeitige Verwendung der USt-IdNr. vom mittleren Unternehmer dokumentiert werden.⁷Es reicht ebenfalls aus, wenn der mittlere Unternehmer dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen.⁸Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht nicht aus.⁹Ein positives Tun des Zwischenhändlers liegt auch dann vor, wenn dessen Leistungsempfänger (Erwerber) die Erklärung über die Unternehmereigenschaft und den unternehmerischen Bezug objektiv nachvollziehbar vorgenommen hat und der Leistungsbezug vom Leistungsempfänger in zutreffender Weise erklärt worden ist, der Zwischenhändler seinen Meldepflichten nach § 18a UStG nachgekommen ist und die Rechnung über die Leistung einen Hinweis auf die USt-IdNr. des Leistungsempfängers, die nach § 18a Abs. 7 UStG in der zusammenfassenden Meldung angegeben wurde, enthält.

Beispiel 1:

¹Der Unternehmer D 1 in Köln bestellt bei dem Großhändler D 2 in Hamburg eine dort nicht vorrätige Maschine.
²D 2 gibt die Bestellung an den Hersteller DK in Dänemark weiter.³D 2 befördert die Maschine mit eigenem Lkw unmittelbar von Dänemark nach Köln und übergibt sie dort D 1.⁴Alle Beteiligten treten unter Verwendung der USt-IdNr. ihres Landes auf.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (DK an D 2, D 2 an D 1) ausgeführt.⁶Die Warenbewegung ist der ersten Lieferung DK an D 2 zuzuordnen, da D 2 als Zwischenhändler eine deutsche USt-IdNr. verwendet hat.⁷Dies ist keine vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung (Dänemark) erteilte USt-IdNr. (§ 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG).⁸Der Ort der bewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Dänemark (Beginn der Beförderung).⁹Die zweite Lieferung D 2 an D 1 ist eine ruhende Lieferung.¹⁰Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt.

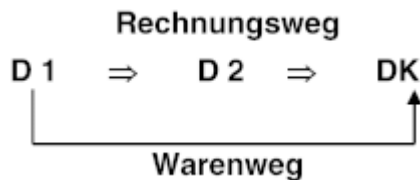
Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1.²Der Zwischenhändler (D 2) verwendet bis zum Beginn der Beförderung die ihm von der dänischen Finanzverwaltung erteilte USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer DK.
³Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (DK an D 2, D 2 an D 1) ausgeführt.⁴Die Warenbewegung ist der zweiten Lieferung D 2 an D 1 zuzuordnen, da D 2 als Zwischenhändler bis zum Beginn der Beförderung seine dänische USt-IdNr. gegenüber seinem leistenden Unternehmer DK verwendet hat.⁵Dies ist eine vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung (Dänemark) erteilte USt-IdNr. (§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 5 UStG).⁶Der Ort der bewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz, Satz 5 in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Dänemark (Beginn der Beförderung).⁷Die erste Lieferung DK an D 2 ist eine ruhende Lieferung.⁸Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Dänemark (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht.

Beispiel 3:

¹Der Unternehmer DK aus Dänemark bestellt bei dem Großhändler D 2 in Hamburg eine dort nicht vorrätige Maschine.²D 2 gibt die Bestellung an den Hersteller D 1 in Köln weiter.³D 2 befördert unter Verwendung seiner

deutschen USt-IdNr. die Maschine mit eigenem Lkw unmittelbar von Köln nach Dänemark und übergibt sie dort DK. ⁴DK tritt unter Verwendung der USt-IdNr. seines Landes auf.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 1 an D 2, D 2 an DK) ausgeführt. ⁶Die Warenbewegung ist der zweiten Lieferung D 2 an DK zuzuordnen, da D 2 als Zwischenhändler den Transport veranlasst und er bis zum Beginn der Beförderung seine deutsche USt-IdNr. gegenüber seinem leistenden Unternehmer D 1 verwendet hat. ⁷Dies ist eine vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung (Deutschland) erteilte USt-IdNr. (§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 5 UStG). ⁸Der Ort der bewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz, Satz 5 in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Köln (Beginn der Beförderung). ⁹Diese Lieferung an DK ist unter den weiteren Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei. ¹⁰Die erste Lieferung D 1 an D 2 ist eine ruhende Lieferung. ¹¹Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht.

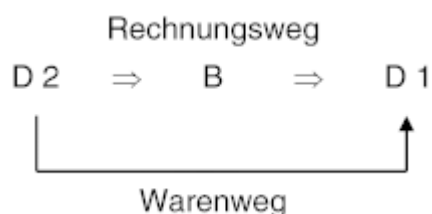
(11) ¹Gelangt der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, gilt der Nachweis, dass der Zwischenhändler den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat, nur dann als erbracht, wenn er gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-IdNr. oder Steuernummer verwendet, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt worden ist (§ 3 Abs. 6a Satz 6 UStG). ²Zum Begriff der Verwendung vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 10 Sätze 2 bis 8. ³Gelangt der Gegenstand der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, gilt der Nachweis, dass der Zwischenhändler den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat, nur dann als erbracht, wenn der Gegenstand der Lieferung in seinem Namen oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung (Artikel 18 UZK) für seine Rechnung zum zoll- und umsatzsteuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird (§ 3 Abs. 6a Satz 7 UStG).

Auf das Inland beschränkte Warenbewegungen

(12) ¹Die Grundsätze der Absätze 1 bis 9 finden auch bei Reihengeschäften Anwendung, bei denen keine grenzüberschreitende Warenbewegung stattfindet. ²Ist an solchen Reihengeschäften ein in einem anderen Mitgliedstaat oder im Drittland ansässiger Unternehmer beteiligt, muss er sich wegen der im Inland steuerbaren Lieferung stets im Inland steuerlich registrieren lassen. ³Die Verwendung der ausländischen USt-IdNr. führt nicht zu einer Änderung hinsichtlich des Lieferorts, der Steuerpflicht und der Zuordnung der Warenbewegung, wenn ruhende Lieferungen vorliegen oder keine grenzüberschreitende Warenbewegung stattfindet.

