

**16.09.93**

*171 Seiten*

**Fz**

## **Allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung**

---

### **Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Vermögensteuer (Vermögensteuer-Richtlinien 1993 - VStR 1993 -)**

#### **A. Zielsetzung**

Anpassung der Vermögensteuer-Richtlinien 1989 an die seither eingetretenen Rechtsänderungen, insbesondere die Übernahme der Steuerbilanzwerte auch in die Vermögensaufstellung, und an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, ferner Weiterentwicklung der Auslegung bewertungs- und vermögenssteuerrechtlicher Vorschriften.

#### **B. Lösung**

Neufassung der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Vermögensteuer.

#### **C. Alternativen**

Keine

#### **D. Kosten**

Keine nennenswerten Auswirkungen.

**16.09.93**

**Fz**

**Allgemeine  
Verwaltungsvorschrift  
der Bundesregierung**

---

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Vermögensteuer  
(Vermögensteuer-Richtlinien 1993 - VStR 1993 -)**

Bundesrepublik Deutschland  
Der Bundeskanzler  
021 (43) - 522 02 - Ve 49/93

Bonn, den 16. September 1993

An den  
Präsidenten des Bundesrates

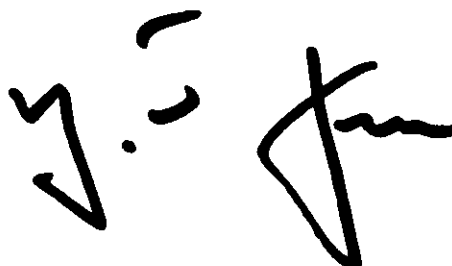
Hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Vermögensteuer  
(Vermögensteuer-Richtlinien 1993 - VStR 1993 -)**

mit Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 108 Absatz 7 des Grundgesetzes herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'V' followed by a dot and a long horizontal stroke with a loop at the end.

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Vermögensteuer**  
**(Vermögensteuer-Richtlinien 1993**  
**- VStR 1993 -)**

**Vom .....**

Nach Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes wird folgende Allgemeine Verwaltungsvorschrift erlassen:

**Vermögensteuer-Richtlinien 1993**  
**- VStR 1993 -**

**Inhaltsübersicht**

**Einführung**

**Zu § 3 BewG**

1. **Gesonderte Vermögensfeststellung bei Gemeinschaften**

**A. Vermögensbewertung**

**I. Allgemeine Bewertungsvorschriften**

**Zu §§ 4 - 8 BewG**

2. **Bedingung und Befristung**

**Zu § 11 BewG**

3. **Wertpapiere, Aktien und Anteile sowie Investmentzertifikate**
4. **Ermittlung des gemeinen Werts von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften**
5. **Regelbewertung**

6. Ermittlung des Vermögenswerts
7. Ermittlung des Ertragshundertsatzes
8. Ermittlung des gemeinen Werts bei der Regelbewertung
9. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen ohne Einfluß auf die Geschäftsführung
10. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Neugründungen
11. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen bei Beteiligungsbesitz
12. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Organgesellschaften
13. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an einer Komplementär-GmbH oder einer in Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft
14. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit ungleichen Rechten
15. Bewertung bei eigenen Anteilen
16. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften

**Zu § 12 BewG**

17. Kapitalforderungen und Schulden
18. Unverzinsliche, niedrig und hoch verzinsliche Kapitalforderungen und Schulden
19. Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen

**Zu §§ 13 - 16 BewG**

20. Bewertung von Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechten; Allgemeines
21. Bewertung von Nießbrauchs- und Nutzungsrechten

**II. Feststellung der Einheitswerte**

Zu §§ 21 - 24 a BewG

22. Hauptfeststellung, Fortschreibungen und Nachfeststellungen der Einheitswerte des Betriebsvermögens

Zu § 26 BewG

23. Vermögenszusammenrechnung bei Ehegatten

Zu § 31 BewG

24. Auslandsvermögen

**III. Einheitsbewertung des Betriebsvermögens**

Zu § 95 BewG

25. Vermögensaufstellung  
26. Begriff des Gewerbebetriebs  
27. Umfang des Betriebsvermögens

Zu § 96 BewG

28. Freie Berufe

Zu § 97 BewG

29. Gewerbebetriebe von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen  
30. Betriebsvermögen von Personengesellschaften  
31. Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften  
32. Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften

