

Anleitung zur Anlage Ermittlung des Substanzwerts

Allgemeines zur Ermittlung des Substanzwerts

Der Substanzwert des Unternehmens darf bei der Bewertung des Betriebs bzw. der Gesellschaft nicht unterschritten werden (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG). Der Substanzwert ergibt sich, indem die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze um die Summe der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge gemindert wird.

Der Substanzwert ist als Mindestwert nur anzusetzen, wenn der gemeine Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren oder mit einem Gutachtenwert (Ertragswertverfahren oder andere im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliche Methode) ermittelt wird. Ist der gemeine Wert dagegen aus tatsächlichen Verkäufen unter fremden Dritten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr abgeleitet worden, ist der Ansatz des Substanzwerts als Mindestwert ausgeschlossen.

Dem Grunde nach sind in die Ermittlung des Substanzwerts alle Wirtschaftsgüter einzubeziehen, die nach §§ 95 bis 97 BewG zum Betriebsvermögen gehören.

Bei Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften richtet sich der Umfang des Betriebsvermögens somit nach der Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen am Bewertungsstichtag. Aktive und passive Wirtschaftsgüter gehören auch dann dem Grunde nach zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen, wenn für sie ein steuerliches Aktivierungs- oder Passivierungsverbot besteht.

Eine handelsrechtlich gebotene Rückstellung wie beispielsweise eine Drohverlustrückstellung, die steuerlich nicht passiviert werden darf, ist bei der Ermittlung des Substanzwerts gleichwohl anzusetzen. Zum Betriebsvermögen gehören auch selbstgeschaffene oder entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter. Dazu gehören beispielsweise Patente, Lizenzen, Warenzeichen, Markenrechte, Konzessionen oder Bierlieferrechte. Der Geschäfts- oder Firmenwert oder der Praxiswert ist bei der Ermittlung des Substanzwerts nicht anzusetzen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Geschäfts- oder Firmenwert oder der Praxiswert selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurde.

Rücklagen und Ausgleichsposten mit Rücklagencharakter sind im Allgemeinen nicht abzugsfähig, weil sie Eigenkapitalcharakter haben.

Wirtschaftsgüter des beweglichen abnutzbaren Anlagevermögens können aus Vereinfachungsgründen mit 30 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Dies gilt nur dann, wenn dies nicht zu unzutreffenden Ergebnissen führt.

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind mit ihren Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten zum Bewertungsstichtag anzusetzen. Ihr Wert kann auch nach der retrograden Methode ermittelt werden. Aufgrund der Verbrauchsfolgefiktion des Lifo-Verfahrens gebildete stille Reserven sind bei der Ermittlung des Substanzwerts anzusetzen.

Zu Zeile 9

Der maßgebende Bewertungsstichtag ist der Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaft-/Schenkungsteuer (§§ 9 und 11 ErbStG).

Zu Zeile 10

Grundsätzlich ist der Substanzwert zum Bewertungsstichtag zu ermitteln.

Hierzu wäre ein Zwischenabschluss des Betriebs erforderlich, der den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entspricht. Aus Vereinfachungsgründen kann der gemeine Wert jedoch auch aus einer Bilanz abgeleitet werden, die einen abweichenden Abschlusszeitpunkt hat. Vergleiche hierzu die Erläuterungen zu Zeilen 94 ff.

Tragen Sie hier den Abschlusszeitpunkt ein, auf den der Betrieb regelmäßig einen jährlichen Abschluss erstellt.

Zu Zeile 13

Steuerbefreiungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG gelten insbesondere für Grundbesitz, Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden.

Zu Zeile 23

Tragen Sie bitte in die Spalte „Wert in Euro nach dem Bewertungsgesetz“ jeweils den gemeinen Wert ein.

Zu Zeile 27

Der Geschäfts- oder Firmenwert oder der Praxiswert ist bei der Ermittlung des Substanzwerts nicht anzusetzen, unabhängig davon, ob er selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurde.

Zu Zeilen 31ff

Für zum Betriebsvermögen gehörende Betriebsgrundstücke fügen Sie bitte auf gesondertem Blatt eine Aufstellung bei, aus der sich folgende Angaben ergeben:

Lage des Grundstücks: - PLZ Ort - Straße Hausnummer - Flur, Flurstück/Parzelle	
Feststellung des Grundbesitzwerts durch das Finanzamt (Lagefinanzamt)	
Einheitswert-Aktenzeichen	
Festgestellter Grundbesitzwert insgesamt (falls bekannt)	EUR
Bei gemischt genutzten Grundstücken: Umfang der Zugehörigkeit zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen in Prozent	%

Dies gilt sowohl für Betriebsgrundstücke, die wie Grundvermögen zu bewerten sind, als auch für Betriebsgrundstücke, die (unabhängig von der Zugehörigkeit zum Betrieb) wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten sind.

