

Dieter Schneeloch
Stephan Meyering
Guido Patek

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

**Band 3: Substanzsteuern,
Verkehrssteuern,
Besteuerungsverfahren**

Zum Inhalt:

Das neue Lehrbuch basiert auf dem in der 6. Auflage erschienenen, von Dieter Schneeloch verfassten Werk „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 1: Besteuerung“. Aufbauend auf der bewährten Grundstruktur fokussiert und vertieft die Neuauflage die Inhalte:

- Substanzsteuern
- Verkehrsteuern
- Besteuerungsverfahren

Der Teil „Substanzsteuern“ erläutert die notwendigen Grundzüge des Bewertungsrechts und die derzeit in Deutschland erhobenen Substanzsteuerarten, d. h. die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Grundsteuer. Das Kapitel „Verkehrsteuern“ thematisiert das System der innerhalb der EU harmonisierten „Netto-Allphasen-Umsatzsteuer“ und beschreibt die Grundzüge der Grunderwerbsteuer. Im Teil „Besteuerungsverfahren“ werden die in der AO kodifizierten formalen Regelungen zur Steuerermittlung, -festsetzung, -erhebung und -korrektur erläutert. Viele Praxisbeispiele, Übungsaufgaben und anschauliche Abbildungen ergänzen die verbalen Ausführungen und erleichtern deren Verständnis.

Zielgruppe

Studierende der Betriebswirtschaftslehre, der Steuerrechtswissenschaft und der Finanzwissenschaft an Universitäten und Hochschulen, Angehörige steuerberatender Berufe, Unternehmensberater und Juristen sowie Mitarbeiter in der Finanzverwaltung und in Steuerfachabteilungen von Unternehmen.

Zu den Autoren:

StB Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch, Emeritus und Leiter der Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre des „Centrum für Steuern und Finanzen (CSF)“ an der FernUniversität in Hagen;

Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering, Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der FernUniversität in Hagen;

StB Prof. Dr. habil. Guido Patek, Professor für Rechnungswesen und Steuern an der Hochschule Osnabrück, Fakultät für Management, Kultur und Technik.

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

**Band 3: Substanzsteuern, Verkehrsteuern,
Besteuerungsverfahren**

von

StB Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch

Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

StB Prof. Dr. habil. Guido Patek

7., vollständig überarbeitete Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Vorwort

Das vorliegende Buch ist der dritte Band eines sechsbändigen Werks zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Das Gesamtwerk stellt die grundlegend überarbeitete Fassung des von Dieter Schneeloch begründeten und während der bisherigen Auflagen allein verfassten doppelbändigen Werks „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ dar. Zur nunmehrigen siebenten (bisheriger Band 1) bzw. vierten (bisheriger Band 2) Auflage haben die Verfasser und der Verlag gemeinsam beschlossen, jedes der beiden bisherigen Bücher im Umfang von jeweils ca. 600 Seiten inhaltlich geringfügig auszuweiten und in drei dünnere Bände mit einem Umfang von jeweils ca. 200 bis 250 Seiten aufzuteilen. Der erste Band ist bereits im Jahre 2016 erschienen. Der zweite Band erscheint annähernd zeitgleich mit diesem dritten; die Bände vier bis sechs sollen während der nächsten Jahre nacheinander folgen.

Adressaten dieses dritten Bandes sind vorrangig Studenten der Betriebswirtschaftslehre mit steuerlicher Schwerpunktsetzung. Darüber hinaus richtet sich das Werk auch an Studenten juristischer Studiengänge, die eine spätere Tätigkeit im steuerlichen Bereich anstreben. Schließlich sind auch Praktiker angesprochen, die grundlegende steuerrechtliche Kenntnisse erwerben oder auffrischen wollen.

Der vorliegende Band ist in vier Hauptgliederungspunkte untergliedert. Der erste dieser Gliederungspunkte vermittelt Kenntnisse zu den Substanzsteuern, der zweite zu den Verkehrsteuern und der dritte zum Besteuerungsverfahren. Der vierte Hauptgliederungspunkt enthält die Lösungen zu den in die vorangegangenen Gliederungspunkte integrierten Übungsaufgaben. Die Ausführungen beruhen auf dem Anfang Juli 2017 geltenden Rechtsstand.

Die Federführung bei der Überarbeitung und zum Teil vorgenommenen Erweiterung lag für den ersten Hauptgliederungspunkt (S.1-56) bei Stephan Meyering, für den zweiten (S.57-110) bei Guido Patek und für den dritten (S.111-174) bei Dieter Schneeloch. Die Aufgaben und Lösungen hat jeweils derjenige Autor überarbeitet bzw. neu erstellt, zu dessen Themenbereich sie gehören.

Frau Dr. Melanie Frieling sowie Frau Katrin Weber danken wir herzlich für ihre tatkräftige Unterstützung. Dank gilt auch den Lesern der sechsten Auflage des ersten Bandes zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre für wertvolle Korrekturhinweise und Ergänzungsvorschläge.

Um das Gesamtwerk zum Nutzen unserer Leser auch künftig weiterentwickeln zu können, würden wir uns sehr über entsprechende Anregungen und Hinweise zur neu konzipierten Fassung freuen. Diese können gerne auch über die E-Mail-Adresse lehrstuhl.meyering@fernuni-hagen.de kommuniziert werden.