- 33. Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Kommanditgesellschaften
- 34. Vereine, Stiftungen
- 35. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

**Zu § 99 BewG**

- 36. Betriebsgrundstücke
- 37. Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Betriebsgrundstücken

**Zu § 101 BewG**

- 38. Nicht zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter

**Zu § 102 BewG**

- 39. Schachtelvergünstigung für Beteiligungen an inländischen Gesellschaften
- 40. Schachtelvergünstigung für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften

**Zu § 103 BewG**

- 41. Schulden und sonstige Abzüge bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG
- 42. Schulden und sonstige Abzüge bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen (§ 96 BewG)
- 43. Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken

**Zu § 104 BewG**

- 44. Verpflichtungen aus Pensionszusagen bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen

Zu § 106 BewG

45. Bewertungsstichtag

Zu § 107 BewG

46. Ausgleich von Vermögensänderungen nach dem Abschlußzeitpunkt

Zu § 109 BewG

47. Bewertungsgrundsätze bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1  
oder § 5 EStG
48. Bewertungsgrundsätze bei nichtbilanzierenden  
Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen
49. Maßgebende Werte für Betriebsgrundstücke
50. Abnutzbares Anlagevermögen
51. Bodenschätze
52. Anteile an Personengesellschaften
53. Vorratsvermögen
54. Kapitalforderungen und Schulden sowie sonstige Abzüge

Zu § 109 a BewG

55. Berichtigung oder Änderung von Steuerbilanzwerten

IV. Sonstiges Vermögen, Gesamtvermögen und  
Inlandsvermögen

Zu § 110 BewG

56. Kapitalforderungen
57. Bundesschatzbriefe, Finanzierungsschätze und Sparbriefe
58. Zero-Bonds
59. Steuererstattungsansprüche und Steuervergütungsansprüche
60. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen
61. Einlage des typischen stillen Gesellschafters

- 62. Sachleistungsansprüche
- 63. Renten und andere wiederkehrende Nutzungen und Leistungen
- 64. Erfindungen und Urheberrechte
- 65. Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen
- 66. Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft
- 67. Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder einem Gewerbebetrieb zu dienen bestimmt sind, aber einem derartigen Betrieb des Eigentümers nicht dienen
- 68. Luxusgegenstände
- 69. Kunstgegenstände und Sammlungen

**Zu § 111 BewG**

- 70. Ansprüche auf Renten und ähnliche Bezüge
- 71. Fällige Ansprüche aus privaten Rentenversicherungen (§ 111 Nr. 3 BewG)
- 72. Ansprüche nach den Kriegsfolgengesetzen und anderen Gesetzen

**Zu §§ 112 - 113 a BewG**

- 73. Stichtag und Verfahren bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

**Zu § 114 BewG**

- 74. Nicht zum Gesamtvermögen gehörende Wirtschaftsgüter
- 75. Wirtschaftsgüter, die mit dem Einheitswert anzusetzen sind

**Zu § 115 BewG**

- 76. Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt

**Zu § 116 BewG**

77. Steuerbefreiung der Privatkrankenhäuser

**Zu § 117 a BewG**

78. Ansatz des inländischen Betriebsvermögens

**Zu § 118 BewG**

79. Zinsen, Löhne und andere regelmäßig wiederkehrende Ausgaben  
80. Persönliche Steuerschulden  
81. Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen  
82. Lasten bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft  
83. Besonderer Abzug nach § 118 Abs. 1 Nr. 3 BewG

**Zu § 121 BewG**

84. Inlandsvermögen

**Zu § 136 BewG**

85. Zeitlich befristete Sonderregelung für das Beitrittsgebiet

**Zu § 137 BewG**

86. Nicht zum Betriebsvermögen gehörende Bilanzposten

**B. Vermögensteuer**

**Zu §§ 1 und 2 VStG**

87. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht  
88. Gewerbebetriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