Beispiel:

¹Der Unternehmer D 1 aus Essen bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer B in Belgien. ²B bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler D 2 in Bielefeld. ³D 2 lässt die Maschine durch einen Beförderungsunternehmer von Bielefeld unmittelbar nach Essen zu D 1 transportieren. ⁴Alle Beteiligten treten unter Verwendung der USt-IdNr. ihres Landes auf.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 2 an B und B an D 1) ausgeführt. ⁶Die Warenbewegung ist der ersten Lieferung D 2 an B zuzuordnen, da D 2 als erster Unternehmer in der Reihe die Maschine versendet.

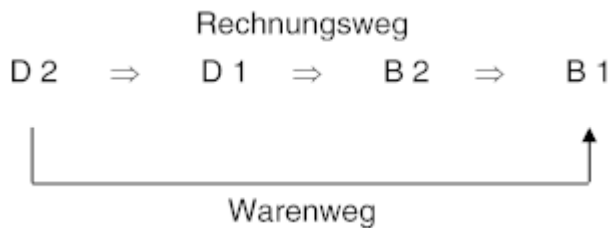
⁷Der Ort der bewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1, 3 und 4 UStG in Bielefeld (Beginn der Versendung). ⁸Die zweite Lieferung B an D 1 ist eine ruhende Lieferung. ⁹Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Essen (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgt. ¹⁰B muss sich in Deutschland bei dem zuständigen Finanzamt registrieren lassen und seine Lieferung zur Umsatzbesteuerung erklären. ¹¹Auch die Verwendung der belgischen USt-IdNr. des B führt zu keiner abweichenden Beurteilung.

Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb

(13) ¹Im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats endet, kann mit der Beförderung oder Versendung des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet nur eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6a UStG bewirkt werden. ²Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG kommt demnach nur bei der Beförderungs- oder Versendungslieferung zur Anwendung. ³Beginnt die Warenbewegung in einem anderen Mitgliedstaat und endet sie im Inland, ist von den beteiligten Unternehmern nur derjenige Erwerber im Sinne des § 1a UStG, an den die Beförderungs- oder Versendungslieferung ausgeführt wird.

Beispiel 1:

¹Der Unternehmer B 1 in Belgien bestellt bei dem ebenfalls in Belgien ansässigen Großhändler B 2 eine dort nicht vorrätige Ware. ²B 2 gibt die Bestellung an den Großhändler D 1 in Frankfurt weiter. ³D 1 bestellt die Ware beim Hersteller D 2 in Köln. ⁴Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf. ⁵D 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien und übergibt sie dort B 1.



⁶Es werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an B 2 und B 2 an B 1) ausgeführt. ⁷Die erste Lieferung D 2 an D 1 ist die Beförderungslieferung. ⁸Der Ort der **bewegten** Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). ⁹Die Lieferung ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig, da D 1 ebenfalls mit deutscher USt-IdNr. auftritt. ¹⁰Der Erwerb der Ware unterliegt bei D 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die Warenbewegung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG). ¹¹Solange D 1 eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien nicht nachweisen kann, hat er einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu besteuern (§ 3d Satz 2 UStG). ¹²Die zweite Lieferung D 1 an B 2 und die dritte Lieferung B 2 an B 1 sind ruhende Lieferungen. ¹³Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Belgien (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgen. ¹⁴Beide Lieferungen sind nach belgischem Recht zu beurteilen. ¹⁵D 1 muss sich in Belgien umsatzsteuerlich registrieren lassen.

¹⁶Würde D 1 mit belgischer USt-IdNr. auftreten, wäre die Lieferung des D 2 an D 1 als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, wenn D 2 die Voraussetzungen hierfür nachweist.

Beispiel 2:

¹**Sachverhalt wie Beispiel 1.** ²D 1 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien **und übergibt sie dort B 1.**

³Es werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an B 2 und B 2 an B 1) ausgeführt. ⁴Die Warenbewegung ist der zweiten Lieferung D 1 an B 2 zuzuordnen, da D 1 gegenüber seinem leistenden Unternehmer D 2 bis zum Beginn der Beförderung seine deutsche USt-IdNr. verwendet hat (§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 5 UStG). ⁵Dies ist eine vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung (Deutschland) erteilte USt-IdNr. ⁶Der Ort der Beförderungslieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Köln (Beginn der Beförderung). ⁷Die bewegte Lieferung ist steuerbar und bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b in Verbindung mit § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. ⁸Der Erwerb der Ware unterliegt bei B 2 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die Warenbewegung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG). ⁹Der Ort der ruhenden Lieferung von D 2 an D 1 liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Köln (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht. ¹⁰Die Lieferung ist folglich steuerbar und steuerpflichtig. ¹¹Der Lieferort der ruhenden Lieferung von B 2 an B 1 liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Belgien (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt.

Beispiel 3:

¹**Sachverhalt wie Beispiel 1.** ²B 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien **und übergibt sie dort B 1.**

³Es werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an B 2 und B 2 an B 1) ausgeführt. ⁴Die Warenbewegung ist nach der Vermutungsregelung des § 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG der zweiten Lieferung von D 1 an B 2 zuzuordnen. ⁵Eine Zuordnung der Warenbewegung zur dritten Lieferung von B 2 an B 1 kommt nicht in Betracht, da B 2 gegenüber seinem leistenden Unternehmer D 1 bis zum Beginn der Beförderung seine belgische USt-IdNr. verwendet hat und diese nicht die USt-IdNr. ist, die B 2 vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung

(Deutschland) erteilt wurde (§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 5 UStG). ⁶Die Beurteilung entspricht daher der von Beispiel 2.

Beispiel 4:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²B 2 tritt mit einer deutschen USt-IdNr. auf; alle anderen Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf.

³B 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien, übergibt sie dort B 1 und hat gegenüber D 1 vor Beginn der Beförderung seine deutsche USt-IdNr. verwendet.

⁴Die gesetzliche Vermutung des § 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG ist widerlegt. ⁵B 2 tritt durch die Verwendung der vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung (Deutschland) erteilten USt-IdNr. nicht in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung, sondern als Lieferer auf; die Warenbewegung ist der dritten Lieferung (B 2 an B 1) zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a Satz 5 UStG). ⁶Der Ort der bewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz, Satz 5 in Verbindung mit Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). ⁷Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b in Verbindung mit § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. ⁸Der Erwerb der Ware unterliegt bei B 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die Warenbewegung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG). ⁹Die erste Lieferung D 2 an D 1 und die zweite Lieferung D 1 an B 2 sind ruhende Lieferungen. ¹⁰Der Lieferort für diese Lieferungen liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG jeweils in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangehen. ¹¹Sie sind in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

Beispiel 5:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²B 1 holt die Ware bei D 2 in Köln ab und befördert sie von dort mit eigenem Lkw nach Belgien.