Hagen, 4. Juli 2017

Dieter Schneeloch
Stephan Meyering
Guido Patek

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abbildungsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XV
1 Substanzsteuern	1
1.1 Einführung	1
1.2 Grundzüge des Bewertungsrechts	3
1.2.1 Eigenart und Aufbau des Gesetzes	3
1.2.2 Allgemeine Bewertungsvorschriften	8
1.2.2.1 Bewertungsgegenstände, Bewertungsmaßstäbe und Bewertungsmethoden	8
1.2.2.2 Stichtagsprinzip, Bedingung und Befristung . .	11
1.2.2.3 Allgemeine Bewertungsvorschriften für bestimm- te Wirtschaftsgüter	13
1.2.2.3.1 Wertpapiere und Anteile	13
1.2.2.3.2 Kapitalforderungen und Schulden . .	15
1.2.2.3.3 Wiederkehrende Nutzungen und Leis- tungen	19
1.2.3 Besondere Bewertungsvorschriften	21
1.2.3.1 Geltungsbereich, Vermögensarten (§§ 17 bis 18 BewG)	21
1.2.3.2 Einheitsbewertung für Zwecke der Grundsteuer	22
1.2.3.2.1 Allgemeines	22
1.2.3.2.2 Land- und forstwirtschaftliches Vermö- gen	25
1.2.3.2.3 Grundvermögen	25
1.2.3.2.4 Betriebsvermögen	28
1.2.3.3 Sondervorschriften, Ermächtigungen und Bewer- tung im Beitrittsgebiet	28
1.2.3.4 Bedarfsbewertung für Zwecke der Grunderwerb- steuer für die Veranlagungszeiträume 1997 bis 2008	29
1.2.3.5 Gesonderte Feststellungen	30

1.2.3.6	Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungssteuer und der Grunderwerbsteuer	31
1.2.3.6.1	Überblick	31
1.2.3.6.2	Vereinfachtes Ertragswertverfahren . .	32
1.3	Erbschaft- und Schenkungssteuer	35
1.3.1	Eigenart und Aufbau des Gesetzes	35
1.3.2	Steuerpflichtige Vorgänge, persönliche Steuerpflicht . .	35
1.3.3	Wertermittlung und Bewertung	36
1.3.4	Sachliche Steuerbefreiungen	38
1.3.4.1	Allgemeine Steuerbefreiungen	38
1.3.4.2	Befreiung und Begünstigung von unternehmerischem Vermögen	39
1.3.4.2.1	Überblick	39
1.3.4.2.2	Begünstigungsfähiges und begünstigtes Vermögen	40
1.3.4.2.3	Befreiungen und Begünstigungen . . .	44
1.3.5	Berechnung der Steuerschuld	47
1.3.5.1	Steuerklassen	47
1.3.5.2	Persönliche Freibeträge	48
1.3.5.3	Steuertarif bzw. Steuersätze	49
1.3.5.4	Berücksichtigung früherer Erwerbe	50
1.3.5.5	Tarifbegrenzung beim Erwerb bestimmter Ver- mögensarten	51
1.3.6	Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuer . . .	53
1.4	Grundzüge des Grundsteuerrechts	53
1.5	Aufgaben	54
2	Verkehrssteuern	57
2.1	Vorbemerkungen	57
2.2	Grundzüge der Grunderwerbsteuer	57
2.2.1	Erwerbsvorgänge	57
2.2.2	Steuerbefreiungen	59
2.2.3	Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Steuerschuldner, Fäl- ligkeit der Steuer	59
2.3	Umsatzsteuer	61
2.3.1	System der Umsatzbesteuerung	61
2.3.2	Steuerbare Umsätze	65
2.3.2.1	Überblick über die Gesetzestatbestände	65
2.3.2.2	Unternehmer, Unternehmen	66

2.3.2.3	Inland, Ausland, Gemeinschaftsgebiet, Drittlandsgebiet	67
2.3.2.4	Lieferung und sonstige Leistung	68
2.3.2.4.1	Leistung, Leistungsaustausch, Entgelt	68
2.3.2.4.2	Lieferung	71
2.3.2.4.2.1	Begriff und Arten	71
2.3.2.4.2.2	Grundsätzliche Regelung zum Ort der Lieferung	73
2.3.2.4.2.3	Ergänzende und abweichende Regelungen zum Ort der Lieferung	74
2.3.2.4.3	Sonstige Leistung	76
2.3.2.4.4	Werklieferung und Werkleistung	78
2.3.2.4.5	Tausch und tauschähnlicher Umsatz	79
2.3.2.5	Fiktive Lieferungen und sonstige Leistungen	80
2.3.2.6	Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb	82
2.3.3	Steuerbefreiungen	84
2.3.3.1	Allgemeines	84
2.3.3.2	Exportumsätze	84
2.3.3.3	Umsätze des Geld- und Kapitalverkehrs	86
2.3.3.4	Unter andere Verkehrsteuergesetze fallende Umsätze	87
2.3.3.5	Vermietung und Verpachtung von Immobilien	88
2.3.3.6	Verzicht auf Steuerbefreiungen	89
2.3.4	Bemessungsgrundlagen und Steuersätze	90
2.3.4.1	Allgemeines	90
2.3.4.2	Bemessungsgrundlagen	90
2.3.4.2.1	Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftlicher Erwerb	90
2.3.4.2.2	Fiktive Umsätze	93
2.3.4.2.3	Mindestbemessungsgrundlage	94
2.3.4.2.4	Einfuhrumsatzsteuer	95
2.3.4.3	Steuersätze	95
2.3.5	Vorsteuerabzug	96
2.3.5.1	Allgemeine Voraussetzungen	96
2.3.5.2	Ausstellung von Rechnungen	97
2.3.5.3	Ausschluss vom Vorsteuerabzug	98
2.3.5.4	Teilweiser Ausschluss vom Vorsteuerabzug	99
2.3.5.5	Berichtigung des Vorsteuerabzugs	100
2.3.6	Realisierung des Steueranspruchs	101