**Zu § 2 VStG**

- 89. Steuerbefreiung für Inlandsvermögen ausländischer Seeschiffahrt- und Luftfahrtunternehmen
- 90. Diplomatische Missionen und konsularische Vertretungen sowie deren Mitglieder

**Zu § 3 VStG**

- 91. Befreiungen; Allgemeines
- 92. Bundeswasserstraßen
- 93. Einrichtungen des Kultur-, Gesundheits-, Wohlfahrtswesens usw.
- 94. Auswirkungen von Befreiungen bei der Vermögensteuer auf die Gewerbekapitalsteuer
- 95. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften
- 96. Pensions- und Unterstützungskassen
- 97. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter
- 98. Politische Parteien
- 99. Genossenschaften
- 100. Steuerbefreiungen außerhalb des Vermögensteuergesetzes

**Zu § 6 VStG**

- 101. Persönliche Freibeträge

**Zu § 11 VStG**

- 102. Anrechnung ausländischer Vermögensteuer

**Zu § 12 VStG**

- 103. Steuerermäßigung bei ausländischem Betriebsvermögen

Zu § 14 VStG

- 104. Zusammenveranlagung; Allgemeines
- 105. Zusammenveranlagung mit Kindern unter 18 Jahren
- 106. Zusammenveranlagung mit Kindern über 18 Jahren in der Berufsausbildung und im freiwilligen sozialen Jahr

Zu § 16 VStG

- 107. Neuveranlagungen
- 108. Vermögensvergleich bei Neuveranlagung

Zu § 24 c VStG

- 109. Zeitlich befristete Steuerbefreiung im Beitrittsgebiet

**Einführung**

<sup>1</sup>Die Vermögensteuer-Richtlinien 1993 behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Bewertungsrechts und des Vermögensteuerrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung sicherzustellen. <sup>2</sup>Sie geben außerdem zur Vermeidung unbilliger Härten und aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung Anweisungen an die Finanzämter, wie in bestimmten Fällen verfahren werden soll. <sup>3</sup>Die Vermögensteuer-Richtlinien gelten für den am 1. Januar 1993 beginnenden Hauptfeststellungs-/Hauptveranlagungszeitraum. <sup>4</sup>Bisher ergangene Anordnungen, die mit den nachstehenden Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden. <sup>5</sup>Soweit in den nachstehenden Richtlinien auf die Einkommensteuer-Richtlinien (EStR), Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR) und Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR) verwiesen wird, ist die am jeweiligen Feststellungs- bzw. Veranlagungszeitpunkt geltende Fassung maßgebend.\*

---

\* Zitiert werden die EStR 1990, die KStR 1990 und die GewStR 1990.

**A. Vermögensbewertung**

**I. Allgemeine Bewertungsvorschriften**

**Zu § 3 BewG**

**1. Gesonderte Vermögensfeststellung bei Gemeinschaften**

(1) <sup>1</sup>Umfaßt das gemeinschaftliche Vermögen einer Gemeinschaft oder Gesellschaft nicht nur Grundbesitz und/oder Betriebsvermögen, werden der Wert des gesamten Vermögens (Grundbesitz, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen) sowie der Wert der Schulden und sonstigen Abzüge (§ 118 BewG) gesondert festgestellt (§ 180 Abs. 1 Nr. 3 AO) und den Beteiligten zugerechnet. <sup>2</sup>Die gesonderte Vermögensfeststellung unterbleibt, wenn sie für die Besteuerung ohne Bedeutung ist oder es sich um Fälle von geringerer Bedeutung handelt (§ 180 Abs. 3 AO), z.B. bei der Instandhaltungsrückstellung nach § 21 Abs. 5 Nr. 4 des Wohnungseigentumsgesetzes.

