Oberste Finanzbehörden der Länder v. 25.6.2009 BStBl 2009 I S. 698

Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (AEBewAntBV)

Anwendung der §§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewGin der Fassung durch das ErbStRG

Abschnitt 1. Geltungsbereich

1Die Ausführungen in den nachfolgenden Abschnitten zur Ermittlung des gemeinen Werts gelten ausschließlich für die Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 12 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG, § 157 Abs. 4 BewG, § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG, § 157 Abs. 5 BewG). 2Die Bewertung für ertragsteuerliche Zwecke bleibt hiervon unberührt. 3Die vorgesehenen Bewertungsverfahren sind für inländische und ausländische Bewertungsanlässe anzuwenden.

A. Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zu § 11 BewG

Abschnitt 2. Notierte Wertpapiere, Aktien und Anteile sowie Investmentzertifikate

(1) Für **Wertpapiere** und **Schuldbuchforderungen**, die am Bewertungsstichtag an einer deutschen Börse zum Handel im regulierten Markt oder in den Freiverkehr einbezogen sind, gelten die nach § 11 Abs. 1 BewG maßgebenden Kurse vom Bewertungsstichtag.

(2) **Wertpapiere**, für die ein Kurs nach § 11 Abs. 1 BewG nicht besteht, sind anzusetzen,

1. soweit sie Anteile an Kapitalgesellschaften verbriefen, mit dem gemeinen Wert nach § 11 Abs. 2 BewG und
2. soweit sie Forderungsrechte verbriefen, mit dem sich nach § 12 Abs. 1 BewG ergebenden Wert. 2Dabei sind vom Nennwert abweichende Kursnotierungen für vergleichbare oder ähnlich ausgestattete festverzinsliche Wertpapiere als besonderer Umstand im Sinne des § 12 Abs. 1 BewG anzusehen, der auch hier einen vom Nennwert abweichenden Wertansatz rechtfertigt. 3Pfandbriefe mit persönlicher Sonderausstattung ohne Kurswert sind in Anlehnung an die Kurse vergleichbarer Pfandbriefe zu bewerten.

(3) 1Bei ausländischen Wertpapieren ist, wenn ein Telefonkurs im inländischen Bankverkehr vorliegt, dieser maßgebend. 2Lässt sich der gemeine Wert nicht auf dieser Grundlage ermitteln, ist er möglichst aus den Kursen des Emissionslandes abzuleiten.

(4) 1Bei jungen Aktien und Vorzugsaktien, die nicht an der Börse eingeführt sind, ist der gemeine Wert aus dem Börsenkurs der Stammaktien abzuleiten. 2Entsprechend ist der gemeine Wert nicht notierter Stammaktien aus dem Börsenkurs der jungen Aktien oder Vorzugsaktien abzuleiten. 3Dabei ist die unterschiedliche Ausstattung durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

(5) Anteilsscheine, die von Kapitalanlagegesellschaften (§ 1 Abs. 1 KAGG) ausgegeben worden sind, und ausländische Investmentanteile (§ 1 Abs. 1 AusllnvestmG) sind nach § 11 Abs. 4 BewG mit dem Rücknahmepreis anzusetzen.

Hinweise
H 2

Maßgebende Kurse
> BFH vom 21.2.1990 (BStBl 1990 II S. 490)
Wertpapiere im Freiverkehr
> BFH vom 6.5.1977 (BStBl 1977 II S. 626)
Unterschiedliche Ausstattung
> BFH vom 9.3.1994 (BStBl 1994 II S. 394)

Abschnitt 3. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) 1Der gemeine Wert **nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft** ist in erster Linie aus **Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten**. 2Dabei sind jedoch nur Verkäufe zu berücksichtigen, die zum Bewertungsstichtag weniger als 1 Jahr zurückliegen. 3Der gemeine Wert nicht notierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft kann auch aus einem einzigen Verkauf abgeleitet werden, wenn Gegenstand des Verkaufs nicht nur ein Zwerganteil ist oder der zu bewertende Anteil ebenfalls ein Zwerganteil ist. 4Die Ausgabe neuer Geschäftsanteile an einer GmbH im Rahmen einer Kapitalerhöhung zur Aufnahme eines neuen Gesellschafters kann als Verkauf im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zur Ableitung des gemeinen Werts der GmbH-Anteile herangezogen werden. 5Telefonkurse im Bankverkehr, denen nicht lediglich geringfügige Verkäufe ohne echten Aussagewert zugrunde liegen, sind grundsätzlich für die Wertableitung geeignet. 6Es können jedoch nur Kurse und Verkaufserlöse berücksichtigt werden, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt worden sind. 7Bei Ableitung aus Verkäufen ist ein in dem Kaufpreis enthaltener Zuschlag für den Beteiligungscharakter herauszurechnen, wenn ein solcher Zuschlag für den zu bewertenden Anteil nicht anzusetzen ist.

Hinweise
H 3 (1)

Ausgabe neuer Geschäftsanteile
> BFH vom 5.2.1992 (BStBl 1993 II S. 266)
Gewöhnlicher Geschäftsverkehr
> BFH vom 14.10.1966 (BStBl 1967 III S. 82), vom 14.2.1969 (BStBl 1969 II S. 395), vom 6.5.1977 (BStBl 1977 II S. 626) und vom 28.11.1980 (BStBl 1980 II S. 353)
Verfügungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag
> BFH vom 12.7.2005 (BStBl 2005 II S. 845)
Verkäufe nach dem Bewertungsstichtag
> BFH vom 2.11.1988 (BStBl 1989 II S. 80)
Zwerganteile
> BFH vom 7.12.1979 (BStBl 1979 II S. 234) und vom 5.3.1986 (BStBl 1986 II S. 591)

(2) 1Kann der **gemeine Wert nicht aus Verkäufen abgeleitet** werden, ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnli-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

chen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. 2Der Steuerpflichtige kann den gemeinen Wert durch Vorlage eines methodisch nicht zu beanstandenden Gutachtens erklären, das auf den für die Verwendung in einem solchen Verfahren üblichen Daten der betreffenden Kapitalgesellschaft aufbaut. 3Anhaltspunkte dafür, dass ein Erwerber neben den ertragswert- oder zahlungsstromorientierten Verfahren bei der Bemessung des Kaufpreises eine andere übliche Methode zugrunde legen würde, können sich insbesondere auch aus branchenspezifischen Verlautbarungen ergeben, z. B. bei Kammerberufen aus Veröffentlichungen der Kammern. 4Der Steuerpflichtige kann den gemeinen Wert auch im vereinfachten Ertragswertverfahren (§§ 199 bis 203 BewG; > Abschnitt 19 ff.) ermitteln. 5Sofern zum Bewertungsstichtag feststeht, dass die Berechnungsgrößen des Verfahrens durch bekannte objektive Umstände, z. B. wegen des Todes des Unternehmers, sich nachhaltig verändern, muss dies bei der Ermittlung entsprechend berücksichtigt werden.

Abschnitt 4. Substanzwert

(1) 1Der **Substanzwert** ist als **Mindestwert** nur anzusetzen, wenn der gemeine Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren (§§ 199 bis 203 BewG; > Abschnitt 19 ff.) oder mit einem Gutachterwert (Ertragswertverfahren oder andere im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliche Methode) ermittelt wird. 2Wird der gemeine Wert aus tatsächlichen Verkäufen unter fremden Dritten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr abgeleitet, ist der Ansatz des Substanzwerts als Mindestwert ausgeschlossen.

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

(3) 1Bei **Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften** im Sinne der §§ 95 bis 97 BewG richtet sich der Umfang des Betriebsvermögens somit nach der Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen am Bewertungsstichtag (> Abschnitt 9 bis 16). 2Aktive und passive Wirtschaftsgüter gehören auch dann dem Grunde nach zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen, wenn für sie ein steuerliches Aktivierungs- oder Passivierungsverbot besteht. 3Eine handelsrechtlich gebotene Rückstellung (z. B. Drohverlustrückstellung), die steuerlich nicht passiviert werden darf (§ 5 Abs. 4a EStG), ist bei der Ermittlung des Substanzwerts gleichwohl anzusetzen. 4Zum Betriebsvermögen gehören auch selbst geschaffene oder entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. Patente, Lizenzen, Warenzeichen, Markenrechte, Konzessionen, Bierlieferrechte). 5Der Geschäfts- oder Firmenwert oder der Praxiswert ist bei der Ermittlung des Substanzwerts nicht anzusetzen, unabhängig davon, ob er selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurde.