2.3.6.1	Entstehung, Festsetzung und Entrichtung . . .	101
2.3.6.2	Steuerschuldner, Umkehr der Steuerschuldnerschaft	103
2.3.7	Besondere Besteuerungsvorschriften	105
2.3.7.1	Einführung	105
2.3.7.2	Besteuerung der Kleinunternehmer	105
2.3.7.3	Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten . .	106
2.3.7.4	Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft . .	106
2.3.8	Aufzeichnungspflichten	107
2.4	Aufgaben	107
3	Besteuerungsverfahren	111
3.1	Vorbemerkungen	111
3.2	Prinzipien des Steuerrechts	111
3.2.1	Rechtsanwendung und Rechtsfindung	111
3.2.1.1	Wesen und Methoden	111
3.2.1.2	Gesetzesauslegung	113
3.2.1.3	Rechtsfindung	115
3.2.2	Besteuerung und Grundrechte	116
3.2.3	Besteuerung und EU-Recht	117
3.2.4	Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht . .	118
3.2.5	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	119
3.2.6	Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten .	121
3.2.7	Die typisierende Betrachtungsweise	122
3.3	Steuerverwaltungsakte, Kommunikation und Besteuerungsverfahren	123
3.3.1	Einführung und Begriff des Steuerverwaltungsaktes . .	123
3.3.2	Arten der Steuerverwaltungsakte	124
3.3.3	Entstehung und Bekanntgabe eines Verwaltungsaktes . .	125
3.3.4	Elektronische Kommunikation	127
3.3.5	Überblick über das Besteuerungsverfahren	129
3.4	Ermittlungsverfahren	130
3.4.1	Einführung und Ermittlung der Steuerpflichtigen	130
3.4.2	Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	131
3.4.2.1	Generelle Regelung der Mitwirkungspflichten .	131
3.4.2.2	Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen . . .	132
3.4.2.3	Auskunftspflicht und Pflicht zur Vorlage von Urkunden	134

3.4.2.4	Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten	134
3.4.3	Mitwirkungspflichten anderer Personen	134
3.4.4	Außenprüfung und Steuerfahndung	135
3.5	Festsetzungs- und Feststellungsverfahren	137
3.5.1	Einführung, allgemeine Vorschriften, Festsetzungsverjährung	137
3.5.2	Steuerbescheide	137
3.5.3	Feststellungsbescheide	138
3.5.4	Steuermessbescheide	140
3.5.5	Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung	140
3.5.6	Vorläufige Steuerfestsetzung und Aussetzung der Steuerfestsetzung	141
3.6	Erhebungsverfahren	143
3.6.1	Begriff, Fälligkeit	143
3.6.2	Stundung	143
3.6.3	Erlöschen der Ansprüche aus Steuerschuldverhältnissen	144
3.6.4	Folgen eines Zahlungsverzugs	145
3.6.4.1	Säumniszuschläge	145
3.6.4.2	Vollstreckungsmaßnahmen	146
3.6.5	Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen	147
3.7	Verfahren zur Berichtigung von Steuerverwaltungsakten	150
3.7.1	Allgemeine Problemstellung	150
3.7.2	Anwendungsbereich der einzelnen Berichtigungsvorschriften	151
3.7.3	Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten	151
3.7.4	Rücknahme rechtswidriger und Widerruf rechtmäßiger Verwaltungsakte	153
3.7.5	Aufhebung und Änderung von Bescheiden	154
3.7.5.1	Aufhebung und Änderung von Vorbehaltsfestsetzungen und vorläufigen Bescheiden	154
3.7.5.2	Aufhebung und Änderung nach § 172 AO	155
3.7.5.3	Aufhebung oder Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel	156
3.7.5.4	Berichtigung von Schreib- und Rechenfehlern	157
3.7.5.5	Widerstreitende Steuerfestsetzungen	158
3.7.5.6	Berichtigung in sonstigen Fällen	160
3.7.5.7	Vertrauensschutz bei Aufhebung und Änderung von Bescheiden	161