(2) <sup>1</sup>Anteile an geschlossenen Immobilienfonds sind mit dem nach § 180 Abs. 1 Nr. 3 AO festgestellten Wert der zum Fondsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter anzusetzen. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn der Immobilienfonds die Rechtsform einer Kommanditgesellschaft hat, sofern diese nicht zu den Gemeinschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG gehört.

(3) Absatz 1 gilt auch für Wirtschaftsgüter, die einer Realgemeinde im Sinne des § 3 a BewG gehören.

(4) <sup>1</sup>Bei der gesonderten Feststellung ist zu verfahren, als ob die Gemeinschaft eine natürliche Person wäre. <sup>2</sup>Dabei gilt folgendes:

1. Für Grundbesitz und Betriebsvermögen sind die Feststellungen über Wert, Art und Zurechnung zu übernehmen, die bei der Feststellung des Einheitswerts getroffen wurden. Die Verteilung des Einheitswerts für Zwecke der Vermögensteuer kann mit der gesonderten Vermögensfeststellung verbunden werden. Bei geschlossenen Immobilienfonds kann der Grundbesitz der Gesamtheit der Inhaber der Anteile zugerechnet werden; über den Wert des Grundbesitzes, der auf den einzelnen Anteil entfällt, wird erst bei der gesonderten Vermögensfeststellung nach Absatz 1 entschieden.
  2. Beim sonstigen Vermögen im Sinne der §§ 110 und 111 BewG ist für jede der in § 110 Abs. 1 BewG aufgeführten Gruppen von Wirtschaftsgütern der Wert festzustellen und aufzuteilen. Dabei sind auch Forderungen der Gemeinschaft gegenüber einem Beteiligten anzusetzen.
  3. Schulden und sonstige Abzüge im Sinne des § 118 BewG, auch soweit es sich um Schulden der Gemeinschaft gegenüber einem Beteiligten handelt, sind festzustellen und aufzuteilen.
  4. Außerdem festzustellen und aufzuteilen ist Auslandsvermögen im Sinne des § 11 VStG und die danach anrechenbare ausländische Vermögensteuer.
- (5) <sup>1</sup>Bei der gesonderten Feststellung wird auch über die sachliche Steuerfreiheit einzelner Wirtschaftsgüter entschieden. <sup>2</sup>Dasselbe gilt auch für Wirtschaftsgüter, die bei der Ermittlung des Gesamtvermögens eines Steuerpflichtigen außer Ansatz bleiben. <sup>3</sup>Über die Anwendung von Freibeträgen, Freigrenzen und sonstigen Vergünstigungen, die von der Person eines Beteiligten abhängen, wird erst bei dessen Veranlagung entschieden.

(6) Der Bescheid über die gesonderte Vermögensfeststellung ist als Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) selbständig anfechtbar und für die Vermögensteuerveranlagung der Beteiligten bindend (§ 182 Abs. 1 AO).

(7) <sup>1</sup>Eine gesonderte Feststellung erfolgt nicht, wenn sich der Ort der Verwaltung des Vermögens der Gemeinschaft im Beitrittsgebiet befindet. <sup>2</sup>Die Anteile an dem Vermögen sowie an den Schulden und sonstigen Abzügen sind im Rahmen der Vermögensteuerveranlagung der Beteiligten als unselbständige Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln (§ 136 Nr. 1 BewG).

Zu §§ 4 - 8 BewG

## 2. Bedingung und Befristung

(1) <sup>1</sup>Man unterscheidet aufschiebende und auflösende Bedingungen. <sup>2</sup>Nach den §§ 158 ff. BGB tritt die von einer aufschiebenden Bedingung abhängig gemachte Wirkung eines Rechtsgeschäfts erst mit dem Eintritt der Bedingung ein; solange die Bedingung noch nicht eingetreten ist, besteht hinsichtlich des beabsichtigten Rechtserfolgs ein Schwebezustand. <sup>3</sup>Bei den auflösenden Bedingungen ist die Rechtslage umgekehrt; die Wirkung des Rechtsgeschäfts tritt sofort ein, endet jedoch mit dem Eintritt der Bedingung für die Zukunft. <sup>4</sup>Die einem Rechtsgeschäft beigefügte Zeitbestimmung ist nach § 163 BGB der Bedingung - der aufschiebenden wie der auflösenden - unter der Voraussetzung gleichgestellt, daß durch sie ebenfalls die Wirkung des Rechtsgeschäfts beeinflusst, also auch bei ihr der Beginn oder die Beendigung der Wirkung vom Eintritt eines Zeitpunkts abhängig gemacht wird. <sup>5</sup>Die Vorschriften der §§ 158 ff. BGB über die Bedingungen finden auf die Zeitbestimmungen entsprechend Anwendung. <sup>6</sup>Ein vertraglich vereinbartes