(4) 1**Rücklagen** und **Ausgleichsposten mit Rücklagencharakter** sind im Allgemeinen nicht abzugsfähig, weil sie Eigenkapitalcharakter haben (vgl. § 103 Abs. 3 BewG). 2Darunter fallen z. B. Rücklagen nach § 6b EStG, R. 6.5 EStR, R. 6.6 EStR. 3Wie Abschnitt 14 Abs. 2 Satz 5.

(5) 1Die zum **Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze** sowie die zum **Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge** sind bei der Ermittlung des Substanzwerts mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG). 2Grundbesitz, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 BewG festzustellen ist, sind mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen.

(6) 1Der gemeine Wert von **Erfindungen oder Urheberrechten**, die in Lizenz vergeben oder in sonstiger Weise gegen Entgelt einem Dritten zur Ausnutzung überlassen sind, wird in der Weise ermittelt, dass der Anspruch auf die in wiederkehrenden Zahlungen bestehende Gegenleistung kapitalisiert wird, soweit keine anderen geeigneten Bewertungsgrundlagen vorhanden sind. 2Hierfür sind

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

die vertraglichen Vereinbarungen mit dem Lizenznehmer maßgeblich. 3Ist keine feste Lizenzgebühr vereinbart und die Vertragsdauer unbestimmt, kann auf die letzte vor dem Besteuerungszeitpunkt gezahlte Lizenzgebühr und eine Laufzeit von acht Jahren abgestellt werden. 4Der Kapitalisierung ist der marktübliche Zinssatz zugrunde zu legen. 5Es ist nicht zu beanstanden, wenn der jeweils maßgebende Kapitalisierungszinssatz nach § 203 Abs. 1 BewG (> Abschnitt 23) angewendet wird.

(7) Wirtschaftsgüter des beweglichen **abnutzbaren Anlagevermögens** können aus Vereinfachungsgründen mit 30 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, wenn dies nicht zu unzutreffenden Ergebnissen führt.

(8) 1Wirtschaftsgüter des **Umlaufvermögens** sind mit ihren Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten zum Bewertungsstichtag anzusetzen. 2Ihr Wert kann auch nach der retrograden Methode ermittelt werden. 3Auf Grund der Verbrauchsfolgefiktion des Lifo-Verfahrens gebildete stille Reserven sind bei der Ermittlung des Substanzwertes anzusetzen.

Abschnitt 5. Ermittlung des Substanzwerts

(1) Bei der **Ermittlung des Substanzwerts** ist das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert zum Bewertungsstichtag (§§ 9, 11 ErbStG) zugrunde zu legen.

(2) 1Entsteht die Steuer zu einem Zeitpunkt, der nicht mit dem Schluss des Wirtschaftsjahrs übereinstimmt, auf das die Kapitalgesellschaft einen regelmäßigen jährlichen Abschluss macht, und erstellt die Kapitalgesellschaft keinen Zwischenabschluss, der den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entspricht, kann aus Vereinfachungsgründen der **Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft zum Bewertungsstichtag** aus der auf den Schluss des letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahrs erstellten Vermögensaufstellung abgeleitet werden (Absatz 4), sofern dies im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt und deshalb eine besondere Ermittlung des Substanzwerts auf den Bewertungsstichtag vorzunehmen ist. 2Dabei ist zunächst die Summe der gemeinen Werte für die Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen Abzüge am Abschlusszeitpunkt zu bilden, die bei der Ermittlung des Substanzwerts der Kapitalgesellschaft anzusetzen sind (**Ausgangswert**).

(3) 1Aus dem **Ausgangswert** (Absatz 2) ist der Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf den Bewertungsstichtag unter vereinfachter Berücksichtigung der im Vermögen der Kapitalgesellschaft bis zum Bewertungsstichtag eingetretenen Veränderungen abzuleiten. 2Als **Korrekturen** kommen insbesondere in Betracht:

1. Hinzurechnung des Gewinns bzw. Abrechnung des Verlustes, der auf den Zeitraum vom letzten Bilanzstichtag vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfällt. 2Auszugehen ist dabei vom Gewinn laut Steuerbilanz. 3Der Gewinn oder Verlust ist zu korrigieren, soweit darin Abschreibungen (Normal-AfA, erhöhte AfA, Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen) oder Aufwendungen auf betrieblichen Grundbesitz (Grund und Boden, Betriebsgebäude, Außenanlagen, sonstige wesentliche Bestandteile und Zubehör) enthalten sind, die das Ergebnis gemindert haben, mit dem Wertansatz der Betriebsgrundstücke aber abgegolten sind. 4Gewinn oder Verlust und Abschreibungen oder andere Aufwendungen bis zum Bewertungsstichtag sind, soweit dies nicht im Einzelfall zu unangemessenen Ergebnissen führt, zeitanteilig aus den entsprechenden Jahresbeträgen zu berechnen;
2. Berücksichtigung von Vermögensänderungen infolge Veräußerung oder Erwerb von Anlagevermögen, insbesondere von Betriebsgrundstücken, Wertpapieren, Anteilen und Genussscheinen von Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften, soweit sie sich nicht bereits nach Nummer 1 ausgewirkt haben;
3. Vermögensabfluss durch Gewinnausschüttungen;

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

4. Vermögenszuführungen oder -abflüsse infolge von Kapitalerhöhungen oder Kapitalherabsetzungen;
5. Vermögenszuführungen durch verdeckte Einlagen.

(4) Die Kapitalgesellschaft hat nach amtlichem Vordruck eine **Vermögensaufstellung** auf den Bewertungsstichtag als Anlage zur Feststellungserklärung abzugeben, aus der sich die für die Ermittlung des Substanzwerts erforderlichen Angaben ergeben (§ 153 Abs. 3 BewG).

Abschnitt 6. Gemeiner Wert nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften

1Der gemeine Wert eines nicht notierten Anteils an einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich nach dem Verhältnis des Anteils am **Nennkapital** (Grund- oder Stammkapital) der Gesellschaft zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft zum Bewertungsstichtag (§ 97 Abs. 1b BewG); soweit die Gesellschaft eigene Anteile hält, mindern sie das Nennkapital. 2Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass sich die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen und Gewinn der Gesellschaft regelmäßig nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital richtet (§ 11 und § 60 AktG sowie § 29 Abs. 2 und § 72 GmbHG). 3Dies gilt auch, wenn das Nennkapital noch nicht vollständig eingezahlt ist. 4Dabei ist es unerheblich, ob noch mit der Einzahlung des Restkapitals zu rechnen ist oder nicht. 5Der gemeine Wert wird für je 100 EUR des Nennkapitals ermittelt. 6Richtet sich jedoch die Beteiligung am Vermögen und am Gewinn der Gesellschaft auf Grund einer ausdrücklichen Vereinbarung der Gesellschafter nach der jeweiligen Höhe des eingezahlten Nennkapitals, bezieht sich der gemeine Wert nur auf das tatsächlich eingezahlte Nennkapital. 7Der gemeine Wert wird für je 100 EUR des eingezahlten Nennkapitals ermittelt.

Abschnitt 7. Paketzuschlag

(1) Ein **Paketzuschlag** ist vorzunehmen, wenn der gemeine Wert der zu bewertenden Anteile höher ist als der Wert, der den Beteiligungscharakter der zu bewertenden Anteile nicht berücksichtigt.

(2) 1Der **Paketzuschlag** kommt sowohl beim Ansatz von **Kurswerten** als auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts durch **Ableitung aus Verkäufen** in Betracht. 2Wird der gemeine Wert in einem **Ertragswertverfahren** oder nach einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke **üblichen Methode** oder im **vereinfachten Ertragswertverfahren** (§§ 199 bis 203 BewG; > Abschnitt 19 ff.) ermittelt, ist – unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 3 BewG – der Paketzuschlag erforderlich, wenn die in § 11 Abs. 3 BewG genannten Umstände bei der Wertermittlung nicht berücksichtigt werden. 3Im vereinfachten Ertragswertverfahren ist in der Regel kein Paketzuschlag vorzunehmen. 4Ein Abschlag wegen fehlenden Einflusses auf die Geschäftsführung kommt in diesen Fällen nicht in Betracht. 5Ein **Paketzuschlag** ist in den Fällen der Bewertung mit dem **Substanzwert** nicht vorzunehmen.

(3) Ein **Paketzuschlag** ist vorzunehmen, wenn ein **Gesellschafter mehr als 25 Prozent** der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf einen oder mehrere Erwerber **überträgt** (Absatz 4 bis 8).