3.7.5.8	Berichtigung von Rechtsfehlern	162
3.8	Übersicht über Rechtsbehelfe und Rechtsmittel in Steuersachen	163
3.8.1	Überblick	163
3.8.2	Einspruchsverfahren	163
3.8.2.1	Zulässigkeit	163
3.8.2.2	Formvorschriften	164
3.8.2.3	Einspruchsfrist	164
3.8.2.4	Beschwer	166
3.8.2.5	Kein Einspruchsverzicht	166
3.8.2.6	Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte . .	167
3.8.2.7	Aussetzung der Vollziehung	167
3.8.2.8	Einspruchsentscheidung, Abhilfebescheid . . .	168
3.8.3	Übersicht über die gerichtlichen Rechtsbehelfe und Rechtsmittel	168
3.8.3.1	Einführung, gemeinsam geltende Vorschriften	168
3.8.3.2	Verfahren vor dem Finanzgericht	169
3.8.3.3	Verfahren vor dem Bundesfinanzhof	171
3.9	Straf- und Bußgeldvorschriften	172
3.10	Aufgaben	173
4	Lösungen zu den Aufgaben	175
4.1	Lösungen zu Gliederungspunkt 1	175
4.2	Lösungen zu Gliederungspunkt 2	178
4.3	Lösungen zu Gliederungspunkt 3	181
	Anhang	185
	Literaturverzeichnis	187
	Stichwortverzeichnis	195

Abbildungsverzeichnis

1.1	Aufbau und Gliederung des Bewertungsgesetzes	5
1.2	Übersicht über die im Bewertungsgesetz vorgesehenen Bewertungs- gegenstände	9
1.3	Bewertung von Wertpapieren und Anteilen nach den allgemeinen Regelungen des ersten Teils des Bewertungsgesetzes	16
1.4	Allgemeine Sterbetafel für Deutschland (2013/2015)	17
1.5	Bewertung von Kapitalforderungen und Schulden nach den Rege- lungen des allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes	18
1.6	Fallunterscheidung bei der Jahreswertermittlung	19
1.7	Fallunterscheidung bei der Ermittlung der Nutzungs- bzw. Leis- tungsdauer	20
1.8	Übersicht über die Vermögensarten	22
1.9	Feststellungsarten	24
1.10	Einheitsbewertung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs .	26
1.11	Einheitsbewertung von Grundvermögen	26
1.12	Begünstigungen von unternehmerischem Vermögen durch die §§ 13a, 13c und 28a ErbStG	40
2.1	Grunderwerbsteuer: Steuersätze (Stand: März 2014)	61
2.2	Umsatzsteuer: Übersicht über das Umsatzsteuersystem	63
2.3	Umsatzsteuersätze innerhalb der EU (Stand: 2016)	64
2.4	Umsatzsteuer: Leistungsaustausch	70
2.5	Umsatzsteuer: Reihengeschäft	76
3.1	Aufhebung oder Änderung von Bescheiden nach § 173 AO	157

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz/ Absätze
Abschn.	Abschnitt
AEAO	AO-Anwendungserlass
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BewRGr	Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BR-Drucksache ...	Bundesrats-Drucksache
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache ...	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Zeitschrift)
bzw.	beziehungsweise
Co.	Compagnie
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DIHK	Deutscher Industrie- und Handelskammertag
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien

EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f	folgende
ff	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. R.	in der Regel
i. H. d./v.	in Höhe des/der/von
i. S. d./v.	im Sinne des/von
i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
mbH	mit beschränkter Haftung
Mio.	Millionen
Nr./Nrn.	Nummer/Nummern
o. g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Pkw	Personenkraftwagen
qm	Quadratmeter
RFH	Reichsfinanzhof
RGBI	Reichsgesetzblatt
RStBl	Reichssteuerblatt
s.	siehe

S.	Seite
sog.	so genannt(e)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBerG	Steuerberatungsgesetz
T€	Tausend Euro
Tz.	Textziffer, häufig, z. B. in Kommentaren, auch als Randnummer (Rn., Rdn.) oder Randziffer (Rz.) bezeichnet
u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
WoPG	Wohnungsbau-Prämiengesetz
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZK	Zollkodex
ZollV	Zollverordnung

1 Substanzsteuern

1.1 Einführung

Als Substanzsteuern werden in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre traditionell die Gewerbesteuer, die Grundsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Vermögensteuer bezeichnet.¹ Gemeinsam ist diesen Steuerarten, dass sie *die (Vermögens-)Substanz besteuern*. Sie knüpfen an Roh- oder Reinvermögensgrößen an und sind daher *unabhängig von der Erzielung von Einkünften* zu zahlen. Für den einzelnen Steuerschuldner kann dieser Sachverhalt zu ernststen Liquiditätsproblemen führen.

Während der 90er Jahre des zwanzigsten Jahrhunderts hat es im Bereich der Substanzbesteuerung radikale Veränderungen gegeben. Hervorgerufen wurden sie durch zwei grundlegende Beschlüsse des BVerfG aus dem Jahr 1995.² Mit diesen hat das BVerfG die damalige Bewertung von Grundstücken bei der Vermögen- sowie bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Einheitswerten *für verfassungswidrig erklärt*. Diese Werte – die, wie sich zeigen wird, heute nur noch für die Grundsteuer von Bedeutung sind – beruhen auf den Wertverhältnissen vom 1.1.1935 bzw. vom 1.1.1964. Als Folge von Preissteigerungen im Immobilienbereich während der vorangegangenen Jahrzehnte betrugen die Einheitswerte Mitte der 90er Jahre des letzten Jahrhunderts *oft nur noch rund 10 % der Verkehrswerte*. Andere Wirtschaftsgüter, insbesondere Wertpapiere, waren hingegen mit ihren Verkehrswerten zum jeweiligen Bewertungsstichtag anzusetzen. Hierdurch ergaben sich *große Verzerrungen* zwischen den Wertansätzen im Immobilienbereich einerseits und den meisten anderen Wirtschaftsgütern andererseits.