Rücktrittsrecht wirkt bewertungsrechtlich wie eine auflösende Bedingung (BFH-Urteil vom 27.10.1967, BStBl 1968 II S. 116), ein vertraglich vereinbartes Optionsrecht wie eine aufschiebende Bedingung (BFH-Urteil vom 5.3.1971, BStBl II S. 481).

(2) <sup>1</sup>Nach den §§ 4 bis 8 BewG, die sich an die bürgerlich-rechtliche Regelung anschließen, werden Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, steuerlich erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist (§ 4 BewG). <sup>2</sup>Umgekehrt kann auch derjenige, der aufschiebend bedingt belastet ist, die Last nicht abziehen, mit der Maßgabe, daß bei Eintritt der Bedingung die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern, z.B. Erbschaftsteuer, auf Antrag zu berichtigen ist (§ 6 Abs. 2 BewG). <sup>3</sup>Dieselben Rechtsgrundsätze sind anzuwenden, wenn die Entstehung oder der Wegfall einer Last von einem Ereignis abhängt, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiß ist (§ 8 BewG). <sup>4</sup>Hieraus ergibt sich, daß es der Gesetzgeber für die Vermögensteuer - diese Steuer rechnet zu den laufend veranlagten Steuern - steuerrechtlich für tragbar gehalten hat, Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, bei der Veranlagung des Verpflichteten zur Vermögensteuer unberücksichtigt zu lassen, während die Lasten, deren Fortdauer auflösend bedingt ist, wie unbedingte abgezogen werden. <sup>5</sup>Ob die Entstehung als aufschiebend oder auflösend bedingt anzusehen ist, hängt nicht davon ab, ob der Eintritt des maßgebenden Ereignisses wahrscheinlich oder unwahrscheinlich ist. <sup>6</sup>Auf das Maß der Aussichten für den Eintritt oder Nichteintritt einer Bedingung kommt es nicht an. <sup>7</sup>Insoweit wird durch die ausdrückliche Vorschrift des § 6 BewG die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausgeschaltet. <sup>8</sup>Nach den BFH-Urteilen vom 30.4.1959 (BStBl III S. 315) und vom 14.7.1967 (BStBl III S. 770) wird infolgedessen eine Last, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht dadurch zu einer auflösend bedingten Last, daß der Eintritt der Bedingung wahrscheinlich ist und der Verkehr mit der Schuld als ihrem Grunde nach gegenwärtig schon bestehend rechnet.

Zu § 11 BewG

3. Wertpapiere, Aktien und Anteile  
sowie Investmentzertifikate

(1) <sup>1</sup>Für Wertpapiere und Schuldbuchforderungen, die am Stichtag an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den geregelten Freiverkehr (vgl. BFH-Urteil vom 6.5.1977, BStBl II S. 626) einbezogen sind, gelten die nach § 11 Abs. 1 BewG maßgebenden Kurse vom Stichtag (BFH-Urteil vom 21.2.1990, BStBl II S. 490). <sup>2</sup>Diese werden vom Bundesministerium der Finanzen in einer Liste zusammengestellt und im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

(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. Dabei 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. Eine Tabelle mit der nach der jeweiligen Zinsausstattung üblichen Kursnotierung vom Stichtag wird vom Bundesministerium der Finanzen zusammengestellt und im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Pfandbriefe mit persönlicher Sonderausstattung ohne Kurswert sind in Anlehnung an die Kurse vergleichbarer Pfandbriefe zu bewerten (BFH-Urteil vom 28.9.1982, BStBl 1983 II S. 166).