(4) 1Gehen Anteile an einer Kapitalgesellschaft von mehr als 25 Prozent von einem Erblasser auf **mehrere Erben** über, ist ein Paketzuschlag auch dann vorzunehmen, wenn die anschließende (quotale) Aufteilung unter den Erben dazu führt, dass jeder der Erben nur eine Beteiligung von weniger als 25 Prozent erhält. 2Das Ergebnis einer frei unter den Miterben vereinbarten Auseinandersetzung oder die Auseinandersetzung nach Maßgabe einer Teilungsanordnung des Erblassers sind für die Bewertung der Beteiligung unbeachtlich.

(5) 1Wenn neben den Erben ein **Vermächtnisnehmer** einen schuldrechtlichen Anspruch auf Anteile erlangt, bei dessen Erfüllung die den Erben verbleibende Beteiligung weniger als 25 Prozent beträgt, kann der Verlust dieses Einflusses – bezogen auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung – eine

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

wirtschaftliche Änderung sein, die einen Paketzuschlag für die von den Erben erworbene Beteiligung nicht mehr rechtfertigt. 2Der Anspruch des Vermächtnisnehmers ist danach zu bewerten, ob die ihm vermachten Anteile mehr als 25 Prozent betragen. 3Ein Vorausvermächtnis zugunsten eines Miterben ist dagegen nicht als wirtschaftliche Änderung anzusehen, die die Erbengemeinschaft in der Ausübung ihrer Mitgliedschaftsrechte – bezogen auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung – beschränkt, und berührt damit den Paketzuschlag für die von den Erben erworbene Beteiligung nicht.

(6) 1Bei **Schenkungen** unter Lebenden sind die auf den Erwerber übergehenden Anteile Besteuerungsgrundlage. 2Die Bewertung der zugewendeten Anteile richtet sich, vorbehaltlich Absatz 8, danach, ob diese mehr als 25 Prozent betragen.

(7) 1Führt die **Vereinigung von zugewendeten Anteilen** mit bereits vorhandenen **eigenen Anteilen** des Erwerbers dazu, dass er mehr als 25 Prozent hält, ist dies, vorbehaltlich Absatz 8, für die Bewertung der zugewendeten Anteile grundsätzlich unbeachtlich. 2Entsprechendes gilt auch, wenn einem Erwerber gleichzeitig von mehreren Personen Anteile zugewendet werden.

(8) Werden **nacheinander von derselben Person mehrere Anteile** zugewendet, die unter den Voraussetzungen des § 14 ErbStG zusammengerechnet dem Erwerber eine Beteiligung von mehr als 25 Prozent verschaffen, ist bei den zugewendeten Anteilen, die dem Erwerber erstmals eine Beteiligung von mehr als 25 Prozent verschaffen, und allen weiteren zugewendeten Anteilen ein Paketzuschlag vorzunehmen.

(9) 1Als Paketzuschlag kann, je nach Umfang der zu bewertenden Beteiligung, im Allgemeinen ein Zuschlag bis zu 25 Prozent in Betracht kommen. 2Höhere Zuschläge sind im Einzelfall möglich.

B. Bewertung des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zu §§ 95 und 96 BewG

Abschnitt 8. Geltungsbereich

1Die Ausführungen in den nachfolgenden Abschnitten zur Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebsvermögens gelten ausschließlich für die Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer. 2Die vorgesehenen Bewertungsverfahren sind für inländische und ausländische Bewertungsanlässe anzuwenden.

Abschnitt 9. Begriff und Umfang des Betriebsvermögens

(1) 1Das **Betriebsvermögen** umfasst alle Teile eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 15 Abs. 1 und 2 EStG, das sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, soweit das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in Verbindung mit dem Bewertungsgesetz nicht ausdrücklich etwas anderes vorschreibt oder zulässt. 2Dem Gewerbebetrieb steht die Ausübung eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gleich (§ 96 BewG). 3Bei der Ermittlung des Substanzwerts (§ 109 in Verbindung mit § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) sind auch selbst geschaffene oder entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. Patente, Lizenzen, Warenzeichen, Markenrechte, Konzessionen, Bierlieferrechte) zu berücksichtigen (> Ab-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

schnitt 4 und 5). 4Der Firmen- oder Geschäftswert oder der Praxiswert ist nicht anzusetzen unabhängig davon, ob er selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurde.

(2) 1Bei **bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) führt die Anknüpfung an die Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung regelmäßig zu einer Identität zwischen der Steuerbilanz auf den Bewertungsstichtag oder den Schluss des letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahrs und dem bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen. 2Der Grundsatz der Identität wird insbesondere durchbrochen bei

1. Gewinnansprüchen gegen eine beherrschte Gesellschaft als sonstigem Abzug bei der beherrschten Gesellschaft (§ 103 Abs. 2 BewG),
2. Rücklagen (§ 103 Abs. 3 BewG),
3. Bilanzposten im Sinne des § 137 BewG,
4. selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (> Abschnitt 4 Abs. 3 Satz 4),
5. Rückstellungen (> Abschnitt 4 Abs. 3 Satz 3).

(3) 1Bei **nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** gehören alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden, zum Betriebsvermögen (notwendiges Betriebsvermögen). 2Bewegliche Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 Prozent eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen. 3Grundstücke, die teilweise betrieblich und teilweise privat genutzt werden, sind nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen aufzuteilen. 4Gewillkürtes Betriebsvermögen ist zu berücksichtigen, wenn die Bildung ertragsteuerrechtlich zulässig und das Wirtschaftsgut tatsächlich dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet worden ist. 5Forderungen und Verbindlichkeiten, die mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, gehören zum Betriebsvermögen, ebenso Bargeld und Bankguthaben, die aus gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeiten herrühren. 6Bei freiberuflich Tätigen sind Honoraransprüche, die bis zum Bewertungsstichtag entstanden sind, als Forderung zu erfassen. 7Sie sind in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die zu erbringenden Leistungen vollendet waren. 8Honoraransprüche für Teilleistungen sind insoweit entstanden, als auf ihre Vergütung nach einer Gebührenordnung oder auf Grund von Sondervereinbarungen zwischen den Beteiligten ein Anspruch besteht.

Hinweise
H 9

Aufteilung von gemischten Kontokorrentkonten
Für die Aufteilung von gemischten Kontokorrentkonten gelten die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 10.11.1993 (BStBl I S. 930) i. d. F. durch das BMF-Schreiben vom 22.5.2000 (BStBl 2000 I S. 588).
Forderungen an eine Kassenärztliche Vereinigung
> BFH vom 14.5.1965 (BStBl 1965 II S. 438)
Gewillkürtes Betriebsvermögen
> R 4.2 Abs. 1 EStR; H 4.2 (1) Gewillkürtes Betriebsvermögen EStH 2008
Steuererstattungsansprüche
> BFH vom 15.3.2000 (BStBl 2000 II S. 588)

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Zu § 97 BewG

Abschnitt 10. Betriebsvermögen von Personengesellschaften

(1) 1In den **Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft** (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG) sind entsprechend der ertragsteuerlichen Regelung einzubeziehen:

1. die Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie die Schulden und sonstigen Abzüge, soweit sie zum Gesamthandsvermögen gehören,
2. die Wirtschaftsgüter aus den Sonderbilanzen (Sonderbetriebsvermögen I und II); § 103 BewG ist zu beachten.

2Die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft geht der Zurechnung zum Betriebsvermögen des Gesellschafters vor (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG). 3Das einem Gesellschafter oder mehreren Gesellschaftern gehörende Grundstück, das den betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft dient, ist nicht Grundvermögen des Gesellschafters bzw. der Gesellschafter, sondern gehört als Betriebsgrundstück zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 BewG). 4Ein einem Gesellschafter oder mehreren Gesellschaftern gehörendes Grundstück ist bei teilweiser Nutzung zu betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft entsprechend der ertragsteuerlichen Grundsätze aufzuteilen. 5Ein zum Gesamthandsvermögen gehörendes Grundstück kann dann nicht Betriebsvermögen sein, wenn es ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Gesellschafter dient. 6Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für die mehrstöckige Personengesellschaft (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BewG in Verbindung mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

Hinweise
H 10 (1)

Grundstück, das ausschließlich oder fast ausschließlich privater Lebensführung dient
> H 4.2 (11) EStH

(2) 1**Forderungen und Schulden der Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft** sind einzubeziehen, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören. 2Steht einer **Forderung der Personengesellschaft an einen Gesellschafter**, die in der Gesamthandsbilanz auszuweisen ist, kein entsprechender Schuldposten in einer Sonderbilanz dieses Gesellschafters gegenüber, kann bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens die entsprechende Schuld nicht berücksichtigt werden. 3Forderungen und Schulden zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter sind, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören, als gesamthänderisch gehaltene Forderungen im Privatvermögen aller Gesellschafter bzw. private Schulden des jeweiligen Gesellschafters zu behandeln.