Mit seinen beiden Beschlüssen zur Vermögen- und zur Erbschaft- und Schenkungsteuer machte es das BVerfG dem Gesetzgeber zur Auflage, diese Steuerarten spätestens bis zum Ablauf des Jahres 1996 verfassungskonform zu reformieren. Dieser Auflage ist der Gesetzgeber im Rahmen des JStG 1997 *für die Erbschaft- und Schenkungsteuer nachgekommen* (rückwirkend ab dem 1.1.1996), *für die Vermögensteuer hingegen nicht*. Hinsichtlich der Vermögensteuer hatte dies zur Folge, dass das Vermögensteuergesetz zwar unverändert existiert, für Veranlagungszeiträume ab 1997 aber *nicht mehr angewendet werden kann*. Hier-

¹ Die Zuordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu den Substanzsteuern ergibt sich *aus materieller Sicht*. Wenn berücksichtigt wird, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Erbanfallsteuer ausgestaltet ist, durch die die zusätzliche steuerliche Leistungsfähigkeit des Erben bzw. Beschenkten besteuert werden soll, ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer *der Einkommensteuer zuzuordnen* (so bspw. auch Seer (2015), § 15, Tz. 1 ff). Darüber hinaus ist noch eine weitere Sichtweise denkbar: Besteuert wird der Transfer von Vermögenssubstanz zwischen zwei Steuersubjekten. Wird dies berücksichtigt, nimmt die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Sonderstellung zwischen den Steuern auf das Einkommen und den Steuern auf das Vermögen ein.

² Vgl. BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BStBl II 1995, S. 655; BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, S. 671.

von gehen auch die obersten Finanzbehörden aus.³ Seit dem Veranlagungszeitraum 1997 wird die Vermögensteuer nicht mehr erhoben.

Für die Steuerplanung ist von Bedeutung, was *auf Dauer mit der Vermögensteuer geschehen soll*. Derzeit herrscht überwiegend politischer Konsens dahingehend, dass die Vermögensteuer auch in Zukunft nicht erhoben werden soll. Lediglich einige wenige Abgeordnete, insbesondere von der Fraktion Die Linke, fordern ihre erneute Erhebung.⁴

Bei der *Gewerbekapitalsteuer* herrscht mehr Klarheit als bei der Vermögensteuer. Der Gesetzgeber hat sie im Zuge des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform zum 31.12.1997 *abgeschafft*.

Als einzige der o. g. Substanzsteuern wird die *Grundsteuer unverändert erhoben*. Sie ist außerdem die einzige Steuerart, deren Höhe *noch nach den alten Einheitswerten bemessen wird*. Für die Verfassungskonformität spricht dennoch, dass die Grundsteuer *in allen Fällen* nach diesen veralteten Werten bemessen wird. Dagegen spricht, dass sich die Wertsteigerungen im Immobilienbereich während der letzten Jahrzehnte in den einzelnen Gebieten der Bundesrepublik Deutschland unterschiedlich entwickelt haben. Der BFH zweifelt an der Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer: Er hält die zugrunde liegenden Vorschriften über die Einheitsbewertung (spätestens) ab dem Bewertungsstichtag 1.1.2009 für verfassungswidrig, da „die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 für die Einheitsbewertung zu Folgen führt, die mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht mehr vereinbar sind“⁵ und hat die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit dem BVerfG vorgelegt.⁶ Der Gesetzgeber ist sich des drohenden Ungemachs bewusst und arbeitet an einer Lösung.⁷ Hier ist aber kein Ende in Sicht. Soweit ersichtlich, liegt dies vornehmlich daran, dass nicht nur der Bund, sondern auch die Bundesländer und die Gemeinden involviert sind.

Hinsichtlich der *Erbschaft- und Schenkungsteuer* ist anzumerken, dass auf diese *ein weiteres Urteil des BVerfG* entscheidenden Einfluss genommen hat: In einem Beschluss vom 7.11.2006⁸ hat das BVerfG die damalige Form des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes für verfassungswidrig erklärt. Das Gericht monierte, dass die seinerzeitige Ausgestaltung der Bewertung wesentlicher Gruppen von Vermögensgegenständen zu Ergebnissen führt, die *die Relation der Werte der einzelnen wirtschaftlichen Einheiten nicht realitätsgerecht abbildet*, diese unterschiedlichen Gruppen von Vermögensgegenständen aber *dennoch mit einheitlichen Steuersätzen belastet werden*. Es begründete seinen Beschluss also in ähnlicher Weise wie bereits ein Jahrzehnt zuvor (s. oben). Offenbar war das Gericht der Ansicht, dass der Gesetzgeber die damaligen verfassungswidrigen Bewertungsregeln durch andere verfassungswidrige Regelungen ersetzt hat. Der Gesetzgeber wurde vom BVerfG dazu verpflichtet, bis zum 31.12.2008 eine Neuregelung zu treffen. Dieser Verpflichtung ist er mit dem Gesetz zur

³ Vgl. Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 21.4.1997, S 3400/5, DStR 1997, S. 784.

⁴ Vgl. bspw. BT-Drucksache 17/8792 vom 29.2.2012.

⁵ BFH-Beschluss vom 22.10.2014, II R 16/13, BStBl II 2014, S. 957.

