

# HLBS-Erbschaftsteuer in der Land- und Forstwirtschaft 2025

## Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Vorbemerkungen</b>	<b>9</b>
1.1	<b>Überblick über die Entwicklung des ErbStG/BewG</b>	<b>9</b>
1.1.1	„Altes Recht“ bis 31.12.2008: bisheriges Recht	9
1.1.2	Neuregelung ab 01.01.2009	9
1.1.3	Einführung des Finanzmittelverwaltungsvermögenstests (Cash-Überbestände) zum 07.06.2013	9
1.1.4	Neuregelung Bewertung Immobilien (Sachwertverfahren) ab 01.01.2016	9
1.1.5	Neuregelung Verschonung Produktivvermögen ab 01.07.2016	10
1.1.6	Erneute Änderung der Bedarfsbewertung für Immobilien ab 01.01.2023	10
1.1.7	Entwicklung der ErbSt-Richtlinien	11
1.2	<b>BMF-Schreiben für die Neuregelung ab 2009</b>	<b>11</b>
1.2.1	Kapitalisierung von Nutzungen und Leistungen (Wohnrecht, Nießbrauch)	11
1.2.2	Kapitalisierungszins für das „vereinfachte Ertragswertverfahren“	11
1.2.3	Tabellen Immobilienbewertung (Regelherstellungskosten) Anlage 24 BewG	12
1.2.4	Baukostenindex für Regelherstellungskosten (Jahr 2010 = 100)	12
1.2.5	Bewirtschaftungskosten gemäß § 187 Abs. 3 Satz 4 BewG, Anlage 23 für die Gebäudebewertung im Ertragswertverfahren	13
<b>2</b>	<b>Bewertung</b>	<b>14</b>
2.1	<b>Bewertung des LuF-Vermögens</b>	<b>14</b>
2.1.1	Die „wirtschaftliche Einheit“ des LuF-Betriebs	14
2.1.2	Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung	24
2.1.3	Begriff der Stückländerei	27
2.1.4	Bewertung eines verpachteten Betriebs (eiserne Verpachtung, schlichte Verpachtung)	30
2.1.5	Bewertung der Forstwirtschaft	31
2.1.6	Bewertung Sonderkulturen (Wein, Gemüse, Obst, Baumschule, Gärtnerei)	33
2.1.7	Sondernutzungen (Dienstleistungen, Hofladen), Fremdenzimmer sowie Ferienwohnungen (Abgrenzung der Vermögensart)	40
2.1.8	Reitbetriebe	46
2.1.9	Besonderheit leerstehender Hofstellen	47
2.1.10	Besonderheit Bauland, Bauerwartungsland (§ 159 BewG)	49
2.1.11	Bewertung von Abbauland	52
2.1.12	Mittelbare Grundstücksschenkung	56
2.1.13	Verwaltungsvermögen	59

<b>2.2</b>	<b>Nachbewertungsvorbehalt (§§ 162, 166 BewG)</b>	<b>60</b>
2.2.1	Grundsätzliches	60
2.2.2	Wertansätze zur Liquidationsbewertung	63
2.2.3	BMF-Schreiben vom 16.10.2012 und 15.04.2016 zum Nachbewertungsvorbehalt bei Umstrukturierungen	64
2.2.4	LfSt Bayern v. 13.11.2015 zur Reinvestitionsklausel in LuF Betrieben	68
2.2.5	Beispiel: Ermittlung des Liquidationswertes für einen Betrieb	68
2.2.6	Beispiel: Ermittlung des Liquidationswertes für einzelne Wirtschaftsgüter	69
2.2.7	Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes im Rahmen der Liquidationsbewertung	70
2.2.8	Auswirkungen verschiedener Änderungen	72
2.2.9	Verfahrensrechtliches	73
<b>2.3</b>	<b>Grundzüge der Bewertung des Grundbesitzes ab 01.01.2023</b>	<b>74</b>
2.3.1	Entwicklung der Rechtsvorschrift	74
2.3.2	Bewertungsverfahren	79
2.3.3	Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes	96
2.3.4	Wohnanteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs	99
2.3.5	Bewertung von Wohngebäuden auf der Hofstelle	107
2.3.6	Bewertung von Erbbaurechten und erbaurechtsbelasteten Grundstücken	114
2.3.7	Nutzungsänderungen und Nutzungserweiterung bei Wirtschaftsgebäuden des Landwirtschaftsbetriebs	124
2.3.8	Umgenutzte landwirtschaftliche Grundstücke	128
<b>2.4</b>	<b>Bewertung von LuF-Gesellschaften</b>	<b>131</b>
2.4.1	Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaften	131
2.4.2	Verfahrensrechtliche Vorschriften	132
2.4.3	Aufteilung des Grundbesitzwertes bei einem Anteil	136
2.4.4	Aufteilung des sonstigen Vermögens	137
2.4.5	Tierhaltungskooperation – § 13b EStG	141
2.4.6	Maschinengemeinschaften	142
<b>2.5</b>	<b>Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften</b>	<b>143</b>
2.5.1	Wertermittlung aus Verkäufen	143
2.5.2	Ertragswertverfahren	143
2.5.3	Substanzwert	149
2.5.4	Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder gewerblich geprägten Personengesellschaften	151
2.5.5	Beispiel: Bewertung einer Agrar-GmbH	154
2.5.6	Hinweis zu Genossenschaften	162
2.5.7	Hinweise zur Bewertung für Zwecke der Grunderwerbsteuer	164