Hinweise
H 10 (2)

Ansatz von Forderungen und Schulden
Eine Darlehensforderung der Personengesellschaft gegen einen Gesellschafter gehört steuerrechtlich zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft, wenn das Darlehen zu fremdübli-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

chen Konditionen (Zins, Laufzeit, Sicherheit) gewährt wird. Das gilt auch für ein Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen, wenn ein betriebliches Interesse am Verwendungszweck des gewährten Darlehens besteht. Ein Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen, an dessen Verwendungszweck kein betriebliches Interesse besteht, stellt ertragsteuerlich eine Entnahme der Darlehensvaluta aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft in ihr gesamthänderisch gebundenes Privatvermögen dar, die allen Gesellschaftern anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zuzurechnen ist (> BFH vom 9.5.1996, (BStBl 1996 II S. 642)). Die entsprechende Darlehensschuld des Gesellschafters ist je nach Verwendung des Darlehens (negatives) Sonderbetriebsvermögen oder eine private Schuld.
Geht der Anteil eines Gesellschafters an der Personengesellschaft von Todes wegen über oder überträgt dieser den Anteil durch Schenkung, ist ein anteilig ihm zuzurechnender Anspruch auf Rückzahlung eines nicht im Betriebsvermögen der Personengesellschaft erfassten Darlehens als Kapitalforderung im übrigen Vermögen anzusetzen. Das gilt nicht nur für den Gesellschafter, der das Darlehen erhalten hat. Die Erben des Gesellschafters, der das Darlehen erhalten hat, können außerdem die Darlehensschuld als Nachlassverbindlichkeit abziehen. Im Fall der Schenkung sind insoweit die Grundsätze der gemischten Schenkung anzuwenden, wenn der Erwerber die Darlehensschuld übernimmt.

Beispiel:

Gemeiner Wert des Betriebsvermögens der Personengesellschaft zum Bewertungsstichtag	*7 100 000 EUR*
Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft	*5 000 000 EUR*
Davon entfallen auf A 1 500 000 EUR, auf B 2 500 000 EUR und auf C 1 000 000 EUR.	
Gewinn- und Verlustverteilung A, B und C je ⅓	

Gesellschafter A hat von der Personengesellschaft ein nicht betrieblich veranlasstes Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen in Höhe von 300 000 EUR erhalten, das in dieser Höhe noch valutiert. Die Kapitalkonten der Gesellschafter sind insoweit zu gleichen Teilen gemindert worden.

Gesellschafter		***A***	***B/C***
Gemeiner Wert des Betriebsvermögens	*7 100 000 EUR*		
abzgl. Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz	*5 000 000 EUR*	*1 500 000 EUR*	*3 500 000 EUR*
Unterschiedsbetrag	*2 100 000 EUR*	*700 000 EUR*	*1 400 000 EUR*
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		*2 200 000 EUR*	*4 900 000 EUR*

Im Erbfall ist im Nachlass des A neben dem Anteil am Wert des Betriebsvermögens die anteilige Darlehensforderung in Höhe von (300 000 EUR × ⅓ =) 100 000 EUR und eine Nachlassverbindlichkeit in Höhe von 300 000 EUR zu berücksichtigen.
Im Schenkungsfall ist neben dem Anteil am Wert des Betriebsvermögens die anteilige Darlehensforderung in Höhe von (300 000 EUR × ⅓ =) 100 000 EUR erworben. Muss der Erwer-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ber die Darlehensverbindlichkeit in Höhe von 300 000 EUR übernehmen, ist sie im Rahmen einer gemischten Schenkung als Gegenleistung zu berücksichtigen.

Abschnitt 11. Sonderbetriebsvermögen

1Für die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters ist der gemeine Wert im Rahmen einer Einzelbewertung zu ermitteln (§ 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG). 2Grundbesitz, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 BewG festzustellen ist, sind mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. 3Die Basiswertregelung in § 151 Abs. 3 BewG ist hierbei zu beachten. 4Das gilt unabhängig davon, wie der Wert des Gesamthandsvermögens ermittelt wird (marktübliches Verfahren, vereinfachtes Ertragswertverfahren oder Substanzwert). 5Der Wert des Sonderbetriebsvermögens ist nur für den Gesellschafter zu ermitteln, dessen Anteil übertragen wird. 6Wegen der Einzelbewertung des Sonderbetriebsvermögens erfolgt weder beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen mit Sonderbetriebsvermögen noch beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen ohne Sonderbetriebsvermögen eine Korrektur des Betriebsergebnisses um die mit diesem im Zusammenhang stehenden Erträge und Aufwendungen der Gesellschaft. 7§ 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 BewG bleibt hiervon unberührt.

Abschnitt 12. Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften

(1) 1Das einer Personengesellschaft gehörende Betriebsvermögen ist **Gesamthandsvermögen**. 2Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 3 BewG). 3Hat der nicht nachschusspflichtige Kommanditist seine Kommanditeinlage voll erbracht, kann ihm kein negativer Wert am Gesamthandsvermögen zugerechnet werden; sein Anteil am Gesamthandsvermögen beträgt null Euro. 4Für Zwecke der Erbschaft- oder Schenkungsteuer muss nur der Gesellschaftsanteil bewertet werden, der Gegenstand des Erwerbs ist.

(2) Der Wert des Gesamthandsvermögens (§ 109 Abs. 2 in Verbindung mit § 11 Abs. 2 BewG) ist wie folgt aufzuteilen:

1. 1Die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen. 2Zum Kapitalkonto rechnen unter anderem neben dem Festkapital auch der Anteil an einer gesamthänderischen Rücklage und die variablen Kapitalkonten, soweit es sich dabei ertragsteuerrechtlich um Eigenkapital der Gesellschaft handelt.
2. 1Der verbleibende Wert ist nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen. 2Vorabgewinne sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens sind bei dem jeweiligen Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(4) Der Wert des Anteils eines Gesellschafters ergibt sich als Summe aus dem Anteil am Gesamthandsvermögen (Absatz 2) und dem Wert des Sonderbetriebsvermögens (Absatz 3).

Hinweise

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

H 12

Aufteilung des Werts des Betriebsvermögens

Beispiel:

Wert des Gesamthandsvermögens zum Bewertungsstichtag	*12 000 000 EU*
	R
Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft	*9 000 000 EUR*
Davon entfallen auf A 5 000 000 EUR, auf B 1 000 000 EUR und auf C 3 000 000 EUR.	
Gewinn- und Verlustverteilung A, B und C je ⅓	

Der Gesellschafter A verpachtet an die Personengesellschaft ein Grundstück mit dem gemeinen Wert von 1 500 000 EUR.
Zu bewerten ist der Anteil des Gesellschafters A.

Gesellschafter		***A***	***B/C***
Wert des Gesamthandsvermögens	*12 000 000 EU*		
	R		
abzgl. Kapitalkonten lt. Gesamthandsbilanz	*9 000 000 EUR*	*5 000 000 EUR*	*4 000 000 EUR*
Unterschiedsbetrag	*3 000 000 EUR*	*1 000 000 EUR*	*2 000 000 EUR*
Anteil am Wert des Gesamthandsvermögens		*6 000 000 EUR*	*6 000 000 EUR*
zuzügl. Wert des Sonderbetriebsvermögens		*1 500 000 EUR*	
Anteil am Wert des Betriebsvermögens		*7 500 000 EUR*	

Zu § 99 BewG

Abschnitt 13. Betriebsgrundstücke

(1) 1Die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen richtet sich nach den ertragsteuerrechtlichen Regelungen. 2Gehört nur ein Teil des Grundstücks zum Betriebsvermögen, ist der Grundbesitzwert für das gesamte Grundstück nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG festzustellen. 3Dieser ist nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen vom Betriebsfinanzamt (§ 152 Nr. 2 BewG) aufzuteilen. 4Ein hiernach dem Grundvermögen zuzuordnender Anteil ist vom Betriebsfinanzamt dem zuständigen Erbschaft- und Schenkungsteuerfinanzamt nachrichtlich mitzuteilen.