⁶ Das Verfahren ist dort unter dem Aktenzeichen 1 BvL 11/14 anhängig.

⁷ Vgl. bspw. BR-Drucksache 514/16 vom 12.9.16; BR-Drucksache 515/16 vom 12.9.16; BT-Drucksache 18/10753 vom 21.12.2016. Vgl. hierzu bspw. Beck (2016); Marx (2017).

⁸ Vgl. BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, S. 192.

Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, S. 3018) nachgekommen, durch welches die Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer und auch das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz selbst neu gefasst wurden.

Damit kehrte bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer aber immer noch keine Ruhe ein: Der BFH äußerte bereits im Jahr 2012 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 19 Abs. 1 i. V. m. den §§ 13a und 13b ErbStG a. F.; er vermutete einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Nach seiner Ansicht waren die in den §§ 13a und 13b ErbStG a. F. vorgesehenen Steuervergünstigungen nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt und er sah daher einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang.⁹ Das BVerfG hat sich dieser Meinung angeschlossen und dem Gesetzgeber bis zum 30.6.2016 Zeit für eine Überarbeitung gegeben.¹⁰ In der Folge musste sich der Gesetzgeber erneut mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer beschäftigen. Im September des Jahres 2016 einigte man sich im Vermittlungsausschuss, der Bundesrat stimmte der Einigung noch im September zu, der Bundestag im Oktober. Im Mittelpunkt des Gesetzes¹¹ stehen neue Regelungen zur Verschonung betrieblichen Vermögens.

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, dass von den Substanzsteuern derzeit nur noch die Grundsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer von Bedeutung sind. Nur diese werden daher in diesem Kapitel erörtert. Die Bewertungsgrundlagen für alle Substanzsteuern sind im Bewertungsgesetz zusammengefasst. Es wird hier daher auch in diesem Kapitel erörtert – angesichts seiner Bedeutung für die zuerst genannten Gesetze gleich zu Beginn der folgenden Ausführungen.

1.2 Grundzüge des Bewertungsrechts

1.2.1 Eigenart und Aufbau des Gesetzes

Die meisten Steuern knüpfen an *den Wert* von Gütern an. Für Güter, die nicht in Geld bestehen oder nicht auf einen bestimmten Geldbetrag lauten, macht dies *eine Bewertung* notwendig. Bewerten heißt, den Wert eines Guts in Geld auszudrücken. Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtssicherheit kann dabei verständlicherweise *nicht* von *subjektiven* Wertvorstellungen einzelner Individuen ausgegangen werden. Die Zuordnung bestimmter Geldbeträge muss vielmehr *intersubjektiv überprüfbaren Kriterien* folgen.¹² Das Bewertungsgesetz enthält diese Kriterien. Genau genommen enthält das Bewertungsgesetz *die für steuerliche Zwecke gültigen sachlichen Bewertungsvorschriften*. Die *verfahrensrechtlichen Vorschriften* sind hingegen im Wesentlichen in der Abgabenordnung enthalten.

⁹ Vgl. BFH-Beschluss vom 27.9.2012, II R 9/11, BStBl II 2012, S. 899.

¹⁰ Vgl. BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, S. 50.

¹¹ Vgl. Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 4.11.2016, BGBl I 2016, S. 2464.

¹² Vgl. *Groß* (2016), Tz. 631.

Das Bewertungsgesetz hat insbesondere folgende Fragen zu klären:

1. Für welche Steuerarten ist zu bewerten? Diese Frage betrifft den *Geltungsbereich* der Bewertungsvorschriften.
2. Was ist zu bewerten? Diese Frage zielt auf den *Bewertungsgegenstand* ab.
3. Wie ist zu bewerten? Hierbei geht es um den *Bewertungsmaßstab* und die *Bewertungsmethode*.
4. Wem ist das zu Bewertende zuzurechnen? Durch die Beantwortung dieser Frage wird das *Steuersubjekt* bestimmt.
5. Wann ist zu bewerten? Diese Frage adressiert den jeweiligen *Bewertungszeitpunkt*.

Die Gliederung des Bewertungsgesetzes ist in Abbildung 1.1 auf der gegenüberliegenden Seite dargestellt. Es enthält *im ersten Teil* allgemeine Bewertungsvorschriften und *im zweiten Teil* besondere Bewertungsvorschriften für einzelne Regelungsbereiche (bspw. für die Bedarfsbewertung).

Der *erste Teil*, der die §§ 1 bis 16 BewG umfasst, enthält allgemeine Bewertungsvorschriften. Dabei handelt es sich um allgemeine Regeln und Definitionen von Grundbegriffen.

Der *zweite Teil* des Bewertungsgesetzes, der von § 17 bis § 203 BewG reicht, enthält besondere Bewertungsvorschriften. Er ist in sechs Abschnitte gegliedert. Diesen Abschnitten sind mit den §§ 17 und 18 BewG zwei grundlegende Paragraphen über den Anwendungsbereich und die Vermögensarten vorangestellt, die für alle Abschnitte des zweiten Teils gelten.