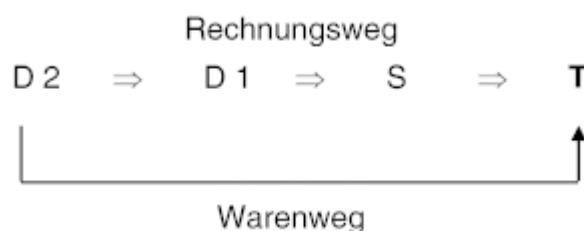
³Die **Warenbewegung** ist in diesem Fall der dritten Lieferung (B 2 an B 1) zuzuordnen, da der letzte Abnehmer die Ware selbst befördert (Abholfall). ⁴Diese Lieferung ist die Beförderungslieferung. ⁵Der Ort der **bewegten** Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 3 in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). ⁶Die Lieferung des B 2 ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG steuerfrei. ⁷Der Erwerb der Ware unterliegt bei B 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die innergemeinschaftliche Warenbewegung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG). ⁸Die erste Lieferung D 2 an D 1 und die zweite Lieferung D 1 an B 2 sind ruhende Lieferungen. ⁹Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG jeweils in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangehen. ¹⁰Beide Lieferungen sind steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen in Deutschland. ¹¹D 2, D 1 und B 2 müssen ihre Lieferungen zur Umsatzbesteuerung erklären.

Warenbewegungen im Verhältnis zum Drittland

(14) ¹Im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Drittlandsgebiet endet, kann mit der Beförderung oder Versendung des Liefergegenstands in das Drittlandsgebiet nur eine Ausfuhrlieferung im Sinne des § 6 UStG bewirkt werden. ²Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG kommt demnach nur bei der Beförderungs- oder Versendungslieferung zur Anwendung.

Beispiel 1:

¹Der **türkische** Unternehmer **T** bestellt eine Werkzeugmaschine bei dem Unternehmer **S** aus der Schweiz. ²S bestellt die Maschine bei **D 1** in Frankfurt, der die Bestellung an den Hersteller **D 2** in Stuttgart weitergibt. ³S holt die Maschine in Stuttgart ab und befördert sie mit eigenem Lkw unmittelbar **in die Türkei und übergibt sie dort T; S verwendet gegenüber D 1 vor Beginn der Beförderung weder eine deutsche USt-IdNr. noch eine deutsche Steuernummer.**



⁴Bei diesem Reihengeschäft werden drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an S und S an T) ausgeführt. ⁵Die **Warenbewegung** ist nach § 3 Abs. 6a Sätze 1 und 41. Halbsatz UStG der zweiten Lieferung D 1 an S zuzuordnen, da S als **Zwischenhändler** in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung **auftritt; S hat die gesetzliche Vermutung des § 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG nicht durch Verwendung einer vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung (Deutschland) erteilten USt-IdNr. oder Steuernummer widerlegt (§ 3 Abs. 6a Satz 6 UStG).** ⁶Ort der Beförderungslie-

ferung ist nach § 3 Abs. 6a Satz 41. **Halbsatz** UStG in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG Stuttgart (Beginn der Beförderung). ⁷Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁸Die erste Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung S an T sind ruhende Lieferungen. ⁹Der Lieferort für die erste Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht. ¹⁰Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Deutschland. ¹¹Die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen kommt bei ruhenden Lieferungen nicht in Betracht. ¹²Der Lieferort für die dritte Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in der **Türkei** (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt.

Beispiel 2 :

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²S holt die Maschine in Stuttgart ab, befördert sie mit eigenem Lkw unmittelbar in die Türkei und übergibt sie dort T. ³S hat gegenüber D 1 vor Beginn der Beförderung seine deutsche USt-IdNr. verwendet.

⁴Es werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an S und S an T) ausgeführt. ⁵Die Warenbewegung ist der dritten Lieferung S an T zuzuordnen, da S als Zwischenhändler die Ware befördert und gegenüber D 1 vor Beginn der Beförderung seine deutsche USt-IdNr. verwendet hat (§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 6 UStG). ⁶Der Ort der Beförderungslieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Stuttgart (Beginn der Beförderung). ⁷Die bewegte Lieferung ist steuerbar und bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a in Verbindung mit § 6 UStG als Ausfuhrlieferung steuerfrei. ⁸Der Ort der ruhenden Lieferungen von D 2 an D 1 und D 1 an S liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Stuttgart (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangehen. ⁹Die Lieferungen sind folglich steuerbar und steuerpflichtig.

Beispiel 3 :

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²Tholt die Maschine selbst bei D 2 in Stuttgart ab und befördert sie mit eigenem Lkw in die Türkei.

³Die Warenbewegung ist der dritten Lieferung (S an T) zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a Satz 3 UStG). ⁴Ort der Beförderungslieferung ist nach § 3 Abs. 6a Satz 3 in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG Stuttgart (Beginn der Beförderung). ⁵Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁶Die erste Lieferung (D 2 an D 1) und die zweite Lieferung (D 1 an S) sind als ruhende Lieferungen jeweils in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da sie der Beförderungslieferung vorangehen (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG). ⁷S muss seine Lieferung beim zuständigen Finanzamt in Deutschland zur Umsatzbesteuerung erklären.

Beispiel 4 :

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²D 1 holt die Maschine in Stuttgart ab, befördert sie mit eigenem Lkw unmittelbar in die Türkei und übergibt sie dort T. ³D 1 hat gegenüber D 2 vor Beginn der Beförderung seine deutsche USt-IdNr. verwendet.