<b>2.6</b>	<b>Bewertung eines landwirtschaftsnahen Gewerbebetriebs</b>	<b>171</b>
2.6.1	Abgrenzung Land- und Forstwirtschaft vom Betriebsvermögen	171
2.6.2	Gewerbliche Tierhaltung	172
2.6.3	Beispiel zur Bewertung einer gewerblichen Auf-Dach-Photovoltaikanlage	172
2.6.4	Betrieb einer Biogasanlage	179
2.6.5	Beispiel zur Bewertung eines Gewerbebetriebs (Einzelfirma)	180
<b>3</b>	<b>Erbschaftsteuer und Bewertung bei Flächen für erneuerbare Energien: Wind, PV, Batterien</b>	<b>188</b>
3.1	Flächen, die bereits zum Übergabestichtag für Zwecke der erneuerbaren Energien genutzt werden	189
3.2	Flächen in Planung zur Umnutzung für Zwecke der erneuerbaren Energien	190
3.3	Bewertungsumfang von Grundvermögen als Flächen für regenerative Energien	192
3.4	Bewertung von Grundstücken mit Windkraftanlagen oder Freiflächen-Photovoltaikanlagen	194
3.5	Nutzungsüberlassung von Ausgleichsflächen für erneuerbare Energien	197
3.6	Beteiligungsmodelle etc. zum Erhalt der Verschonung bei Flächenüberlassung für Zwecke der regenerativen Energien	198
3.6.1	Mitunternehmerische Beteiligung an der Betreibergesellschaft	198
3.6.2	Auslagerung des Grundstücks an eine gewerbliche Gesellschaft vor der Übergabe und vor der Nutzungsüberlassung	200
<b>4</b>	<b>Erbschaft- und Schenkungsteuer</b>	<b>202</b>
4.1	Allgemeine Regelungen zur Verschonung	202
4.1.1	Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG	203
4.1.2	Begünstigungsfähiges Vermögen	204
4.1.3	Der 90 %-Test	204
4.1.4	Verwaltungsvermögen	206
4.1.5	Einfacher Einstiegsfall zur Ermittlung der Verschonung	215
4.1.6	Verbundvermögensaufstellung gemäß § 13b Abs. 9 ErbStG (R B 13b.29 ErbStR)	217
4.1.7	Vergünstigungen für Familienunternehmen gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG (R E 13a.20 ErbStR)	218
4.1.8	Begünstigung von großen Unternehmensvermögen gemäß § 13c ErbStG	219
4.2	Systematik der Verschonungsregelung gemäß §§ 13a, 13b ErbStG	220
4.2.1	Regelverschonung	220
4.2.2	Optionsmodell	221
4.2.3	Verstoß gegen die Behaltensregeln	222
4.2.4	Lohnsummenregelung gemäß § 13a Abs. 3 und Abs. 4 ErbStG	222
4.2.5	Überentnahmen	223