Die Angaben sind erforderlich, weil der auf das ertragsteuerliche Privatvermögen entfallende Teil des Grundstücks nicht mit der Bewertung des Betriebsvermögens abgegolten ist. Vielmehr ist der Wert des Grundstücks als Grundvermögen anzusetzen. Die Bewertungsstelle (Lagefinanzamt) ermittelt den für das Grundstück insgesamt maßgebenden Grundbesitzwert. Das Betriebs-Finanzamt, das für die Bewertung des Betriebs zuständig ist, teilt den Grundbesitzwert in einen auf das Betriebsvermögen und einen auf das Grundvermögen entfallenden Anteil auf.

Soweit ein Grundstück sowohl zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen als auch zum Grundvermögen (Privatvermögen) gehört, teilen Sie deshalb bitte mit, in welchem Umfang das Grundstück dem Betriebsvermögen zugeordnet wurde. Erläutern Sie bitte welcher Aufteilungsmaßstab für die Zuordnung zum Betriebsvermögen maßgebend ist (z.B. Aufteilung nach Wohn-/Nutzfläche). Für die Angabe, ob ein Gebäude/Gebäudeteil zum ertragsteuerlichen

Betriebsvermögen gehört, ist auf die Verhältnisse beim Rechtsvorgänger am Bewertungsstichtag abzustellen.

Falls bereits vom Lagefinanzamt ein Grundbesitzwert festgestellt worden ist, fügen Sie bitte eine Kopie des Feststellungsbescheids bei.

Zu Zeilen 52 und 53

Sofern zum Betriebsvermögen Beteiligungen an anderen Gesellschaften gehören, fügen Sie bitte auf gesondertem Blatt eine Aufstellung bei, aus der sich folgende Angaben ergeben:

- Bezeichnung der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht
- Anschrift der Gesellschaft (Ort, Straße, Hausnummer)
- Steuernummer
- Betriebsstätten-Finanzamt

Falls bereits ein Bedarfswert für die Gesellschaft festgestellt worden ist, fügen Sie bitte eine Kopie des Feststellungsbescheids bei.

Ableitung des Werts zum Bewertungsstichtag

Zu Zeilen 94ff

Hier sind Angaben erforderlich, um den Wert des Betriebsvermögens auf den Bewertungsstichtag aus dem Wert zum Zeitpunkt des letzten Jahresabschlusses (Bilanzstichtag) ableiten zu können. Dafür werden die Veränderungen aus dem folgenden Jahresabschluss vereinfacht anteilig berücksichtigt. Sofern der Bewertungsstichtag mit dem Bilanzstichtag zusammenfällt, sind in den Zeilen 94 bis 107 keine Angaben erforderlich. Gleiches gilt, wenn der Betrieb einen den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entsprechenden Zwischenabschluss auf den Bewertungsstichtag erstellt.

Zeile 95

Hier ist der Gewinn oder Verlust des Wirtschaftsjahrs einzutragen, in das der Bewertungsstichtag fällt. Maßgebend ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Bei nichtbilanzierenden Unternehmen ist der Wert nach § 4 Abs. 3 EStG maßgebend.

Zeile 96

Hier sind Abschreibungen (Normal-AfA, erhöhte AfA, Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen) und andere Aufwendungen auf betrieblichen Grundbesitz (Grund und Boden, Betriebsgebäude, Außenanlagen, sonstige wesentliche Bestandteile und Zubehör) einzutragen, die das Ergebnis gemindert haben, mit dem Wertansatz der Betriebsgrundstücke aber abgegolten sind. Maßgeblich sind die Aufwendungen des Wirtschaftsjahrs, in das der Bewertungsstichtag fällt, doch nur insoweit, wie die Aufwendungen anteilig auf den zum Betriebsvermögen gehörenden Teil des Betriebsgrundstücks entfallen. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen auf einem gesonderten Blatt auf.

Zeile 97

Hier sind Veräußerungsgewinne oder -verluste einzutragen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung des Wirtschaftsjahrs ausgewiesen sind, in das der Bewertungsstichtag fällt, und die in Zeile 95 mit erfasst sind. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen in einer gesonderten Anlage auf.

Zeile 98

Tragen Sie in Zeile 98 die Summe ein, die sich aufgrund der Korrekturen ergibt.

Zeile 99

Tragen Sie in Zeile 99 die Summe ein, die anteilig auf den Zeitraum zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag entfällt.

Berechnen Sie die anteilige Summe, indem Sie die Tage, die zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag liegen durch 360 dividieren.

Zeile 100

Hier sind Vermögensänderungen zwischen dem letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag und dem Bewertungsstichtag infolge Veräußerung oder Erwerb von Anlagevermögen, insbesondere von Betriebsgrundstücken, Wertpapieren, Anteilen an Kapitalgesellschaften und Genussscheinen sowie Beteiligungen an Personengesellschaften einzutragen. Anzugeben ist der Saldo aus Vermögenserhöhungen und -minderungen.