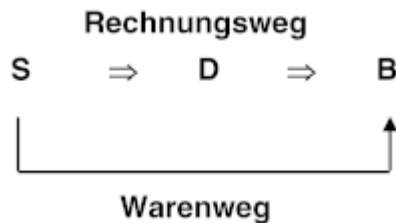
⁴Es werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an S und S an T) ausgeführt. ⁵Die Warenbewegung ist der zweiten Lieferung D 1 an S zuzuordnen, da D 1 gegenüber seinem leistenden Unternehmer D 2 bis zum Beginn der Beförderung seine deutsche USt-IdNr. verwendet hat (§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 6 UStG). ⁶Dies ist eine vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung (Deutschland) erteilte USt-IdNr. ⁷Der Ort der Beförderungslieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG in Stuttgart (Beginn der Beförderung). ⁸Die Lieferung ist steuerbar und bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a in Verbindung mit § 6 UStG als Ausfuhrlieferung steuerfrei. ⁹Der Ort der ruhenden Lieferung von D 2 an D 1 liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Stuttgart (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht. ¹⁰Die Lieferung ist folglich steuerbar und steuerpflichtig. ¹¹Der Lieferort der ruhenden Lieferung von S an T liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in der Türkei (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt.

(15) ¹Gelangt im Rahmen eines Reihengeschäfts der Gegenstand der Lieferungen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, kann eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG nur für die Beförderungs- oder Versandungslieferung in Betracht kommen.

²Dazu muss derjenige Unternehmer, dessen Lieferung im Rahmen des Reihengeschäfts die **Warenbewegung** zuzuordnen ist, oder sein Beauftragter zugleich auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sein.

Beispiel 1 :

¹Der in Belgien ansässige Unternehmer B bestellt bei dem in Deutschland ansässigen Unternehmer D Waren, die D bei S aus der Schweiz bestellt. ²Die Waren werden in Deutschland im Namen des Zwischenhändlers D zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überlassen. ³D beauftragt einen Spediteur mit dem Transport der Ware von der Schweiz nach Belgien.



⁴Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen (S an D und D an B) ausgeführt. ⁵Die Warenbewegung ist nach § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 7 UStG der zweiten Lieferung D an B zuzuordnen, da auf Grund der Beauftragung des Spediteurs der Zwischenhändler D die Ware befördert und der Zwischenhändler D diese Beförderung durch die Anmeldung der Waren im Namen des Zwischenhändlers D zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr nachweisen kann. ⁶Die Vermutung des § 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG gilt somit als widerlegt, so dass D im Rahmen des Reihengeschäfts nicht als Abnehmer, sondern als Lieferer auftritt. ⁷Lieferort der (bewegten) Lieferung des D an B ist nach § 3 Abs. 8 UStG Deutschland, da D als Lieferer der Versendungslieferung zugleich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ⁸Seine Lieferung an B ist unter den weiteren Voraussetzungen nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b in Verbindung mit § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei.

Beispiel 2:

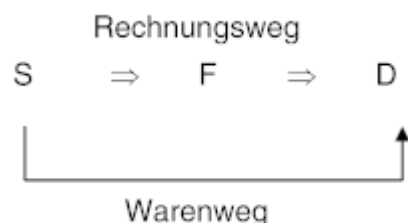
¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²Die Waren werden in Deutschland im Namen des Abnehmers B zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr überlassen. ³B beauftragt einen Spediteur mit dem Transport der Ware von der Schweiz nach Belgien.

⁴Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen (S an D und D an B) ausgeführt. ⁵Die Warenbewegung ist nach § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG der Lieferung von D an B zuzuordnen. ⁶§ 3 Abs. 8 UStG kommt nicht zur Anwendung, weil D als Lieferer nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ⁷Die bewegte Lieferung des D ist wegen § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Deutschland nicht steuerbar. ⁸B verwirklicht mit der Einfuhr in Deutschland und dem Innehaben der umsatzsteuerlichen Verfügungsmacht bis zur Beendigung der Versendung in Belgien ein in Deutschland mit der Einfuhr beginnendes innergemeinschaftliches Verbringen nach § 3 Abs. 1a UStG. ⁹Dieses Verbringen ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchstabe b in Verbindung mit § 6a UStG steuerbefreit (§ 6a Abs. 2 UStG). ¹⁰Folglich ist B aufgrund des Verbringensstatbestandes verpflichtet, sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen. ¹¹Die etwaige Vorsteuer aus Einfuhrumsatzsteuer ist damit von B im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend zu machen.

(16) Gelangt der Gegenstand der Lieferungen im Rahmen eines Reihengeschäfts aus dem Drittlandsgebiet in das Inland und hat ein **Zwischenhändler** oder dessen Beauftragter den Gegenstand der Lieferung eingeführt, sind die der Einfuhr in der Lieferkette vorausgegangenen Lieferungen nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfrei.

Beispiel 1:

¹Der deutsche Unternehmer D bestellt bei dem französischen Unternehmer F Computerteile. ²Dieser bestellt die Computerteile seinerseits bei dem Hersteller S in der Schweiz. ³S befördert die **Computerteile auf Veranlassung** des F unmittelbar **zu** D nach Deutschland. ⁴D lässt die Teile zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigen, nachdem ihm S die Computerteile übergeben hat.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen (S an F und F an D) ausgeführt. ⁶Die **Warenbewegung** ist nach § 3 Abs. 6a Satz 2 und § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG der ersten Lieferung S an F zuzuordnen, da S als erster Unternehmer in der Reihe die Computerteile selbst befördert. ⁷Lieferort ist nach § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 2 UStG die Schweiz (Beginn der Beförderung). ⁸Die (**bewegte**) Lieferung des S unterliegt bei der Einfuhr in Deutschland der deutschen Einfuhrumsatzsteuer. ⁹Eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG kommt nicht in Betracht, da S als Lieferer der Beförderungslieferung nicht zugleich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ¹⁰Die zweite Lieferung (F an D) ist eine ruhende Lieferung. ¹¹Sie gilt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland als ausgeführt (Ende der Beförderung), da sie der Beförderung nachfolgt. ¹²F führt eine nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfreie Lieferung aus, da seine Lieferung in der Lieferkette der

Einfuhr durch den Abnehmer D vorausgeht. ¹³Erteilt F dem D eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, kann D lediglich die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. ¹⁴Ein Abzug der in einer solchen Rechnung des F gesondert ausgewiesenen Steuer als Vorsteuer kommt für D nur dann in Betracht, wenn diese Steuer gesetzlich geschuldet ist. ¹⁵Kann F den Nachweis nicht erbringen, dass sein Folgeabnehmer D die Computerteile zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt hat, muss er die Lieferung an D als steuerpflichtig behandeln. ¹⁶Die Umsatzsteuer ist dann gesetzlich geschuldet und D kann in diesem Fall die in der Rechnung des F gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG neben der entstandenen Einfuhrumsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer abziehen, vgl. Abschnitt 15.8 Abs. 10 Satz 3.