(2) 1Ist bei Ermittlung des gemeinen Werts des Betriebsvermögens der Grundbesitzwert berücksichtigt, erfolgt kein gesonderter Ansatz. 2Wenn das Grundstück oder der Grundstücksteil gesondert anzusetzen ist (Substanzwertverfahren, Ansatz als Sonderbetriebsvermögen oder junges Betriebsvermögen), ist der gemeine Wert zu berücksichtigen, soweit er auf den betrieblichen Teil entfällt. 3Dies ist nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Zu § 103 BewG

Abschnitt 14. Schulden und sonstige Abzüge bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen

(1) Bei bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) sind die Schulden und sonstigen passiven Ansätze, vorbehaltlich Absatz 2, dem Grunde nach zu berücksichtigen (§ 103 Abs. 1 und § 109 BewG).

(2) 1Die Identität wird bei den **Rücklagen** durchbrochen (> Abschnitt 9 Abs. 2). 2In der Steuerbilanz gewinnmindernd gebildete Rücklagen sind nicht abzugsfähig (§ 103 Abs. 3 BewG). 3Das gilt unabhängig vom Rechtsgrund für ihre Bildung. 4Darunter fallen z. B. Rücklagen nach § 6b EStG, R. 6.5 EStR, R. 6.6 EStR. 5Entsprechendes gilt für Ausgleichsposten nach § 14 KStG, § 4g EStG sowie die Luftposten nach § 20 UmwStG. 6**Ausgleichsposten**, die Rücklagencharakter haben, sind ebenfalls nicht abzugsfähig.

Hinweise
H 14

Ansatz von Schulden
Schulden können nur angesetzt werden, wenn der Aktivposten, mit dem sie zusammenhängen, als Wirtschaftsgut zu erfassen ist (> BFH vom 15.3.2000, BStBl 2000 II S. 588).

Abschnitt 15. Schulden und sonstige Abzüge bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen

(1) 1Bei nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen sind Schulden und sonstige Abzüge nur zu berücksichtigen, wenn sie in **wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des Betriebsvermögens** stehen. 2Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das Betriebsvermögen betreffen. 3Abzugsfähig sind neben den auflösend bedingten auch die aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten. 4Eine Schuld ist nur abzuziehen, wenn sie zum Bewertungsstichtag bereits entstanden und noch nicht erloschen ist. 5Die Fälligkeit der Schuld ist nicht Voraussetzung für ihre Abzugsfähigkeit. 6Die Schuld muss eine wirtschaftliche Belastung darstellen, das heißt, es darf nicht nur eine rechtliche Verpflichtung zu ihrer Erfüllung bestehen, sondern es muss auch ernstlich damit gerechnet werden, dass der Gläubiger Erfüllung verlangt. 7Schulden, die zwar formell rechtsgültig bestehen, sind nicht abzugsfähig, wenn sie zum Bewertungsstichtag keine ernstzunehmende Belastung darstellen; dies ist besonders bei Darlehensschulden und anderen Verbindlichkeiten innerhalb des Kreises naher Verwandter zu prüfen.

(2) 1Eine Darlehensschuld, die zur **Errichtung eines Gewerbebetriebs** aufgenommen wurde und zu deren Sicherung auf einem Privatgrundstück eine Hypothek bestellt ist, wird wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem Betriebsvermögen als Schuld abgezogen. 2Durch die **Verpfändung eines Wirtschaftsguts** allein wird noch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Schuld und dem verpfändeten Wirtschaftsgut begründet. 3Das gilt auch für die Belastung eines Grundstücks mit einem Grundpfandrecht. 4An dem erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang fehlt es ebenso bei außerbetrieblich begründeten Verpflichtungen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

(3) **Ungewisse Verbindlichkeiten** können abgezogen werden, soweit sie zum Bewertungsstichtag eine wirtschaftliche Belastung darstellen.

(4) 1Die Verpflichtung auf Grund einer **typischen stillen Beteiligung** an einem Gewerbebetrieb ist grundsätzlich mit dem Nennwert der Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters anzusetzen (> R 112 ErbStR). 2Die Verpflichtung zur Zahlung des jährlichen Gewinnanteils, dessen Höhe von dem Ergebnis des Wirtschaftsjahrs des Gewerbebetriebs abhängt, kann regelmäßig abgezogen werden, wenn ernsthaft mit der Inanspruchnahme des Unternehmens zu rechnen ist. 3Der Abzug ist auch dann zulässig, wenn die Höhe der Schuld am Stichtag noch nicht endgültig feststeht, z. B. weil der maßgebende Gewinn oder Umsatz des Geschäftsjahres erst noch ermittelt werden muss.

(5) 1**Sachleistungsansprüche** und **Sachleistungsverpflichtungen** sind bereits ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anzusetzen. 2Ihr Wert entspricht dem Wert des Gegenstandes, auf den die Leistung gerichtet ist. 3Bei Geschäften, die auf die Übertragung von Grundbesitz gerichtet sind, kommt eine Bewertung der Ansprüche und Verpflichtungen mit dem Grundbesitzwert (§§ 176 ff. BewG) nicht in Betracht. 4Solange noch von keiner Vertragspartei mit der Erfüllung des Vertrags begonnen worden ist, brauchen aus Vereinfachungsgründen die gegenseitigen Rechte und Pflichten nicht berücksichtigt zu werden.

(6) 1**Steuerschulden**, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, können abgezogen werden. 2Dies können vor allem Umsatzsteuer-, Gewerbesteuer- und Grundsteuerschulden sein. 3Dagegen sind die außerbetrieblichen Steuerschulden (z. B. Einkommensteuerschulden) bei der Ermittlung des Betriebsvermögens nicht abzugsfähig.

Hinweise
H 15

Darlehen unter Angehörigen
> BMF-Schreiben vom 1.12.1992 (BStBl 1992 I S. 729)
Sachleistungsansprüche auf Grundbesitz
> BFH vom 10.4.1991 (BStBl 1991 II S. 620), vom 26.6.1991 (BStBl 1991 II S. 749) und vom 15.10.1997 (BStBl 1997 II S. 820)
> H 36 ErbStH
Wirtschaftlicher Zusammenhang mit Betriebsvermögen
> BFH vom 18.12.1990 (BStBl 1991 II S. 911)
Zuordnung einer Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen
> R 4.2 Abs. 15 EStR

Abschnitt 16. Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken

Schulden, die mit einem **Betriebsgrundstück** (> Abschnitt 13) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind abzuziehen, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören.

Zu § 109 BewG

Abschnitt 17. Bewertungsgrundsätze bei Betriebsvermögen

1Das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben und von freiberuflich Tätigen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. 2Dasselbe gilt für den Wert eines Anteils am Betriebsvermögen an einer

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse. 3Für die Ermittlung des gemeinen Werts gilt § 11 Abs. 2 BewG entsprechend (> Abschnitt 3 bis 5).

Abschnitt 18. Ermittlung des Substanzwerts

(1) Bei der **Ermittlung des Substanzwerts** ist das Betriebsvermögen mit dem Wert zum Bewertungsstichtag (§§ 9, 11 ErbStG) zugrunde zu legen.

(2) 1Entsteht die Steuer zu einem Zeitpunkt, der nicht mit dem Schluss des Wirtschaftsjahrs übereinstimmt, auf das der Betrieb einen regelmäßigen jährlichen Abschluss macht, und erstellt der Betrieb keinen Zwischenabschluss, der den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entspricht, kann aus Vereinfachungsgründen der **Wert des Betriebsvermögens** aus der auf den Schluss des letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahrs erstellten Vermögensaufstellung (Absatz 3) **abgeleitet** werden, sofern dies im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt und deshalb eine besondere Ermittlung des Substanzwerts auf den Bewertungsstichtag vorzunehmen ist. 2Dabei ist zunächst der Saldo der gemeinen Werte derjenigen Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen Abzüge auf den Abschlusszeitpunkt zu bilden, die bei der Ermittlung des Substanzwerts des Betriebs anzusetzen sind (**Ausgangswert**).