(3) <sup>1</sup>Der gemeine Wert von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ist in erster Linie aus Verkäufen abzuleiten. <sup>2</sup>Dabei sind jedoch nur Verkäufe zu berücksichtigen, die am Bewertungsstichtag weniger als ein Jahr zurückliegen. <sup>3</sup>Käufe nach dem Stichtag bleiben grundsätzlich außer Betracht (BFH-Urteil vom 30.1.1976, BStBl II S. 280, vom 7.12.1979, BStBl 1980 II S. 234, und vom 2.11.1988, BStBl 1989 II S. 80). <sup>4</sup>Der gemeine Wert nichtnotierter Anteile an einer Kapitalgesellschaft kann auch aus einem einzigen Verkauf abgeleitet werden, wenn Gegenstand des Verkaufs nicht nur ein Zwerganteil ist (BFH-Urteil vom 5.3.1986, BStBl II S. 591). <sup>5</sup>Telefonkurse im Bankverkehr, denen nicht lediglich geringfügige Verkäufe ohne echten Aussagewert zugrunde liegen, sind grundsätzlich für die Wertableitung geeignet. <sup>6</sup>Es können jedoch nur Kurse und Verkaufserlöse berücksichtigt werden, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt worden sind (BFH-Urteile vom 14.10.1966, BStBl 1967 III S. 82, vom 14.2.1969, BStBl II S. 395, vom 6.5.1977, BStBl II S. 626, und vom 28.11.1980, BStBl 1981 II S. 353). <sup>7</sup>Bei Ableitung aus Verkäufen ist ein in dem Kaufpreis enthaltener Zuschlag für den Beteiligungscharakter auszuschneiden. <sup>8</sup>Soweit der Zuschlag betragsmäßig nicht feststeht, ist er unter sinngemäßer Anwendung des Absatzes 4 zu berechnen. <sup>9</sup>Im übrigen gelten für die Ermittlung des gemeinen Werts die Anweisungen in den Abschnitten 4 bis 16. <sup>10</sup>Bei ausländischen Wertpapieren ist, wenn ein Telefonkurs im inländischen Bankverkehr vorliegt, dieser maßgebend. <sup>11</sup>Lässt sich der gemeine Wert nicht auf dieser Grundlage ermitteln, ist er möglichst aus den Kursen des Emissionslandes abzuleiten.

(4) <sup>1</sup>Besitzt ein Steuerpflichtiger mehr als 25 v.H. der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, ist ein Paketzuschlag zu machen, wenn der gemeine Wert seiner Beteiligung höher ist als der Wert, der sich insgesamt nach den Absätzen 1 bis 3 für die Anteile ergibt. <sup>2</sup>Ein Paketzuschlag kommt nur in Betracht, wenn der Wert der Anteile nach § 11 Abs. 1 BewG durch den Kurswert bestimmt oder der gemeine Wert nach § 11 Abs. 2 BewG aus Verkäufen abgeleitet ist

und bei den Verkäufen ein Preis erzielt wurde, der den Beteiligungscharakter der zu bewertenden Anteile nicht berücksichtigt (BFH-Urteil vom 14.11.1980, BStBl 1981 II S. 351).<sup>3</sup> Bei der Entscheidung darüber, ob der Steuerpflichtige mehr als 25 v.H. der Anteile an einer Kapitalgesellschaft besitzt, ist von einem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft verminderten Nennkapital auszugehen (vgl. das zur Ertragsbesteuerung ergangene BFH-Urteil vom 24.9.1970, BStBl 1971 II S. 89).<sup>4</sup> Bei der Prüfung, ob eine Beteiligung vorliegt, sind neben den Anteilen, die dem Steuerpflichtigen selbst gehören, auch die Anteile zu berücksichtigen, bei denen ihm die Ausübung der Gesellschafterrechte ganz oder teilweise vorbehalten ist.<sup>5</sup> Eine Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen ist nur dann gerechtfertigt, wenn hierfür konkrete Umstände vorliegen.<sup>6</sup> Es müssen demnach zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft Beweisanzeichen gegeben sein, die für das Vorliegen einer engen Wirtschaftsgemeinschaft sprechen.<sup>7</sup> Eine enge Wirtschaftsgemeinschaft ist insbesondere in folgenden Fällen anzunehmen:

1. Die Anteile an der Kapitalgesellschaft gehören zum Gesamtgut der im Güterstand der Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten.
2. Ein Ehegatte hat dem anderen Ehegatten unwiderrufliche Vollmacht zur Stimmrechtsausübung erteilt oder sich zivilrechtlich verpflichtet, sein Stimmrecht stets im Einklang mit dem Stimmrecht des anderen Ehegatten auszuüben.
3. Die Anteile der Ehegatten wurden bei der Beurteilung der personellen Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen als Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsaufspaltung zusammengerechnet.
4. Die Ehegatten können ihre Anteile an der Kapitalgesellschaft nur gemeinschaftlich veräußern.

<sup>8</sup> Folgende Umstände reichen dagegen für eine Zusammenrechnung der Ehegattenanteile nicht aus (vgl. BFH-Urteile vom 27.11.1985, BStBl 1986 II S. 362, und vom 28.3.1990, BStBl II S. 493):

1. Jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken der Eheleute innerhalb der Gesellschaft,
2. Herkunft der Mittel für die Beteiligung eines Ehegatten an der Kapitalgesellschaft vom anderen Ehegatten,
3. "Gepräge" der Kapitalgesellschaft durch den Ehegatten, d.h. nur der Ehegatte führt die Geschäfte und nur er verfügt über die erforderlichen Fachkenntnisse,
4. Erbeinsetzung des Ehegatten durch den anderen Ehegatten als Alleinerbe, gesetzlicher Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, beabsichtigte Alterssicherung des anderen Ehegatten durch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft.

<sup>9</sup> Die Grundsätze über die Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen gelten für die Zusammenrechnung von Anteilen der Eltern und ihrer Kinder entsprechend. <sup>10</sup> Als Paketzuschlag wird, wenn sich der gemeine Wert der Beteiligung nicht aus Verkäufen von Paketen ableiten läßt, je nach dem Umfang der zu bewertenden Beteiligung im allgemeinen ein Zuschlag bis zu 25 v.H. in Betracht kommen.

(5) Wertpapiere, die noch der Wertpapierbereinigung unterliegen und am Stichtag noch nicht bereinigt sind, bleiben außer Ansatz.

(6) Die Anteile an der Aktionsgemeinschaft Deutsche Steinkohlenreviere GmbH gehören nach § 2 Abs. 3 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei der Stilllegung von Steinkohlenbergwerken vom 11.4.1967 (BGBl. I S. 403, BStBl I S. 204), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 30.11.1978 (BGBl. I S. 1849, BStBl I

S. 479) geändert worden ist, weder zum Betriebsvermögen noch zum sonstigen Vermögen, solange die Gesellschaft von der Vermögenssteuer befreit ist (vgl. dazu Abschnitt 100).

(7) Anteilscheine, die von Kapitalanlagegesellschaften (§ 1 Abs. 1 KAGG i.d.F. der Bekanntmachung vom 14.1.1970, BGBl. I S. 127, BStBl I S. 187, das zuletzt durch Artikel 16 des Gesetzes vom ....., BGBl. I S. ..., BStBl I S. ..., geändert worden ist) ausgegeben worden sind, und ausländische Investmentanteile (§ 1 Abs. 1 AuslInvestmG vom 28.7.1969, BGBl. I S. 986, BStBl I S. 435, das zuletzt durch Artikel 17 des Gesetzes vom ....., BGBl. I S. ..., BStBl I S. ..., geändert worden ist) sind nach § 11 Abs. 4 BewG mit dem Rücknahmepreis anzusetzen.