Beispiel 2:

¹**Sachverhalt wie Beispiel 1. ²S befördert die Computerteile auf Veranlassung des F unmittelbar an D nach Deutschland.** ³Die Computerteile werden bereits bei Grenzübertritt für F zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt.

⁴Es liegt wie im **Beispiel 1** ein Reihengeschäft vor, bei dem die (**bewegte**) Lieferung des S an F mit Beginn der Beförderung in der Schweiz (§ 3 Abs. 6a Satz 2 in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) und die ruhende Lieferung des F an D am Ende der Beförderung in Deutschland ausgeführt wird (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG). ⁵Im Zeitpunkt der Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr hat F die Verfügungsmacht über die eingeführten Computerteile, weil die Lieferung von S an ihn bereits in der Schweiz und seine Lieferung an D erst mit der Übergabe der Waren an D im Inland als ausgeführt gilt. ⁶Die angefallene Einfuhrumsatzsteuer kann daher von F als Vorsteuer abgezogen werden. ⁷Die Lieferung des F an D ist nicht nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfrei, da sie innerhalb der Lieferkette der Einfuhr nachgeht. ⁸Erteilt F dem D eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, kann D diese unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.

Beispiel 3:

¹**Sachverhalt wie Beispiel 1. ²F befördert die Computerteile selbst unmittelbar an D nach Deutschland.** ³**Die Computerteile werden bei Grenzübertritt im Namen des F zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt.**

⁴Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen (S an F und F an D) ausgeführt. ⁵Die Warenbewegung ist nach § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 7 UStG der zweiten Lieferung F an D zuzuordnen, da die Computerteile im Namen des Zwischenhändlers F zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wurden. ⁶Die Vermutung des § 3 Abs. 6a Satz 4 1. Halbsatz UStG gilt somit als widerlegt und F tritt im Rahmen des Reihengeschäfts nicht als Abnehmer, sondern als Lieferer auf. ⁷Lieferort der (bewegten) Lieferung des F an D ist nach § 3 Abs. 8 UStG Deutschland, da F als Lieferer der Beförderungslieferung zugleich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ⁸Die erste Lieferung (S an F) ist eine ruhende Lieferung. ⁹Sie gilt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in der Schweiz als ausgeführt (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderung vorangeht. ¹⁰Im Zeitpunkt der Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr hat F die Verfügungsmacht über die eingeführten Computerteile, weil die Lieferung von S an ihn bereits in der Schweiz und seine Lieferung an D erst nach der Einfuhr im Inland als ausgeführt gilt. ¹¹Die angefallene Einfuhrumsatzsteuer kann daher von F als Vorsteuer abgezogen werden. ¹²Die Lieferung des F an D ist nicht nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfrei, da sie innerhalb der Lieferkette der Einfuhr nachgeht. ¹³Erteilt F dem D eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, kann D diese unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.

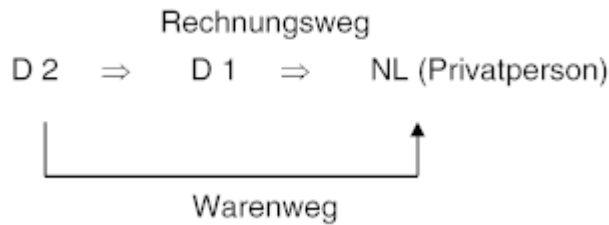
(17) Die Absätze 14 bis 16 gelten entsprechend, wenn bei der Warenbewegung vom Inland in das Drittlandsgebiet (oder umgekehrt) das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats berührt wird.

Reihengeschäfte mit privaten Endabnehmern

(18) ¹An Reihengeschäften können auch Nichtunternehmer als letzte Abnehmer in der Reihe beteiligt sein. ²Die Grundsätze der Absätze 1 bis 9 und Absatz 19 Satz 1 sind auch in diesen Fällen anzuwenden. ³Wenn der letzte Abnehmer im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats endet (oder umgekehrt), nicht die subjektiven Voraussetzungen für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs erfüllt und demzufolge nicht mit einer USt-IdNr. auftritt, ist § 3c UStG zu beachten, wenn der letzten Lieferung in der Reihe die Beförderung oder Versendung zugeordnet wird; dies gilt nicht, wenn der private Endabnehmer den Gegenstand abholt.

Beispiel:

¹Der niederländische Privatmann NL kauft für sein Einfamilienhaus in Venlo (**Niederlande**) Möbel beim Möbelhaus D 1 in Köln. ²D 1 bestellt die Möbel bei der Möbelfabrik D 2 in Münster. ³D 2 versendet die Möbel unmittelbar zu NL nach Venlo. ⁴D 1 und D 2 treten jeweils unter ihrer deutschen USt-IdNr. auf.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 2 an D 1 und D 1 an NL) ausgeführt. ⁶Die erste Lieferung D 2 an D 1 ist die Versendungslieferung, da D 2 als erster Unternehmer in der Reihe den Transport durchführen lässt. ⁷Der Ort der (**bewegten**) Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 2 in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Versendung). ⁸Die Lieferung ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig, da D 1 ebenfalls mit deutscher USt-IdNr. auftritt. ⁹Der Erwerb der Ware unterliegt bei D 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in den Niederlanden, weil die innergemeinschaftliche Warenbewegung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG). ¹⁰Solange D 1 einen innergemeinschaftlichen Erwerb in den Niederlanden nicht nachweisen kann, hat er einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu besteuern (§ 3d Satz 2 UStG). ¹¹Die zweite Lieferung D 1 an NL ist eine ruhende Lieferung. ¹²Die Lieferung des D 1 an NL fällt deshalb nicht unter die Regelung des § 3c UStG. ¹³Der Lieferort für diese Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in den Niederlanden (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgt. ¹⁴Die Lieferung ist nach niederländischem Recht zu beurteilen. ¹⁵D 1 muss sich in den Niederlanden umsatzsteuerlich registrieren lassen.

¹⁶Würde D 1 mit niederländischer USt-IdNr. auftreten, wäre die Lieferung des D 2 an D 1 als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, wenn D 2 die Voraussetzungen hierfür nachweist.