(3) 1Aus dem Ausgangswert ist der Wert des Betriebsvermögens zum Bewertungsstichtag unter vereinfachter Berücksichtigung der Veränderungen bis zum Bewertungsstichtag abzuleiten. 2Als **Korrekturen** kommen insbesondere in Betracht:

1. Hinzurechnung des Gewinns und der Einlagen sowie Abrechnung des Verlustes und der Entnahmen, die auf den Zeitraum vom letzten Abschlusszeitpunkt vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfallen;
2. Hinzurechnung von Abschreibungen (Normal-AfA, erhöhte AfA, Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen) auf betrieblichen Grundbesitz (Grund und Boden, Betriebsgebäude, Außenanlagen, sonstige wesentliche Bestandteile und Zubehör), die das Ergebnis gemindert haben, mit dem Wertansatz der Betriebsgrundstücke aber abgegolten sind, sowie Abzug entsprechender Teilwertzuschreibungen;
3. Berücksichtigung von Vermögensänderungen infolge Veräußerung oder Erwerb von Anlagevermögen, insbesondere von Betriebsgrundstücken, Wertpapieren, Anteilen und Genussscheinen von Kapitalgesellschaften und Beteiligungen an Personengesellschaften, soweit sie sich nicht bereits nach Nummer 1 ausgewirkt haben.

3Gewinn oder Verlust und Aufwendungen im Sinne des Satzes 2 Nr. 2 bis zum Bewertungsstichtag sind, soweit dies nicht im Einzelfall zu unangemessenen Ergebnissen führt, zeitanteilig aus den entsprechenden Jahresbeträgen zu berechnen.

(4) 1Der Erwerber von Betriebsvermögen hat nach amtlichem Vordruck eine **Vermögensaufstellung** auf den Bewertungsstichtag als Anlage zur Feststellungserklärung abzugeben, aus der sich die für die Wertermittlung erforderlichen Angaben ergeben. 2Dies gilt unabhängig von der für ertragsteuerrechtliche Zwecke gewählten Gewinnermittlungsart.

Zu §§ 199 bis 203 BewG

Abschnitt 19. Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

(1) 1Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, von Betriebsvermögen und von Anteilen am Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (§ 11 Abs. 2 Satz 2, § 109 Abs. 1 und 2 BewG) **kann** grundsätzlich nach dem **vereinfachten Ertragswertverfahren** erfolgen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2Sind branchentypisch ertragswertorientierte Verfahren ausgeschlossen (weil z. B. Multiplikatorenverfahren oder Substanzwertverfahren zur Anwendung kommen), ist das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht anzuwenden. 3Sind branchentypisch auch ertragswertorientierte Verfahren anzuwenden, ist eine Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren möglich; die Prüfung eines offensichtlich unzutreffenden Ergebnisses bleibt vorbehalten.

(2) Bei der Bewertung **ausländischer Unternehmen** sind die **Regelungen** des vereinfachten Ertragswertverfahrens entsprechend, insbesondere hinsichtlich der Ermittlung des nachhaltig erzielbaren Jahresertrags, anzuwenden, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

(3) 1Die im vereinfachten Ertragswertverfahren vorgesehenen Typisierungen können dazu führen, dass der in diesem Verfahren ermittelte Wert höher oder niedriger ist als der gemeine Wert. 2Das Finanzamt hat den im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert zugrunde zu legen, wenn das Ergebnis nicht offensichtlich unzutreffend ist.

(4) Erkenntnisse über eine offensichtlich unzutreffende Wertermittlung zum gemeinen Wert können beispielsweise in den nachstehenden Fällen hergeleitet werden:

1. Vorliegen zeitnaher Verkäufe, wenn diese nach dem Bewertungsstichtag liegen;
2. Vorliegen von Verkäufen, die mehr als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag liegen;
3. Erbauseinandersetzungen, bei denen die Verteilung der Erbmasse Rückschlüsse auf den gemeinen Wert zulässt.

(5) 1Bei komplexen Strukturen von verbundenen Unternehmen kann davon ausgegangen werden, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren regelmäßig zu unzutreffenden Ergebnissen führen wird. 2Bei neu gegründeten Unternehmen, bei denen der künftige Jahresertrag noch nicht aus den Vergangenheitserträgen abgeleitet werden kann, insbesondere bei Gründungen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag, ist das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht anzuwenden, da es hier regelmäßig, z. B. wegen hoher Gründungs- und Ingangsetzungsaufwendungen, zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. 3Gleiches gilt bei einem Branchenwechsel eines Unternehmens, bei dem deshalb der künftige Jahresertrag noch nicht aus den Vergangenheitserträgen abgeleitet werden kann. 4Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, in den Fällen der Sätze 2 und 3 den Substanzwert als Mindestwert (§ 11 Abs. 2 BewG) anzusetzen, sofern dies nicht zu unzutreffenden Ergebnissen führt.

(6) Will das Finanzamt von dem im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert abweichen, trägt es die Feststellungslast für die Ermittlung eines abweichenden Werts.

(7) Will der Steuerpflichtige von dem im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert abweichen, trägt er die Feststellungslast für die Ermittlung eines abweichenden Werts.

Abschnitt 20. Wertermittlung im vereinfachten Ertragswertverfahren

(1) Der Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren setzt sich zusammen aus:

	Ertragswert des betriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 Abs. 1 BewG)
	(Jahresertrag §§ 201 bis 202 BewG × Kapitalisierungsfaktor § 203 BewG)
+	Nettowert des nicht betriebsnotwendigen Vermögens (§ 200 Abs. 2 BewG)
+	Wert der Beteiligungen an anderen Gesellschaften (§ 200 Abs. 3 BewG)
+	Nettowert des jungen Betriebsvermögens (§ 200 Abs. 4 BewG)
=	Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

(2) 1Die Wirtschaftsgüter des **nicht betriebsnotwendigen Vermögens** und die mit diesen **in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden** sind neben dem Ertragswert mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen (§ 200 Abs. 2 BewG). 2Zum **nicht betriebsnotwendigen Vermögen** gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die sich ohne Beeinträchtigung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit aus dem Unternehmen herauslösen lassen, ohne dass die operative Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird. 3Dies können – je nach Unternehmenszweck – z. B. Grundstücke, Gebäude, Kunstgegenstände, Beteiligungen, Wertpapiere oder auch Geldbestände sein. 4Es liegt durch die Betriebsbezogenheit keine zwingende Deckungsgleichheit mit dem ertragsteuerlich gewillkürten Betriebsvermögen bzw. mit Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG vor. 5Grundbesitz, Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 BewG festzustellen ist, sind mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. 6§ 151 Abs. 3 BewG ist hierbei zu beachten.

(3) 1Sowohl **Anteile an einer Kapitalgesellschaft** als auch **Beteiligungen an einer Personengesellschaft** sind nach § 200 Abs. 3 BewG gesondert neben dem Ertragswert mit einem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert anzusetzen. 2Auf eine Mindestbeteiligungsquote kommt es nicht an. 3Beteiligungen an einer Personengesellschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 BewG festzustellen ist, sind mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. 4Die Basiswertregelung in § 151 Abs. 3 BewG ist hierbei zu beachten. 5Die mit den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft **in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden** werden **nicht** gesondert berücksichtigt, da die mit diesen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen beim nachhaltigen Jahresertrag mindernd erfasst sind. 6Es erfolgt keine Hinzurechnung der Aufwendungen nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe f BewG. 7Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft sind die mit dieser in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden bereits über das Sonderbetriebsvermögen im Wert der Beteiligung enthalten (§ 97 Abs. 1a BewG), so dass insoweit keine Korrektur erfolgen muss. 8Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit diesen Schulden sind zusammen mit anderen Aufwendungen und Erträgen im Zusammenhang mit dieser Beteiligung nach § 202 Abs. 1 Satz 2 BewG zu korrigieren (> Abschnitt 22). 9Beteiligungen an einer Personengesellschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 BewG festzustellen ist, sind mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. 10Die Basiswertregelung in § 151 Abs. 3 BewG ist hierbei zu beachten. 11Die Wertermittlung bei den einzelnen Feststellungen kann sowohl im vereinfachten Ertragswertverfahren als auch in einem allgemein anerkannten Ertragswertverfahren als auch nach einer anderen anerkannten Methode erfolgen. 12Die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens für die Bewertung einer Obergesellschaft bedeutet nicht, dass auch die Beteiligungen im vereinfachten Ertragswertverfahren bewertet werden müssen. 13Ob die Bewertung der Obergesellschaft im vereinfachten Ertragswertverfahren unter Berücksichtigung der Beteilungen an Untergesellschaften zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (§ 199 Abs. 1 BewG), ist im Einzelfall zu entscheiden.

