

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 109.

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 EUR nach dem BewG“ jeweils den gemeinen Wert ein.

Zu Zeilen 24 bis 89

Sofern kein Zwischenabschluss auf den Bewertungsstichtag erstellt wurde, legen Sie den Eintragungen grundsätzlich die tatsächlichen Verhältnisse und Werteverhältnisse zum Schluss des letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahrs zu Grunde.

Davon ausgenommen sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag veräußert oder entnommen wurden und die in Zeile 101 gesondert berücksichtigt werden. Setzen Sie in der Spalte „Wert in EUR nach dem BewG“ für diese Wirtschaftsgüter in den Zeilen 24 bis 56 bitte keinen Wert an. Bitte erläutern Sie dies auf gesondertem Blatt.

Eine weitere Ausnahme besteht für zum Abschlusszeitpunkt vorhandene Betriebsgrundstücke, Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften, deren gemeiner Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 BewG zum Bewertungsstichtag gesondert festzustellen ist. Diese Wirtschaftsgüter sind in den Zeilen 32 bis 37, 52 und 53 mit dem zum Bewertungsstichtag maßgebenden gemeinen Wert anzusetzen. Sofern diese Wirtschaftsgüter erst zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag erworben wurden, sind sie in Zeile 102 zu berücksichtigen.

Zu Zeilen 26 und 27

Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte; geschäftswertbildende, firmenwertbildende oder praxiswertbildende Faktoren sind einzu-beziehen, wenn ihnen ein eigenständiger Wert zuge-wiesen werden kann. Das gilt unabhängig davon, ob sie selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wur-den. 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 ent-geltlich erworben wurde.

Zu Zeilen 32 bis 37

Für zum Betriebsvermögen gehörende Betriebsgrund-stücke fügen Sie bitte auf gesondertem Blatt eine Auf-stellung 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)	
Aktenzeichen/Steuernummer	
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 Be-triebgrundstücke, die (unabhängig von der Zugehörig-keit zum Betrieb) wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten sind.

Die Angaben zum Umfang der Zugehörigkeit zum er-tragsteuerlichen Betriebsvermögen sind erforderlich, weil der auf das ertragsteuerliche Privatvermögen ent-fallende Teil des Grundstücks nicht mit der Bewertung des Betriebsvermögens abgegolten ist. Vielmehr ist der Wert des Grundstücks als Grundvermögen anzu-setzen. Das für die Grundbesitzbewertung zuständige Lagefinanzamt ermittelt den für das Grundstück insge-samt maßgebenden Grundbesitzwert. Das Betriebsfi-nanzamt, das für die Bewertung des Betriebs zuständig ist, teilt den Grundbesitzwert in einen auf das Betriebs-vermögen und einen auf das Grundvermögen entfal-lenden Anteil auf.

Soweit ein Grundstück sowohl zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen als auch zum Grundvermögen (Pri-vatvermögen) gehört, teilen Sie deshalb bitte mit, in welchem Umfang das Grundstück dem Betriebsver-mögen zugeordnet wurde. Erläutern Sie bitte, welcher Auf-teilungsmaßstab für die Zuordnung zum Betriebsver-mögen maßgebend ist (z. B. Aufteilung nach Wohn-/Nutzfläche). Für die Angabe, ob ein Gebäude/Gebäu-deteil zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen ge-hört, 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 Per-sonengesellschaften oder nicht notierte Anteile an Ka-pitalgesellschaften gehören, fügen Sie bitte auf geson-dertem Blatt eine Aufstellung bei, aus der sich fol-gende Angaben ergeben:

- Bezeichnung der Gesellschaft, an der die Beteili-gung besteht
- Anschrift der Gesellschaft (Ort, Straße, Hausnum-mer)
- Steuernummer
- Betriebsfinanzamt

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

Ableitung des Werts zum Bewertungsstichtag

Zu Zeilen 92 bis 109

Hier sind Angaben erforderlich, um den gemeinen Wert des Betriebsvermögens auf den Bewertungs-stichtag aus dem Wert zum Zeitpunkt des letzten Jah-resabschlusses (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 109 keine An-gaben erforderlich. Gleiches gilt, wenn der Betrieb ei-nen den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entspre-chenden Zwischenabschluss auf den Bewertungs-stichtag erstellt hat.

