

Anleitung zur Anlage Substanzwert

Allgemeines

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. Im Gegensatz dazu sind geschäftswertbildende, firmenwertbildende oder praxiswertbildende Faktoren, denen ein eigenständiger Wert zugewiesen werden kann, mit einzubeziehen.

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

Wirtschaftsgüter des beweglichen abnutzbaren Anlagevermögens sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Als gemeiner Wert kann aus Vereinfachungsgründen ein angemessener Restwert in Höhe von mindestens 30 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt werden, 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.

Allgemeine Angaben

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 92 bis 107.

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

Wurde ein Zwischenabschluss erstellt, reichen Sie diesen bitte ein.

Besitzposten und Schuldposten

Zu Zeile 23

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

Zu Zeilen 24 bis 89

Sofern kein Zwischenabschluss auf den Bewertungsstichtag erstellt wurde, legen Sie den Eintragungen hier die Verhältnisse nach dem letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahr zu Grunde.

Zu Zeilen 26 und 27

Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte; geschäftswertbildende, firmenwertbildende oder praxiswertbildende Faktoren sind einzubeziehen, wenn ihnen ein eigenständiger Wert zugewiesen werden kann. Das gilt unabhängig davon, ob sie selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurden. Tragen Sie die Werte hierfür bitte in Zeile 26 ein.

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

Zu Zeilen 31 bis 38

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 bzw. Flur, Flurstück/Parzelle	
Feststellung des Grundbesitzwerts durch das Finanzamt (Lagefinanzamt)	
Einheitswert-Aktenzeichen	
Festgestellter Grundbesitzwert insgesamt (falls bekannt)	EUR
Bei teils betrieblich teils privat genutzten Grundstücken: Umfang der Zugehörigkeit zum ertrag- steuerrechtlichen 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 zum Umfang der Zugehörigkeit zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen 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 Betriebsfinanzamt, 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
- Betriebsfinanzamt

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 92 bis 107

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 hat.

Zu Zeile 95

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

Zu 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.

Zu 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 auf einem gesonderten Blatt.

Zu Zeile 98

Tragen Sie hier die Summe ein, die sich aufgrund der Korrekturen ergibt.

Zu Zeile 99

Tragen Sie hier den Wert aus Zeile 98 ein, der anteilig auf den Zeitraum zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag entfällt.

Berechnen Sie diesen Wert, indem Sie den Wert aus Zeile 98 mit der Anzahl der Tage multiplizieren, die zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag liegen, und das Ergebnis durch 360 dividieren. Dabei ist jeder volle Monat mit 30 Tagen anzusetzen.

Zu 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 Wirtschaftsgut des Anlagevermögens 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 Wirtschaftsgut des Anlagevermögens 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 auf einem gesonderten Blatt.

Zu 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 auf einem gesonderten Blatt.

Zu 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 auf einem gesonderten Blatt.

Zu 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. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen auf einem gesonderten Blatt.

Zu 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 auf einem gesonderten Blatt.

Zu 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. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen auf einem gesonderten Blatt.

Zu 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. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen auf einem gesonderten Blatt.

Zu Zeile 107

Tragen Sie hier die Summe der Hinzu- und Abrechnungen ein, die sich aus Zeilen 100 bis 106 ergeben.

Zu Zeile 108

Der hier 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 Anwendung der Basiswertregelung von Bedeutung (§ 151 Abs. 3 BewG). 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.

Auch beim Basiswert muss auf den Wert der Personengesellschaft (Gesamthandsvermögen, ohne Sonderbetriebsvermögen) abgestellt werden.