(4) 1Im Einvernehmen mit den Verfahrensbeteiligten kann darauf verzichtet werden, eine gesonderte Ermittlung des gemeinen Werts von zum Vermögen gehörenden Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und Beteiligungen an einer Personengesellschaft vorzunehmen, wenn es sich um einen **Fall von geringer Bedeutung** handelt. 2Ein Fall von geringer Bedeutung liegt insbesondere vor, wenn der Verwaltungsaufwand der Beteiligten außer Verhältnis zur steuerlichen Auswirkung steht und der festzustellende Wert unbestritten ist. 3In diesen Fällen kann aus **Vereinfachungsgründen** die durchschnittliche Bruttoausschüttung der Untergesellschaft der letzten drei Jahre als durchschnittlicher Jahresertrag multipliziert mit dem Kapitalisierungsfaktor nach § 203 BewG angesetzt werden; mindestens ist der Steuerbilanzwert der Beteiligung anzusetzen. 4Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, ist zu unterstellen, dass das Verwaltungsvermögen nicht mehr

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

als 50 Prozent übersteigt, es sei denn, das Übersteigen ist für die Beteiligten offenkundig, soweit keine anderen geeigneten Unterlagen vorhanden sind.

(5) 1Innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter (sog. **junges Betriebsvermögen**), die nicht bereits nach § 200 Abs. 2 und 3 BewG neben dem Ertragswert mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen sind, und mit diesen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Schulden werden neben dem Ertragswert mit ihrem eigenständig zu ermittelnden gemeinen Wert angesetzt, wenn sie am Bewertungsstichtag ihrem Wert nach noch vorhanden und nicht wieder entnommen oder ausgeschüttet wurden (§ 200 Abs. 4 BewG). 2Grundbesitz, für den ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG festzustellen ist, ist mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. 3Die Basiswertregelung in § 151 Abs. 3 BewG ist hierbei zu beachten. 4Unmittelbar mit diesen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehende Aufwendungen und Erträge sind bei der Ermittlung der jeweiligen Betriebsergebnisse nach § 202 BewG zu korrigieren (> Abschnitt 22).

Hinweise
H 20 (5)

Junges Betriebsvermögen

Beispiel 1:

Bis zum Jahr 01 bestand eine Betriebsaufspaltung. Im Jahr 02 wird das Betriebsgrundstück der Besitzgesellschaft in die Betriebsgesellschaft eingelegt. Im Jahr 03 werden die Anteile an der ehemaligen Betriebsgesellschaft übertragen und die Anteile sind zu bewerten. Das Betriebsgrundstück ist als junges Betriebsvermögen zu behandeln.

Beispiel 2:

Im Jahr vor der Zuwendung des Betriebs wird ein Grundstück eingelegt, das als Parkplatz für den betrieblichen Fuhrpark genutzt wird. Das Betriebsgrundstück ist als junges Betriebsvermögen zu behandeln.

Abschnitt 21. Ermittlung des Jahresertrags

(1) 1Die Grundlage für die Bewertung bildet der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag. 2Für die Ermittlung dieses Jahresertrags bietet der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag eine Beurteilungsgrundlage.

(2) 1Der Durchschnittsertrag ist regelmäßig aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftjahre herzuleiten. 2Wenn sich im Dreijahreszeitraum der Charakter des Unternehmens nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nachhaltig geändert hat oder das Unternehmen neu entstanden ist, ist ein verkürzter Ermittlungszeitraum zugrunde zu legen (§ 201 Abs. 3 BewG); die Summe der Betriebsergebnisse ist in den Fällen eines verkürzten Ermittlungszeitraumes abweichend von § 201 Abs. 2 BewG durch zwei zu dividieren, weil der verkürzte Ermittlungszeitraum stets zwei volle Wirtschaftsjahre umfasst (> Abschnitt 21 Abs. 4 Satz 1) und im Übrigen Abschnitt 19 Abs. 5 Satz 2 gilt (kein vereinfachtes Ertragswertverfahren bei Neugründungen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag). 3Ist das Unternehmen

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

durch Umwandlung, durch Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben oder durch Umstrukturierungen entstanden, ist bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags von den früheren Betriebsergebnissen des Gewerbebetriebs oder der Gesellschaft auszugehen. 4Soweit sich die Änderung der Rechtsform auf den Jahresertrag auswirkt, sind die früheren Betriebsergebnisse entsprechend zu korrigieren.

(3) 1Soweit bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags anstelle des drittletzten abgelaufenen Wirtschaftsjahrs ein noch nicht abgelaufenes Wirtschaftsjahr wegen der Bedeutung für die Herleitung des künftig zu erzielenden Jahresertrags einzubeziehen ist, erfolgt die Berücksichtigung dieses Wirtschaftsjahrs mit dem vollen Betriebsergebnis und nicht nur zeitanteilig. 2Somit wird auch in diesen Fällen die Summe der Betriebsergebnisse durch drei dividiert (§ 201 Abs. 2 BewG).

(4) 1Umfasst der dreijährige Ermittlungszeitraum bei einer Neugründung zu Beginn ein Rumpfwirtschaftsjahr, ist regelmäßig nicht das Betriebsergebnis des Rumpfwirtschaftsjahrs, sondern das volle Betriebsergebnis des letzten, noch nicht abgelaufenen Wirtschaftsjahrs einzubeziehen. 2Ein Verstoß gegen das Stichtagsprinzip liegt insoweit nicht vor, weil das (noch nicht abgelaufene) Wirtschaftsjahr einerseits bereits vor dem Bewertungsstichtag begonnen hat und andererseits für die Prognose des zukünftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags von Bedeutung ist.

Hinweise
H 21 (4)

Jahresertrag bei Rumpfwirtschaftsjahr

Beispiel:

Bewertungsstichtag	*16.9.2009*
Gründungsdatum	*1.5.2006*
Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr	

Der Ermittlungszeitraum umfasst die Wirtschaftsjahre 2007, 2008 und 2009. Eine Berücksichtigung des Rumpfwirtschaftsjahrs (1.5.2006 bis 31.12.2006) erfolgt nicht.

(5) Sofern zum Bewertungsstichtag feststeht, dass der künftige Jahresertrag durch bekannte objektive Umstände, z. B. wegen des Todes des Unternehmers, sich nachhaltig verändert, muss dies bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags entsprechend berücksichtigt werden.

Abschnitt 22. Betriebsergebnis

(1) 1Die einzelnen Betriebsergebnisse sind gesondert zu berechnen; Ausgangswert ist sowohl bei Personenunternehmen als auch bei Kapitalgesellschaften der Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und nicht mehr das zu versteuernde Einkommen. 2Bei Kapitalgesellschaften ist der Ausgangswert um Gewinnausschüttungen zu erhöhen und um Einlagen zu mindern. 3Dabei bleiben bei einem Anteil am Betriebsvermögen (§ 97 Abs. 1a BewG) Ergebnisse aus den Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unberücksichtigt. 4Maßgebend ist die zutreffende, nicht die tatsächliche ertragsteuerrechtliche Behandlung.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

(2) 1Da der Ermittlung des Betriebsergebnisses der Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu Grunde liegt, entfallen weitere Korrekturen bei nicht abziehbaren Betriebsausgaben. 2Der Ausgangswert hat sich bereits um die betriebsgewöhnlichen Aufwendungen dieser Art zutreffend gemindert. 3Entsprechendes gilt auch für andere außerhalb der Bilanz vorzunehmende Korrekturen. 4Bei der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags bzw. durch die entsprechende Auflösung wird der Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht beeinflusst, so dass insofern keine Korrektur vorzunehmen ist.