Sofern Sie in den einzelnen Zeilen 96 bis 98 und 101 bis 108 Eintragungen vorgenommen haben, erläutern Sie diese auf einem gesonderten Blatt.

Zu Zeile 95

Hier ist der Gewinn oder Verlust des gesamten Wirt-schaftsjahrs einzutragen, in das der Bewertungsstich-tag fällt. Maßgebend ist der Unterschiedsbetrag zwi-schen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirt-schaftsjahrs 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 Personen-gesellschaften bleiben die Ergebnisse aus Sonderbi-lanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt. Bei nichtbilanzierenden Unternehmen ist der Wert nach § 4 Abs. 3 EStG maßgebend.

Zu Zeile 96

Hier sind in Zeile 95 enthaltene Gewinne aus Beteili-gungen an Personengesellschaften abzuziehen bzw. Verluste hinzuzurechnen. Diese sind bereits im Wert-ansatz der Beteiligung in Zeile 52 enthalten.

Ebenfalls abzuziehen sind in Zeile 95 enthaltene Ge-winnausschüttungen aus Anteilen an Kapitalgesell-schaften, da deren Berücksichtigung in Zeile 106 er-folgt.

Des Weiteren sind in Zeile 95 enthaltene Abschreibun-gen auf Anteile an Kapitalgesellschaften hinzuzurech-nen. Diese sind bereits im Wertansatz der Anteile in Zeile 53 enthalten.

Zu Zeile 97

Hier sind in Zeile 95 enthaltene 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 98

Hier sind in Zeile 95 enthaltene Gewinne aus der Veräußerung bzw. Entnahme von Anlagevermögen abzuziehen bzw. Verluste hinzuzurechnen, da deren Berücksichtigung in Zeile 101 erfolgt. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen auf einem gesonderten Blatt.

Zu Zeile 99

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

Zu Zeile 100

Tragen Sie hier den Wert aus Zeile 99 ein, der anteilig auf den Zeitraum zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag entfällt.

Berechnen Sie diesen Wert, indem Sie den Wert aus Zeile 99 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 101

Hier sind die Erlöse bzw. Entnahmewerte aus der Veräußerung bzw. der Entnahme von Anlagevermögen zu erfassen, die zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag stattgefunden haben. Eine Verrechnung mit dem gemeinen Wert des veräußerten bzw. entnommenen Anlagevermögens ist nicht erforderlich, da insoweit ein Wertansatz in den Zeilen 24 bis 89 nicht erfolgte.

Zu Zeile 102

Diese Zeile betrifft Anlagevermögen, das zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag angeschafft wurde und sich zum Bewertungsstichtag noch im Betriebsvermögen befindet. Zu erfassen ist der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter zum Bewertungsstichtag abzüglich der Anschaffungskosten.

Hier zu erfassen ist auch der Fall der Gründung einer Personengesellschaft zwischen Abschlusszeitpunkt und Bewertungsstichtag durch das zu bewertende Unternehmen. Tragen Sie in diesem Fall bitte den zum Bewertungsstichtag maßgebenden gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft abzüglich der aus dem Betriebsvermögen in diese Personengesellschaft geleisteten Einlagen ein. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen auf einem gesonderten Blatt.

Zu erfassen ist auch der Fall der Gründung einer Kapitalgesellschaft zwischen Abschlusszeitpunkt und Bewertungsstichtag durch das zu bewertende Unternehmen. Tragen Sie in diesem Fall bitte den zum Bewer-

tungsstichtag maßgebenden gemeinen Wert der Anteile an der Kapitalgesellschaft abzüglich der aus dem Betriebsvermögen geleisteten Anschaffungskosten ein. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen auf einem gesonderten Blatt.