¹⁷Würde die Versendung im vorliegenden Fall allerdings der zweiten Lieferung (D 1 an NL) zuzuordnen sein, wäre diese Lieferung nach § 3c UStG zu beurteilen, da der Gegenstand vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat versendet wird und der Abnehmer NL als Privatperson **ein Erwerber im Sinne des § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG**ist.

Vereinfachungsregelungen

(19) ¹Ist die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen von einem an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer auf Grund des Rechts eines anderen Mitgliedstaats ausnahmsweise abweichend von den Absätzen 7 bis 11 vorgenommen worden, ist es nicht zu beanstanden, wenn dieser Zuordnung gefolgt wird. ²Bei einer gebrochenen Beförderung oder Versendung aus einem anderen Mitgliedstaat ins Drittlandsgebiet ist die Behandlung als Reihengeschäft nicht zu beanstanden, wenn der erste Unternehmer den Liefergegenstand aus dem Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung (Abgangsmitgliedstaat) nur zum Zweck der Verschiffung ins Drittlandsgebiet in das Inland befördert oder versendet, auf Grund des Rechts des Abgangsmitgliedstaats die Behandlung als Reihengeschäft vorgenommen worden ist und der Unternehmer, dessen Lieferung bei Nichtannahme eines Reihengeschäfts im Inland steuerbar wäre, dies nachweist.

Lieferungen unter Einbeziehung von Betreibern elektronischer Schnittstellen in fiktive Lieferketten

(20) Die Absätze 1 bis 19 sind nicht auf Lieferketten im Sinne des § 3 Abs. 3a in Verbindung mit Abs. 6b UStG anzuwenden (vgl. hierzu Abschnitt 3.18)."

2. In Abschnitt 6a.7 Abs. 1 Satz 9 wird der Klammerzusatz gestrichen.

Abschnitt 25b.1 wird wie folgt geändert:

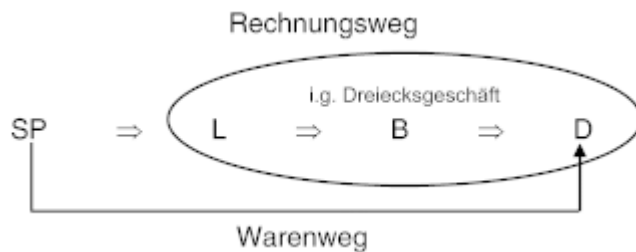
In Absatz 1 Satz 3 wird der Klammerzusatz wie folgt gefasst:

- a) "(vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 1 bis 10)".

In Absatz 2 wird das Beispiel wie folgt gefasst:

"Beispiel:

- ¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer D bestellt beim in Belgien ansässigen Unternehmer B dort nicht vorrätige Werkzeugteile. ²B gibt die Bestellung weiter an den in Luxemburg ansässigen Unternehmer L mit der Bitte, sie direkt zu D nach Deutschland auszuliefern. ³Weil auch L die Werkzeugteile nicht am Lager hat, bestellt er sie beim in Spanien ansässigen Unternehmer SP, der sie **auf Weisung von L** an D versendet. ⁴**L erteilt den Versendungsauftrag und verwendet bis zum Beginn der Versendung die ihm von der spanischen Finanzverwaltung erteilte USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer SP.** ⁵SP, B und D verwenden jeweils die USt-IdNr. ihres Landes.
- 3.
- b)



⁶Zwischen SP, L, B und D liegt ein Reihengeschäft vor. ⁷Darüber hinaus ist ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25b Abs. 1 UStG zwischen L, B und D anzunehmen, weil L als erster am Dreiecksgeschäft beteiligter Lieferer den Gegenstand der Lieferungen versendet. ⁸Die Versendung ist der ersten Lieferung im Dreiecksgeschäft (L an B) zuzuordnen, da L **gegenüber seinem leistenden Unternehmer SP bis zum Beginn der Versendung seine spanische USt-IdNr. verwendet hat (§ 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz in Verbindung mit Satz 5 UStG) und dies eine vom Mitgliedstaat des Beginns der Versendung (Spanien) erteilte USt-IdNr. ist** (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 7 ff.). ⁹Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz, Satz 5 in Verbindung mit § 3 Abs. 6 Sätze 1, 3 und 4 UStG in Spanien (Beginn der Versendung). ¹⁰Die Lieferung des L an B ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei. ¹¹Der Erwerb des Gegenstands unterliegt bei B grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland, da die **Versendung** dort endet (§ 3d Satz 1 UStG), und in Belgien, da B seine belgische USt-IdNr. verwendet (§ 3d Satz 2 UStG). ¹²Die zweite Lieferung im Dreiecksgeschäft (B an D) ist eine ruhende Lieferung. ¹³Lieferort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Deutschland, da sie der **Versendungs**lieferung nachfolgt. ¹⁴SP erbringt eine ruhende Lieferung in Spanien (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG), die nach spanischem Recht zu beurteilen ist."

Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Für den Zeitraum bis zur Veröffentlichung dieses Schreibens wird es nicht beanstandet, wenn die Zuweisung der Transportverantwortlichkeit von den Beteiligten einvernehmlich abweichend von Abschnitt 3.14 Absätze 7 bis 11 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bestimmt worden ist.

Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag
K o s z i n o w s k i

Bundesministerium der Finanzen

Berlin, 28. April 2023

III C 3 - S 7493/19/10001 :004

2023/0383174

Oberste Finanzbehörden
der L ä n d e r

**Umsatzsteuervergünstigungen auf Grund des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere und
Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchstabe d UStG**

BMF-Schreiben vom 25. Januar 2022 - III C 3 - S 7493/19/10001 :002 (2022/0078672) - (BStBl I S. 163)

Absatz 2 des o. g. BMF-Schreibens vom 25. Januar 2022 erhält folgende Fassung:

"(2) Hauptquartiere im Sinne des Artikels 14 des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere sind:

NATO International Military Headquarters (IMHQ)/Organizations (ACO)

a) Supreme Headquarters Allied Powers Europe (SHAPE), Allied Command Operations (ACO), Casteau (Mons)/Belgien

b) Supreme Headquarters Allied Powers Europe (SHAPE), Allied Command Operations (ACO), Chièvres/Belgien