Der *erste Abschnitt* des zweiten Teils (§§ 19 bis 109 BewG) regelt die **Einheitsbewertung**. Der Einheitsbewertung lag der Gedanke zugrunde, für bestimmte wirtschaftliche Einheiten *nur jeweils einen einzigen Wert zu ermitteln*. Dieser Wert sollte der Besteuerung bei möglichst vielen Steuerarten zugrunde gelegt werden. Hierdurch sollte eine mehrfache Bewertung und der Ansatz ungleicher Werte bei unterschiedlichen Steuerarten vermieden werden. Dieser Gedanke ist heute nur noch in rudimentärer Form verwirklicht. Dies gilt insbesondere seit dem 1.1.1998. Seither werden für das Betriebsvermögen keine Einheitswerte mehr ermittelt und zu früheren Stichtagen festgestellte Einheitswerte des Betriebsvermögens werden nicht mehr angewendet. Der Wert des Betriebsvermögens wird seither *nur noch im Bedarfsfall* für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke ermittelt (**Bedarfsbewertung**).¹³ Unverändert nach Einheitswerten wird lediglich noch die Grundsteuer bemessen.

Der *zweite Abschnitt* des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes (§§ 121 bis 123 BewG) enthält Sondervorschriften und Ermächtigungen. Mit diesen Vorschriften endete das Bewertungsgesetz vor der deutschen Vereinigung. Danach waren besondere Vorschriften für das Beitrittsgebiet erforderlich. Entsprechende Vorschriften wurden im *dritten Abschnitt* des zweiten Teils eingefügt (§§ 125 bis 137 BewG).

¹³ Vgl. zur Kritik an dieser Bedarfsbewertung bspw. Seer (1997), S. 288 ff.; Seer (2015), § 15, Tz. 50 ff.

Teil	enthaltene Paragraphen	Regelungsinhalte
Erster Teil	§§ 1 bis 16 BewG	Allgemeine Bewertungsvorschriften
Zweiter Teil	§§ 17 bis 203 BewG	<p>Besondere Bewertungsvorschriften: Geltungsbereich, Vermögensarten (§§ 17 und 18)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Abschnitt: Einheitsbewertung (§§ 19 bis 109) <ol style="list-style-type: none"> A. Allgemeines (§§ 19 bis 32) B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 33 bis 67) C. Grundvermögen (§§ 68 bis 94) D. Betriebsvermögen (§§ 95 bis 109) 2. Abschnitt: Sondervorschriften und Ermächtigungen (§§ 121 bis 123) 3. Abschnitt: Besondere Vorschriften für das Beitrittsgebiet (§§ 125 bis 137) <ol style="list-style-type: none"> A. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 125 bis 128) B. Grundvermögen (§§ 129 bis 133) C. Betriebsvermögen (§ 137) 4. Abschnitt: Besondere Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Grunderwerbsteuer (§§ 138 bis 150; für die Veranlagungszeiträume 1997 bis 2008) <ol style="list-style-type: none"> A. Allgemeines (§§ 138 bis 139) B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 140 bis 144) C. Grundvermögen (§§ 145 bis 150) 5. Abschnitt: Gesonderte Feststellungen (§§ 151 bis 156) 6. Abschnitt: Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen für die Erbschaftsteuer (§§ 157 bis 203; gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2009 auch für die Grunderwerbsteuer) <ol style="list-style-type: none"> A. Allgemeines (§ 157) B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 158 bis 175) C. Grundvermögen (§§ 176 bis 198) D. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen (§§ 199 bis 203)
Dritter Teil	§§ 204 und 205 BewG	Schlussbestimmungen
26 Anlagen zu verschiedenen Vorschriften des Bewertungsgesetzes		

Abb. 1.1: Aufbau und Gliederung des Bewertungsgesetzes

Es wurde bereits erwähnt, dass der Grundsteuer Einheitswerte zugrunde liegen. Diese Einheitswerte beruhen unverändert auf den Wertverhältnissen vom 1.1.1935 (neue Bundesländer) bzw. vom 1.1.1964 (alte Bundesländer). Wie noch in Gliederungspunkt 1.2.3.4 (S. 29) erläutert wird, hat das BVerfG die Anwendung dieser Einheitswerte bei der *Grunderwerbsteuer* für verfassungswidrig erklärt. Für diese Steuerart finden die Einheitswerte im Rahmen der sog. Ersatzbemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 2 GrEStG) daher keine Anwendung. Stattdessen erfolgt bei Bedarf die Ermittlung zeitnaher Werte (Bedarfsbewertung). Für die Veranlagungszeiträume 1997 bis 2008 enthielt der *vierte Abschnitt* des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes (§§ 138 bis 150 BewG) die entsprechenden Vorschriften. Die dort geregelte Bedarfsbewertung erklärte das BVerfG im Jahr 2015 aber für verfassungswidrig und verpflichtete den Gesetzgeber rückwirkend zum 1.1.2009 zu einer Neuregelung.¹⁴ Dieser Verpflichtung ist der Gesetzgeber im Jahr 2015 nachgekommen.¹⁵ Für Veranlagungszeiträume ab dem 1.1.2009 sind zur Ermittlung der grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlage seither nicht mehr die Regelungen des vierten Abschnitts des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes, sondern die entsprechenden Regelungen des *sechsten* Abschnitts des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes anzuwenden, d. h. des Abschnitts, der ursprünglich nur die Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer betraf.