Zu Zeile 103

Hier sind die Einlagen in das zu bewertende Einzelunternehmen bzw. die zu bewertende Personengesellschaft einzutragen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt bis zum Bewertungsstichtag entfallen. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen auf einem gesonderten Blatt.

Zu Zeile 104

Hier sind die Entnahmen aus dem zu bewertenden Einzelunternehmen bzw. der zu bewertenden Personengesellschaft einzutragen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt bis zum Bewertungsstichtag entfallen. Bitte gliedern Sie die einzelnen Positionen auf einem gesonderten Blatt.

Zu Zeile 105

Hier sind bei der zu bewertenden Kapitalgesellschaft Vermögensminderungen durch Ausschüttungen einzutragen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt bis zum Bewertungsstichtag entfallen. Maßgebend ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Beschlussfassung.

Zu Zeile 106

Hier sind Erträge aus Gewinnausschüttungen und Gewinnansprüchen aus Kapitalgesellschaften zu erfassen, die das zu bewertende Unternehmen zwischen Abschlusszeitpunkt und Bewertungsstichtag erzielt hat. Maßgebend ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Beschlussfassung.

Zu Zeile 107

Hier sind Vermögensänderungen zwischen Abschlusszeitpunkt und Bewertungsstichtag zu erfassen, die auf gesellschaftsrechtlichen Rechtsbeziehungen beruhen und in den vorhergehenden Zeilen 96 bis 106 keine Berücksichtigung gefunden haben.

Hinsichtlich der Auswirkung ist dabei zu unterscheiden, ob das Betriebsvermögen der Gesellschaft oder das Betriebsvermögen des Gesellschafters, der seine Beteiligung aktiviert hat, zu bewerten ist.

Beispielsweise führt eine verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft zu einer Werterhöhung, beim Gesellschafter, der die verdeckte Einlage aus seinem Betriebsvermögen erbringt, jedoch zu einer Wertminderung. Umgekehrt führt eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft zu einer Wertminderung, hingegen beim Gesellschafter, bei dem die verdeckte Gewinnausschüttung im Betriebsvermögen ankommt, zu einer Werterhöhung. Maßgebend ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Vermögensabflusses bzw. Vermögenszuflusses. Sollte in Zeile 100 ein zeitanteiliger Ertrag/Aufwand aus einer verdeckten Einlage/verdeckten Gewinnausschüttung enthalten sein, so muss dieser zur Vermeidung einer Doppelerfassung der Werterhöhung/Wertminderung gegengerechnet werden.

Zu erfassen sind auch zwischen Abschlusszeitpunkt und Bewertungsstichtag bei der Kapitalgesellschaft bzw. bei dem Gesellschafter eingetretene Vermögensänderungen infolge von Kapitalerhöhungen und

Kapitalherabsetzungen mit Einlagenrückgewähr an den Gesellschafter.

Zu erfassen sind zudem auch vermögensmindernde Einlagen und vermögenserhöhende Entnahmen, die das zu bewertende Unternehmen zwischen Abschlusszeitpunkt und Bewertungsstichtag als Gesellschafter in eine Personengesellschaft geleistet bzw. aus ihr entnommen hat (Einlagen im Rahmen der Gründung einer Personengesellschaft sind in Zeile 102 zu erfassen).

Zu Zeile 108

Tragen Sie hier alle sonstigen Vermögensänderungen ein, die zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Bewertungsstichtag eingetreten sind und in den vorhergehenden Zeilen 101 bis 107 keine Berücksichtigung gefunden haben. Erläutern Sie diese bitte auf einem gesonderten Blatt.

Zu Zeile 109

Tragen Sie hier die Summe der Hinzu- und Abrechnungen ein, die sich aus Zeilen 101 bis 108 ergeben.

Zu Zeile 110

Tragen Sie hier die Summe der Zeilen 93, 100 und 109 ein.