(3) 1Der Ausgangswert des einzelnen Betriebsergebnisses ist zu korrigieren hinsichtlich solcher Vermögensminderungen oder Vermögensmehrungen, die einmalig sind oder jedenfalls den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen. 2Als Korrekturen kommen in Betracht:

1. Hinzuzurechnen sind

   a) Investitionsabzugsbeträge, soweit sie den Gewinn gemindert haben, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen. 2Es sind nur die normalen Absetzungen für Abnutzung zu berücksichtigen. 3Diese sind nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei gleichmäßiger Verteilung über die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu bemessen. 4Die normalen Absetzungen für Abnutzung sind auch dann anzusetzen, wenn für die Absetzungen in der Steuerbilanz vom Restwert auszugehen ist, der nach Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen verblieben ist;
   b) Absetzungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder auf firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter;
   c) einmalige Veräußerungsverluste sowie außerordentliche Aufwendungen;
   d) im Gewinn nicht enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann;
   e) der Ertragsteueraufwand (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer);
   f) Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht betriebsnotwendigem Vermögen (§ 200 Abs. 2 BewG) sowie im Zusammenhang mit innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegten Wirtschaftsgütern (§ 200 Abs. 4 BewG), weil die entsprechenden Wirtschaftsgüter bereits mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. 2Hierzu gehören nicht Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 200 Abs. 3 BewG, die den Wert des die Beteiligung haltenden Unternehmens zutreffend mindern; eine Korrektur des Betriebsergebnisses scheidet insoweit aus. 3Beteiligungen an Personengesellschaften im Sinne des § 200 Abs. 3 BewG sind Sonderbetriebsvermögen, die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen werden im Ergebnis der Personengesellschaft berücksichtigt und sind bei der Korrektur des Betriebsergebnisses nicht hinzuzurechnen. 4Sie werden durch die Hinzurechnung des übernommenen Verlustes aus der Beteiligung nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe f 2. Halbsatz BewG oder die Kürzung der Erträge aus der Beteiligung nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe f BewG berücksichtigt.
2. Abzuziehen sind

   a) gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen sowie Gewinne aus der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes;
   b) einmalige Veräußerungsgewinne sowie außerordentliche Erträge;
   c) im Gewinn enthaltene Investitionszulagen, soweit in Zukunft nicht mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann;
   d) ein angemessener Unternehmerlohn, soweit in der bisherigen Ergebnisrechnung kein solcher berücksichtigt worden ist. 2Die Höhe des Unternehmerlohns wird nach der Vergütung bestimmt, die eine nicht beteiligte Geschäftsführung erhalten würde. 3Neben dem Unter-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nehmerlohn kann auch fiktiver Lohnaufwand für bislang unentgeltlich tätige Familienangehörige des Eigentümers berücksichtigt werden. 4Bei der Ermittlung eines angemessenen Unternehmerlohns sind die Grundsätze zu beachten, die bei der ertragsteuerlichen Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung angewandt werden. 5Häufig wird der angemessene Unternehmerlohn aus an leitende Angestellte des Unternehmens gezahlten Bruttogehältern abgeleitet werden können. 6Soweit branchenspezifische Datensammlungen zu Geschäftsführergehältern in einem Fremdvergleich vorliegen, können diese in geeigneter Weise berücksichtigt werden. 7Erhalten geschäftsführende Gesellschafter von Personengesellschaften wirtschaftlich begründete Tätigkeitsvergütungen als Vorabanteile aus dem Gewinn, sind sie als Unternehmerlohn abzuziehen, soweit sie nach Art und Umfang angemessen sind.

e) Erträge aus der Erstattung von Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Zuschlagsteuern und Gewerbesteuer);

f) Erträge, die im Zusammenhang stehen mit Vermögen im Sinne des § 200 Abs. 2 bis 4 BewG.

3. 1Hinzuzurechnen oder abzuziehen sind auch sonstige wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderungen oder -erhöhungen mit Einfluss auf den zukünftig nachhaltig zu erzielenden Jahresertrag und mit gesellschaftsrechtlichem Bezug, soweit sie nicht nach den Nummern 1 und 2 berücksichtigt wurden. 2Hierzu zählen auch solche Vermögensminderungen oder -erhöhungen, die mit Angehörigen des Unternehmers oder Gesellschafters oder sonstigen diesem nahe stehenden Personen im Zusammenhang stehen. 3Die in § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 BewG genannten Vermögensminderungen oder -erhöhungen müssen nicht notwendig in einem bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgut bestehen.

Hinweise
H 22 (3)

Wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderung

Beispiel 1:

Eine Gesellschaft zahlt an den Gesellschafter-Geschäftsführer einen überhöhten Unternehmerlohn.
Die wirtschaftlich nicht begründete Vermögensminderung der Gesellschaft ist in Höhe der Differenz zum angemessenen Unternehmerlohn zur Ermittlung des Betriebsergebnisses hinzuzurechnen (§ 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 BewG).

Beispiel 2:

Eine natürliche Person überlässt der Gesellschaft, an der sie oder eine ihr nahe stehende Person beteiligt ist, ein Grundstück zu einer zu niedrigen Miete.
Die wirtschaftlich nicht begründete Vermögenserhöhung der Gesellschaft ist in Höhe der Differenz zur üblichen Miete zur Ermittlung des Betriebsergebnisses abzuziehen (§ 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 BewG).

(4) 1Ausgangswert ist bei **nicht bilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen** der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. 2Auch hierbei sind die in § 202 Abs. 1 BewG genannten Hinzurechnungen und Kürzungen vorzunehmen, z. B. Abschreibungen auf

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

einen entgeltlich erworbenen Praxiswert, einmalige Veräußerungsverluste bzw. Veräußerungsgewinne, der Betriebsausgabenabzug bzw. Betriebseinnahmen nach § 6c EStG oder nach R 6.6 EStR, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen gemäß § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG oder Sonderabschreibungen.

(5) 1Zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands ist ein positives Betriebsergebnis nach § 202 Abs. 1 oder 2 BewG um 30 Prozent zu mindern. 2Auf Grund der typisierenden Vorgehensweise ist es in der Regel nicht zu beanstanden, wenn die aus dem Bereich der gewerblichen Unternehmen vorliegende Steuerbelastung in Höhe von 30 Prozent auch bei einem im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert für ein der Ausübung eines einem freien Beruf dienenden Vermögens abgezogen werden.

Abschnitt 23. Kapitalisierungsfaktor

1Der nur für das vereinfachte Ertragswertverfahren geltende Kapitalisierungsfaktor ist der Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes (§ 203 Abs. 3 BewG). 2Dieser setzt sich zusammen aus einem Basiszins und einem Zuschlag von 4,5 Prozent (§ 203 Abs. 1 BewG). 3Der Kapitalisierungsfaktor ist nur im vereinfachten Ertragswertverfahren anzuwenden. 4Er gilt nicht, wenn der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten in einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelt wird.

Hinweise
H 23

Basiszins für Bewertungsstichtage ab 1.1.2009
> BMF-Schreiben vom 7.1.2009 (BStBl 2009 I S. 14)

Abschnitt 24. Ausländische Kapitalgesellschaften und ausländisches Betriebsvermögen

1Auch bei der Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften oder ausländischem Betriebsvermögen kann das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden. 2Die Ermittlung der Bewertungsgrundlagen hat in der jeweiligen Landeswährung zu erfolgen, der in dieser Währung ermittelte Ertragswert ist mit dem für den Bewertungsstichtag festgestellten Devisenkurs in Euro umzurechnen. 3Der Gewinnermittlung können die im jeweiligen Land geltenden Gewinnermittlungsvorschriften zugrunde gelegt werden, wenn sie eine dem § 202 Abs. 1 Satz 2 BewG entsprechende Korrektur zulassen. 4Der nach § 203 BewG maßgebende Kapitalisierungsfaktor ist anzuwenden, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

Soweit in diesen Erlassen die EStR zitiert sind, handelt es sich um die EStR 2005 vom 16.12.2005 (BStBl 2005 I Sondernummer 1/2005), geändert durch die EStÄR 2008 vom 18.12.2008 (BStBl 2008 I S. 1017).

Inhaltlich gleichlautend:
Finanzministerium Baden-Württemberg v. 25.6.2009 3 - S 3715/9
Bayerisches Staatsministerium der Finanzen v. 25.6.2009 34 - S 3715 - 009 - 21654/09
Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 25.6.2009 III D - S 3015 - 1/2009
Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg v. 25.6.2009 36 - S 3015 - 5/09
Die Senatorin für Finanzen der Freien Hansestadt Bremen v. 25.6.2009 S 3015 - 13
Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg v. 25.6.2009 53 - S 3015- 004/09

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Hessisches Ministerium der Finanzen v. 25.6.2009 S 3015 A - 17 - II 6a
Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern v. 25.6.2009 IV 303 - S 3014c - 2/08
Niedersächsisches Finanzministerium v. 25.6.2009 S 3102 - 24 - 35 1
Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen v. 25.6.2009 S 3230 - 100 - V A 6
Ministerium der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz v. 25.6.2009 S 3015 A - 447
Ministerium der Finanzen des Saarlandes v. 25.6.2009 B/5-3 - 94/2009 - S 3102
Sächsisches Staatsministerium der Finanzen v. 25.6.2009 35 - S 3715 - 17/20 - 26676
Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt v. 25.6.2009 S 3102 - 15
Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein v. 25.6.2009 VI 35 - S 3715 - 015
Thüringer Finanzministerium v. 25.6.2009 S 3102 A - 6

Auf diese Anweisung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:

BMF 9.4.2013 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 9.4.2013 - O 2000

Fundstelle(n):
BStBl 2009 I S. 698
NWB YAAAD-25940

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.