Der gemeine Wert zum Bewertungsstichtag (Stichtagswert) ist für Betriebsgrundstücke in einem besonderen Verfahren festzustellen bzw. zu ermitteln. Der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Beteiligungen an Personengesellschaften ist ebenfalls gesondert zu berechnen und in einem besonderen Verfahren festzustellen. Diese Feststellungen werden nur durchgeführt, wenn das betreffende Wirtschaftsgut am Bewertungsstichtag zum Betriebsvermögen gehört. Wurde ein solches Wirtschaftsgut im Zeitraum zwischen dem letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag und dem Bewertungsstichtag veräußert, ist es deshalb in den Zeilen 26 bis 56 nicht mehr einzutragen. Der erhaltene Gegenwert ist in voller Höhe in Zeile 100 einzutragen. Wurde ein solches Wirtschaftsgut im Zeitraum zwischen dem letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag und dem Bewertungsstichtag angeschafft, ist der um die Anschaffungskosten geminderte Stichtagswert in Zeile 100 einzutragen.

Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen in einer gesonderten Anlage auf.

Zeile 101

Hier sind die Einlagen einzutragen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfallen. Die Einlagen sind für den konkreten Zeitraum einzeln zu ermitteln. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen in einer gesonderten Anlage auf.

Zeile 102

Hier sind die Entnahmen einzutragen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfallen. Die Entnahmen sind für den konkreten Zeitraum einzeln zu ermitteln. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen in einer gesonderten Anlage auf.

Zeile 103

Hier sind bei Kapitalgesellschaften die Vermögenserhöhungen infolge von Kapitalerhöhungen einzutragen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfallen.

Zeile 104

Hier sind bei Kapitalgesellschaften die verdeckten Einlagen einzutragen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfallen. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen in einer gesonderten Anlage auf.

Zeile 105

Hier sind bei Kapitalgesellschaften Vermögensminderungen durch Ausschüttungen an die Gesellschafter einzutragen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfallen.

entfallen. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen in einer gesonderten Anlage auf.

Zeile 106

Hier sind bei Kapitalgesellschaften die Vermögensminderungen infolge von Kapitalherabsetzungen einzutragen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfallen.

Zeile 107

Tragen Sie in Zeile 107 die Summe der Hinzu- und Abrechnungen ein, die sich aus Zeilen 100 - 106 ergeben.

Zeile 108

Der in Zeile 108 einzutragende Substanzwert ist der Wert, der mindestens bei der Bewertung anzusetzen ist. Bei der Prüfung, ob der als Mindestwert anzusetzende Substanzwert höher ist als der bei einer Bewertungsmethode im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG sich ergebende Wert, ist auf den in Zeile 108 ausgewiesenen Wert abzustellen.

Bei Personengesellschaften ist das Sonderbetriebsvermögen nicht mit einzubeziehen. Somit ist bei der Prüfung des Substanzwerts auf den Wert der Personengesellschaft (Gesamthandsvermögen) abzustellen.

Dies ist auch für die Regelung des Basiswerts von Bedeutung (§ 151 Abs. 3 BewG). Auch beim Basiswert muss auf den Wert der Personengesellschaft (Gesamthandsvermögen, ohne Sonderbetriebsvermögen) abgestellt werden. Danach sind gesondert festgestellte Werte einer innerhalb einer Jahresfrist folgenden Feststellung für dieselbe wirtschaftliche Einheit unverändert zu Grunde zulegen, wenn sich die für die erste Bewertung maßgeblichen Stichtagsverhältnisse nicht wesentlich geändert haben. Allerdings kann der Steuerpflichtige in diesen Fällen eine von diesem Wert abweichende Feststellung nach den Verhältnissen am Bewertungsstichtag durch Abgabe einer Feststellungserklärung beantragen.

Zu Zeilen 109 ff

Tragen Sie bitte in Zeilen 110 bis 116 die gemeinen Werte der zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie die zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge ein, die übertragen wurden. Sofern Sie das Sonderbetriebsvermögen nicht in vollem Umfang übertragen, tragen Sie in Zeilen 110 bis 116 jeweils nur den Anteil ein, der übertragen beziehungsweise erworben worden ist. Erläutern Sie bitte in einer gesonderten Anlage, in welchem Umfang die jeweiligen Wirtschaftsgüter übertragen beziehungsweise erworben worden sind. Das gilt auch bei einer disquotalen Übertragung des Sonderbetriebsvermögens.

Bitte erläutern Sie in einer gesonderten Anlage, welche Grundstücke im Einzelnen zum Sonderbetriebsvermögen gehören. Benennen Sie dabei insbesondere die Lage des Grundstücks (Straße, Hausnummer, Ort) sowie die Steuernummer/Einheitswert-Aktenzeichen.

Den Wert des übertragenen Sonderbetriebsvermögens (Zeile 116) übertragen Sie bitte in die Zeile 61 des Vordrucks „Anlage Betriebsvermögen“, wenn ein Anteil an einer Personengesellschaft übertragen wurde.

Bitte füllen Sie die Zeilen zum Sonderbetriebsvermögen stets aus.

Zu Zeilen 111 und 112

Vgl. Erläuterungen zu Zeilen 31ff und 52 und 53.