4.2.6	Zusammenfassung zur schädlichen Verwendung im Rahmen der LuF	224
4.2.7	Wahlrechtsausübung	225
4.2.8	Tarifermäßigung § 19a ErbStG und Stundung	229
4.2.9	Nießbrauch und Verschonung	230
<b>4.3</b>	<b>Begünstigtes land- und forstwirtschaftliches Vermögen</b>	<b>235</b>
4.3.1	Umfang des begünstigten land- und forstwirtschaftl. Vermögens	235
4.3.2	Ertragsteuerliche Einordnung	235
4.3.3	Wohnanteil, Betriebswohnungen, Mietshäuser	235
4.3.4	Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil	236
4.3.5	Einzelflächen	236
4.3.6	Stüchländereien	236
4.3.7	Flächen gemäß § 159 BewG	237
4.3.8	Zusammenfassung zur Verschonung	238
4.3.9	Europäisches Vermögen	238
4.3.10	Aufgegebene Betriebe	238
4.3.11	Betriebsteile und Einzelwirtschaftsgüter	239
4.3.12	Kein Verwaltungsvermögen im land- und forstwirtschaftlichen Vermögen	239
<b>4.4</b>	<b>Behandlung von Nachlassverbindlichkeiten (begrenzter Schuldenabzug gemäß § 10 Abs. 5 bis 6a ErbStG)</b>	<b>241</b>
4.4.1	Arten von Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG	241
4.4.2	Bedeutung der Regelung des § 10 Abs. 6 und 6a ErbStG	242
4.4.3	Nicht betroffene Schulden	242
4.4.4	Fundstellen für die Zuordnung von Nachlassverbindlichkeiten	242
4.4.5	Zuordnung von Erblasserschulden in Form von Finanzierungsdarlehen und Nießbrauch/Wohnrecht gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG (= bereits vorhandene Schulden)	242
4.4.6	„Allgemeine“ Nachlassverbindlichkeiten	243
4.4.7	Handlungsbedarf im Rahmen der Erklärungserstellung	244
4.4.8	Gestaltung zur Vermeidung einer anteiligen Schuldenkürzung für nicht zuordenbare Schulden	245
4.4.9	Beispiel zur Neuregelung der Schuldenkürzung bei Konsumschulden	245
4.4.10	Zugewinnausgleich i. S. d. § 5 ErbStG	247
<b>4.5</b>	<b>Vorweggenommene Erbfolge (Schenkungen)</b>	<b>251</b>
4.5.1	Grundsatz (R E 7.4 ErbStR und H E 7.4 ErbStH)	251
4.5.2	Versorgungsleistungen und Wohnrecht	251
4.5.3	Grundsätze zur Zuordnung von Gegenleistungen bei Schenkungen	252
4.5.4	Anlage „Gegenleistungen und Auflagen (zur Schenkungsteuer-Erklärung)“	253
<b>4.6</b>	<b>Zeitpunkt der Ausführung einer Grundstücksschenkung</b>	<b>255</b>
4.6.1	BFH-Entscheidung vom 17.06.2020 – II R 38/17	255
4.6.2	Ausdehnung dieser Rechtsprechung auf andere Fallgestaltungen	255
4.6.3	Entscheidung des FG München	256