Supreme Headquarters Allied Powers Europe (SHAPE), Allied Command Operations (ACO) - Castlegate (administered by
c) HQ JFCBS), Linnich

d) HQ Allied Air Command (HQ AIRCOM), Ramstein

1. e) Allied Combined Air Operations Centre Uedem (CAOC Uedem), Uedem

f) Standing Joint Logistics Support Group Headquarters (SJLSG), Ulm

g) HQ, 1st NATO Signal Battalion (1NSB), Wesel

h) Maintenance and Support Company (M&S COY), 1NSB, Wesel

i) DCMs A, B, C, 1NSB, Wesel

j) Joint Support and Enabling Command (JSEC), Ulm

NATO International Military Headquarters (IMHQ)/Organizations (ACT)

2. HQ Supreme Allied Commander Transformation (HQ SACT), Norfolk/USA¹⁾

Andere NATO International Military Headquarters (IMHQ)

a) NATO School, Oberammergau

b) Joint Air Power Competence Centre (JAPCC), Kalkar

c) Confined and Shallow Waters COE (CSW COE), Kiel

3. d) Military Engineering COE (MILENG COE), Ingolstadt

e) COE for Military Medicine (NATO MILMED COE) Deployment Health Surveillance Capability (DHSC), München

f) NATO Airborne Early Warning Force Command HQ (NAEW-FC HQ), Geilenkirchen

g) NATO-E3A Component of the NAEW-Force, Geilenkirchen

h) HQ First German-Netherlands Corps [1(GE/NL) Corps HQ or HRF HQ 1(GE/NL) Corps], Münster (Westfalen)"

Die Nummern 1 und 7 des Absatzes 3 des o. g. BMF-Schreibens vom 25. Januar 2022, in denen die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Hauptquartiere im Sinne von Artikel 1 des Protokolls über die NATO-Hauptquartiere aufgeführt sind, erhalten die folgende Fassung:

NATO International Military Headquarters (IMHQ)/Organizations (ACO)

- a) Supreme Headquarters Allied Powers Europe (SHAPE), Allied Command Operations (ACO), Casteau (Mons)/Belgien
- b) Supreme Headquarters Allied Powers Europe (SHAPE), Allied Command Operations (ACO), Chièvres/Belgien
- c) HQ Allied Joint Force Command Brunssum (HQ JFC Brunssum or HQ JFCBS), Brunssum/Niederlande
- d) HQ Allied Joint Force Command Naples (HQ JFC Naples or HQ JFCNP), Neapel/Italien
- e) Deployable Air Command and Control Centre (DACCC), Poggio Renatico/Italien
- f) Allied Combined Air Operations Centre Torrejón (CAOC Torrejón), Torrejón/Spanien
- g) Deployable Air Control Centre/Recognized Air Production Centre/Sensor Fusion Posts Nieuw-Milligen (DARS Nieuw-Milligen), Nieuw-Milligen/Niederlande
- h) Standing Joint Logistics Support Group Headquarters (SJLSG), Mons/Belgien
- i) Headquarters Joint Logistics Support Group Naples (JLSG NP), Neapel/Italien
- j) Headquarters Joint Logistics Support Group Brunssum (JLSG BS), Brunssum/Niederlande
- k) NATO CIS Group Headquarters (NCISG HQ), Mons/Belgien
- 1. l) DCM E, 1NSB, Hadersleben/Dänemark
- m) DCM F, 1NSB, Pleso/Kroatien
- n) HQ, 2nd NATO Signal Battalion (2NSB), Grazzanise/Italien
- o) Maintenance and Support Company (M&S COY), 2NSB, Lago Patria/Italien
- p) DCMs A, B, C, D, 2NSB, Grazzanise/Italien
- q) DCM E, 2NSB, Bukarest/Rumänien
- r) DCM F, 2NSB, Gorna Malina/Bulgarien
- s) HQ, 3rd NATO Signal Battalion (3NSB), Bydgoszcz/Polen
- t) Maintenance and Support Company (M&S COY), 3NSB, Bydgoszcz/Polen
- u) DCM A, 3NSB, Bydgoszcz/Polen
- v) DCM B, 3NSB, Lipnik Nad Becvou/Tschechien
- w) DCM C, 3NSB, Ruzomberok/Slowakei
- x) DCM D, 3NSB, Wilna/Litauen
- y) DCM E, 3NSB, Szekesfehervar/Ungarn

NATO International Military Headquarters (IMHQ)/Organizations (ACT)

- a) SACT Representative Europe (SACTREPEUR), Brüssel/Belgien
- 2. b) Allied Command Transformation Staff Element Europe (ACT SEE), Casteau (Mons)/Belgien
- c) Joint Force Training Centre (JFTC), Bydgoszcz/Polen
- d) Joint Analysis & Lessons Learned Centre (JALLC), Monsanto/Portugal

Andere NATO International Military Headquarters (IMHQ)

- a) NATO Maritime Interdiction Operations Training Centre (NMIOTC), Souda Bay/Griechenland
- 3. b) Civil-Military Co-operation COE (CIMIC COE), Den Haag/Niederlande
- c) Command & Control COE (C2 COE), Utrecht/Niederlande