Der *fünfte Abschnitt* des zweiten Teils (§§ 151 bis 156 BewG) umfasst besondere Verfahrensvorschriften. Bedeutsamer als der fünfte Abschnitt ist aus Unternehmenssicht der *sechste Abschnitt* des zweiten Teils (§§ 157 bis 203 BewG). Dieser enthält die Bewertungsregeln, die im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer für die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen anzuwenden sind. Wie gerade erwähnt, sind diese Regelungen auch bei der Grunderwerbsteuer anzuwenden.

Der *dritte Teil* des Bewertungsgesetzes (§§ 204 und 205) enthält Schlussbestimmungen. Hinzu kommen 26 teilweise sehr umfangreiche Anlagen.

Spätestens nach dieser kurzen Darstellung des Inhalts des Bewertungsgesetzes sollte klar geworden sein, dass das Bewertungsgesetz in seiner derzeitigen Fassung *nur bis § 109 BewG ein in sich geschlossenes Werk darstellt*. Die folgenden Abschnitte des zweiten Teils spiegeln gravierende Änderungen mit Auswirkungen auf das Bewertungsrecht wider. Statt das Bewertungsgesetz jeweils neu zu ordnen, wurde anlässlich dieser Änderungen lediglich jeweils ein Abschnitt angefügt: Der stark dezimierte zweite Abschnitt des zweiten Teils bringt die kaum noch vorhandene Bedeutung der Vermögensteuer zum Ausdruck und der dritte Abschnitt des zweiten Teils ist Folge der Wiedervereinigung. Der vierte Abschnitt des zweiten Teils stammt aus dem Jahr 1997. Damit wurde für die Erbschaft- und Schenkungsteuer und für die Grunderwerbsteuer die Bedarfsbewertung eingefügt. Diese ist aber schon wieder Geschichte:

- Im Jahr 2008 wurde zur Anpassung an seinerzeit ergangene Rechtsprechung der sechste Abschnitt des zweiten Teils eingefügt. Er enthält neue Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten An-

¹⁴ Vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.6.2015, 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, S. 285.

¹⁵ Vgl. Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015, BGBl I 2015, S. 1834.

teilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

- Wie gerade erwähnt, kommt der vierte Abschnitt des zweiten Teils für Zwecke der Grunderwerbsteuer seit dem Jahr 2015 nicht mehr zur Anwendung. Vielmehr sind nunmehr auch hier die entsprechenden Regelungen des sechsten Abschnitts des zweiten Teils anzuwenden (rückwirkend für Veranlagungszeiträume ab dem 1.1.2009).

Der fünfte Abschnitt des zweiten Teils übernahm die Rolle des Vermittlers bei der Bedarfsbewertung, indem er je nach Steuerart auf den vierten oder auf den sechsten Abschnitt des zweiten Teils verwies. Seit hinsichtlich der Grunderwerbsteuer auch die Regelungen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer anzuwenden sind, verweist er nur noch auf den sechsten Abschnitt des zweiten Teils.¹⁶

Im Übrigen muss das gesetzgeberische Ziel, den Wert von Gütern, die mehreren Steuerarten unterliegen, einheitlich für diese Steuerarten festzusetzen, *als gescheitert angesehen werden*: Zum einen enthält schon das Bewertungsgesetz für einzelne Vermögensarten gleich mehrere unterschiedliche Regelungsbereiche. Beispielsweise ist die Bewertung von Grundvermögen im ersten Abschnitt des zweiten Teils (Einheitsbewertung für Zwecke der Grundsteuer) und im sechsten Abschnitt des zweiten Teils (Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer) unterschiedlich geregelt. Zum anderen sind Bewertungsvorschriften *auch in anderen Gesetzen zu finden*: Neben einzelnen Steuergesetzen (namentlich das Einkommen- und das Umsatzsteuergesetz) enthält insbesondere das Handelsgesetzbuch steuerlich relevante Bewertungsvorschriften.

Die bisherigen Ausführungen haben deutlich gemacht, dass die Verortung von steuerlichen Regelungen zur Bewertung *gleich an drei Stellen denkbar ist*: im ersten Teil des Bewertungsgesetzes, im zweiten Teil des Bewertungsgesetzes und in Einzelsteuergesetzen. Bei der Frage nach dem Verhältnis dieser drei Bereiche zueinander hilft zunächst der Grundsatz „*lex specialis* geht vor *lex generalis*“ weiter. Demnach haben *Regelungen zur Bewertung in Einzelsteuergesetzen* (bspw. in § 6 EStG) *Vorrang* vor den Regelungen des Bewertungsgesetzes. Enthalten Einzelsteuergesetze keine Bewertungsvorschriften, kommt im Regelfall das Bewertungsgesetz zur Anwendung, denn dies gilt gem. § 1 BewG für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Da die wichtigsten Steuergesetze Bundesrecht beinhalten, gilt das Bewertungsgesetz für fast alle Steuern, die von Finanzämtern verwaltet werden.

Hinsichtlich der Frage, ob der erste Teil mit den allgemeinen Bewertungsvorschriften oder der zweite Teil mit den besonderen Bewertungsvorschriften zur Anwendung gelangt, kommt wieder der oben benannte Grundsatz zur Anwendung. Dies bringt auch § 1 Abs. 2 BewG zum Ausdruck. Somit gelten *vorrangig die im zweiten Teil des Gesetzes enthaltenen besonderen Bewertungsvorschriften*.

¹⁶ § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG verweist auf § 138 BewG aus dem vierten Abschnitt. Dabei dürfte es sich aber um ein redaktionelles Versehen handeln.