4.6.4	Vermeidung der Problematik	256
4.6.5	Einheitlicher Schenkungswille	257
4.6.6	Stellungnahmen in der Fachliteratur	257
4.6.7	Bedeutung der Rechtsprechung für das LuF-Vermögen <b>Textmarke nicht definiert.</b>	<b>Fehler!</b>
4.6.8	Schenkung von noch zu vermessenden Teilflächen	258
<b>4.7</b>	<b>Auszug zu Rückübertragungsklauseln in Übergabeverträgen</b>	<b>259</b>
<b>4.8</b>	<b>Erbfall und Weitergabeverpflichtung</b>	<b>261</b>
4.8.1	Besteuerung des Erbfalls	261
4.8.2	Vermächtnis	261
4.8.3	Teilungsanordnung	261
4.8.4	Pflichtteil	262
4.8.5	Höfeordnung	264
4.8.6	MoPeG – Auswirkungen auf die GbR	268
4.8.7	Optimierung nach dem Erbfall	269
<b>4.9</b>	<b>Erbengemeinschaft, Erbauseinandersetzung, Realteilung, testamentarische Teilungsanordnung</b>	<b>274</b>
4.9.1	Einleitung	274
4.9.2	Grundsätze bei Erbengemeinschaften	274
4.9.3	Fallvarianten von Weitergabeverpflichtungen	276
4.9.4	Problem: Sachvermächtnisse mit Einzelflächen	276
4.9.5	Funktionsweise des Begünstigungstransfers	277
4.9.6	Probleme aufgrund des Begünstigungstransfers	277
4.9.7	Beispiel zur Teilungsanordnung und Teilungsanteilen (ohne begünstigtes Verschonungsvermögen)	279
4.9.8	Quotengleiche Erbauseinandersetzung mit Begünstigungstransfer – Abweichung vom Verkehrswert zum Steuerwert –	280
4.9.9	Quotengleiche Erbauseinandersetzung mit Begünstigungstransfer – Verkehrswert entspricht dem Steuerwert	282
4.9.10	Realteilung des Landwirtschaftsbetriebs durch „Zertrümmerung“	285
4.9.11	Ungleiche Nachlassverteilung mit LuF-Vermögen und Mischvermögen	287
<b>4.10</b>	<b>Verstoß gegen Behaltensfristen</b>	<b>290</b>
4.10.1	Einleitung	290
4.10.2	Reinvestitionsklausel	293
4.10.3	Einzelfälle	293
<b>5</b>	<b>Weitere Themen</b>	<b>296</b>
<b>5.1</b>	<b>Anrechnung der ErbSt auf die ESt gemäß § 35b EStG</b>	<b>296</b>
5.1.1	Gesetzestext	296
5.1.2	Problemstellung und Lösung des Gesetzgebers	296
5.1.3	Voraussetzungen des § 35b EStG	298
5.1.4	Einfacher Beispielfall	298
5.1.5	Betroffene Sachverhalte	300

5.1.6	Literaturfundstellen	301
<b>5.2</b>	<b>Bewertungsverfahren (gesonderte Feststellung)</b>	<b>302</b>
5.2.1	Feststellung von Grundbesitzwerten	303
5.2.2	Erklärungspflicht	305
5.2.3	Feststellungen zur Lohnsummenregelung	305
5.2.4	Feststellungsverfahren zum Verwaltungsvermögen	306
5.2.5	Anzeigepflichten im ErbStG und Verfahren	306
<b>5.3</b>	<b>Kosten (Erbschein, RA, StB, Rb- bzw. FG-Verfahren)</b>	<b>308</b>
5.3.1	Abzug von Kosten	308
5.3.2	Übersicht	308
5.3.3	Kosten im Zusammenhang mit dem Erbfall (sog. Nachlassregelungskosten)	309
5.3.4	Abzug von Erwerbsnebenkosten in Schenkungsfällen	311
<b>5.4</b>	<b>Verjährung</b>	<b>313</b>
5.4.1	Grundsatz	313
5.4.2	Schenkungen	313
5.4.3	Erbfälle	314
5.4.4	Exkurs: Steuerstrafrecht	314
<b>5.5</b>	<b>Stundung gemäß § 28 ErbStG</b>	<b>316</b>
5.5.1	Stundungsregelung in § 222 AO	316
5.5.2	Grundsätze des § 28 Abs. 1 ErbStG (R E 28 ErbStR) bei Betriebsvermögen	316
5.5.3	Erweiterung der Stundungsregelung für zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien gemäß § 28 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 13d ErbStG	316
5.5.4	Stundung für Wohnhaus zu eigenen Wohnzwecken	317
<b>5.6</b>	<b>Steuerentstehung bei aufschiebenden und auflösenden Bedingungen</b>	<b>318</b>
5.6.1	Grundsätzliches zur Steuerentstehung bei Bedingungen	318
5.6.2	Befristung	322
5.6.3	Betagung	322
5.6.4	Ausstehende Genehmigung	323
5.6.5	Schenkung einer noch zu vermessenden Grundstücksteilfläche	323
<b>6</b>	<b>Checklisten</b>	<b>324</b>
6.1	Allgemeine Checkliste zur Sachverhaltsermittlung ErbSt/SchenkSt	324
6.2	Checkliste zur Sachverhaltsermittlung bei einem LuF-Betrieb	325
6.3	Wohnteil des LuF-Betriebs gemäß § 167 BewG	329
	<b>Referentenliste</b>	<b>338</b>
	<b>Seminarübersicht</b>	<b>340</b>