- d) Cooperative Cyber Defense COE (CCD COE), Tallinn/Estland
- e) Joint Chemical, Biological, Radiological & Nuclear Defence COE (JCBRN Defence COE), Vyškov/Tschechien
- f) COE for Military Medicine (NATO MILMED COE), Budapest/Ungarn
- g) NATO Human Intelligence COE (NATO HUMINT COE), Oradea/Rumänien
- h) Counter-Improvised Explosive Devices COE (CIED COE), Madrid/Spanien
- i) Explosive Ordnance Disposal COE (EOD COE), Trenčín/Slowakei
- j) NATO Modelling & Simulation COE (NATO M&S COE), Rom/Italien
- k) Energy Security COE (ENSEC COE), Wilna/Litauen
- l) NATO Military Police COE (NATO MP COE), Bydgoszcz/Polen
- m) Multinational Mountain Warfare COE (NATO MW COE), Poljce/Slowenien
- n) NATO Strategic Communications COE (STRATCOM COE), Riga/Lettland
- o) Crisis Management and Disaster Response COE (CMDR COE), Sofia/Bulgarien
- p) NATO Stability Policing COE (NATO SP COE), Vicenza/Italien
- q) Counter-Intelligence COE (CI COE), Krakau/Polen
- r) Security Force Assistance COE (SFA COE), Rom/Italien
- s) Multinational Aviation Training Centre (MATC), Vyškov/Tschechien
- t) SHAPE Allied Command Counter-Intelligence (ACCI), Casteau (Mons)/Belgien
- u) NATO Special Operations Headquarters (NSHQ), Casteau (Mons)/Belgien
- v) Tactical Leadership Programme (TLP), Albacete/Spanien
- w) Common Regional Initial Air Command and Control System (ACCS) Program - Regional Program Office (CRIAP-RPO), Brüssel/Belgien
- x) HQ NATO Rapid Deployable Corps - Spain (HQ NRDC-SP), Valencia/Bétera, Spanien
- y) HQ NATO Rapid Deployable Corps - Italy (HQ NRDC-ITA), Solbiate Olona/Mailand, Italien
- z) HQ Rapid Reaction Corps - France (HQ RRC-FR), Lille/Frankreich
- aa) HQ NATO Rapid Deployable Corps - Greece (HQ NRDC-GR), Thessaloniki/Griechenland
- bb) HQ Multinational Corps Northeast (HQ MNC NE), Stettin/Polen
- cc) HQ Multinational Division Southeast (HQ MND SE), Bukarest/Rumänien
- dd) HQ Naval Striking and Support Forces NATO (HQ STRIKFORNATO), Lissabon/Portugal
- ee) High Readiness Forces Maritime Spanish HQ [HRF (M) SP HQ or SPMARFOR HQ], Rota (Cadiz)/Spanien
- ff) HQ NRDMCC - IT (ITMARFOR HQ), Tarent/Italien
- gg) HQ NRDMCC - FR (FRMARFOR HQ), Toulon/Frankreich
- hh) NATO Force Integration Unit Bulgaria (NFIU BGR), Sofia/Bulgarien
- ii) NATO Force Integration Unit Estonia (NFIU EST), Tallinn/Estland
- jj) NATO Force Integration Unit Latvia (NFIU LVA), Riga/Lettland
- kk) NATO Force Integration Unit Lithuania (NFIU LTU), Wilna/Litauen
- ll) NATO Force Integration Unit Poland (NFIU POL), Bydgoszcz/Polen

- mm) NATO Force Integration Unit Romania (NFIU ROU), Bukarest/Rumänien
- nn) NATO Force Integration Unit Hungary (NFIU HUN), Szekesfehervar/Ungarn
- oo) NATO Force Integration Unit Slovakia (NFIU SVK), Bratislava/Slowakei
- pp) Headquarters Multinational Division North, Adazi/Lettland
- qq) Headquarters Multinational Division North, Slagelse/Dänemark
- rr) Headquarters Multinational Brigade South-East (HQ MN BDE-SE), Craiova/Rumänien
- ss) HQ Multinational Division Northeast (HQ MND NE), Elblag/Polen
- tt) NATO Alliance Ground Surveillance Force (NAGSF), Sigonella/Italien
- uu) NATO Defence College (NDC), Rom/Italien
- vv) Headquarters CIMIC Group South (HQ CGS), Motta di Livenza/Italien

NATO Communication and Information Systems (CIS)/NCIA/CIS support to IMHQ and ACO/ACT Activities

- a) CSE Athens, Athen/Griechenland
- b) HQ NCI Agency Brussels, Brüssel/Belgien
- c) CSU Brussels, Brüssel/Belgien
- d) CSSC Brunssum, Brunssum/Niederlande
- e) CSU Brunssum, Brunssum/Niederlande
- f) CSU Bydgoszcz, Bydgoszcz/Polen
- g) CSE La Spezia, La Spezia/Italien
- h) CSU Lisbon, Lissabon (Oeiras)/Portugal
- 4. i) CSU Mons, Mons/Belgien
- j) NCI Agency Mons, Mons/Belgien
- k) CSU Naples, Neapel/Italien
- l) CSU Poggio-Renatico, Poggio Renatico/Italien
- m) CSU Sigonella, Sigonella/Italien
- n) NCI Agency The Hague, Den Haag/Niederlande
- o) CSU Torrejón, Torrejón/Spanien
- p) NATO Communications and Information Agency, Forward Support Point (FSP Grazzanise), Grazzanise/Italien
- q) NATO Communications and Information Agency, Forward Support Point (FSP Bydgoszcz), Bydgoszcz/Polen

NATO Communication and Information Systems (CIS)/NCIA School and Programing Support to IMHQ

- 5. a) NCISS, Latina/Italien
- b) NATO Programming Centre, Glons/Belgien

NATO Communication and Information Systems (CIS)/NCIA SGT

- a) NDET SGT - F1 - Kester, Kester/Belgien
- 6. b) SGT F07 - Tarquinia, Tarquinia/Italien
- c) NDET SGT - F7 - Civitavecchia, Civitavecchia/Italien
- d)

NDET SGT - F11 - Atalanti, Atalanti/Griechenland

- e) SGT F12 - Costa Da Caparica, Costa Da Caparica/Portugal
- f) NDET SGT - F12 - Fonte da Telha (Lisbon), Fonte da Telha (Lissabon)/Portugal
- g) NDET SGT - F14 - Lughezzano (Verona), Lughezzano (Verona)/Italien

Andere

- a) EF 2000 Transhipment Depot, Novara/Italien
- 7.
- b) EF 2000 Transhipment Depot, Torrejón/Spanien
 - c) Centre for Maritime Research and Experimentation (CMRE), La Spezia/Italien"

Dieses Schreiben steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - BMF-Schreiben/Allgemeines zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

K o s z i n o w s k i

1) Als Rechtsnachfolger von SHAPE gilt das HQ SACT als Hauptquartier im Sinne von Artikel 1 Buchstabe c Ziffer i des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere.

Hinweis
auf amtliche Neuerscheinung

Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2022

Herausgeber: Bundesministerium der Finanzen

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG
Vertrieb: Stuttgart/München/Hannover/Berlin/Weimar/Dresden
ISBN 978-3-415-07343-2

NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne
ISBN 978-3-482-65010-9

Stollfuß Verlag
ISBN 978-3-08-360022-0

Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin
ISBN 978-3-503-20663-6

Umfang: 2560 Seiten

Preis: 24,00 €/Stück
(inkl. Umsatzsteuer)