#### 4. Ermittlung des gemeinen Werts von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften

(1) <sup>1</sup>Kann der gemeine Wert von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht aus Verkäufen abgeleitet werden, ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>Die Feststellung des gemeinen Werts kann unterbleiben, wenn die Anteile weder zur Vermögenssteuer noch zur Gewerbesteuer heranzuziehen sind.

<sup>3</sup>Wegen des Bewertungsstichtags und des Verfahrensrechts vgl. Abschnitt 73.

(2) <sup>1</sup>Der gemeine Wert nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften ist regelmäßig unter Berücksichtigung des Vermögenswerts und des Ertragshundertsatzes zu ermitteln (Regelbewertung; Abschnitte 5 bis 8). <sup>2</sup>Für die Bewertung von Anteilen bei fehlendem Einfluß auf die Geschäftsführung, bei Neugründungen, bei Beteiligungsbesitz, bei ungleichen Rechten und bei Eigenanteilen sowie von Anteilen an Organ-, Liquidations- und Komplementärgesellschaften und an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften gelten Sonderregelungen (Abschnitte 9 bis 16).

## 5. Regelbewertung

(1) <sup>1</sup>Bei der Regelbewertung wird der Vermögenswert der Kapitalgesellschaft (Abschnitt 6) um den Unterschiedsbetrag korrigiert, der sich durch Gegenüberstellung der Normalverzinsung und des Ertrags-  
hundertsatzes (Abschnitt 7), berechnet auf einen Zeitraum von  
5 Jahren (Abschnitt 8), ergibt. <sup>2</sup>Liegen die Erträge der Kapital-  
gesellschaft unter der Normalverzinsung, wird der Vermögenswert  
hierdurch ermäßigt.

(2) <sup>1</sup>Sowohl der Vermögenswert als auch der Ertragshundertsatz be-  
ziehen sich auf das Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) der  
Gesellschaft. <sup>2</sup>Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, daß sich  
die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen und Gewinn der  
Gesellschaft regelmäßig nach dem Verhältnis der Anteile am Nenn-  
kapital richtet (§ 11 und § 60 AktG sowie § 29 Abs. 2 und § 72  
GmbHG). <sup>3</sup>Dies gilt auch dann, wenn das Nennkapital der Gesell-  
schaft noch nicht voll eingezahlt ist. <sup>4</sup>Dabei ist es unerheblich,  
ob noch mit der Einzahlung des Restkapitals zu rechnen ist oder  
nicht. <sup>5</sup>Richtet sich jedoch die Beteiligung am Vermögen und am  
Gewinn der Gesellschaft aufgrund einer ausdrücklichen Vereinbarung  
der Gesellschafter nach der jeweiligen Höhe des eingezahlten Nenn-  
kapitals, sind Vermögen und Jahresertrag nicht mit dem vollen  
Nennkapital, sondern nur mit dem tatsächlich eingezahlten Nenn-  
kapital zu vergleichen. <sup>6</sup>Der gemeine Wert gilt dann für je 100 DM  
des eingezahlten Nennkapitals. <sup>7</sup>Ein bei der Gründung der Gesell-  
schaft gezahltes Aufgeld bleibt für die Ermittlung des Nennkapi-  
tals außer Betracht.

## 6. Ermittlung des Vermögenswerts

(1) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Vermögenswerts ist vom Einheitswert des Betriebsvermögens auszugehen, der für den auf den Stichtag (§ 112 BewG) folgenden Feststellungszeitpunkt maßgebend ist (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG). <sup>2</sup>Der Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens ist insoweit Grundlagenbescheid für die Feststellung des gemeinen Werts nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften. <sup>3</sup>Sind die Anteile auf einen Stichtag im Laufe des Hauptveranlagungszeitraums zu bewerten, ist bei der Ermittlung des Vermögenswerts der für einen vorangegangenen Feststellungszeitpunkt zuletzt festgestellte Einheitswert des Betriebsvermögens maßgebend, wenn für den auf den Stichtag der Anteilsbewertung folgenden Feststellungszeitpunkt keine Fortschreibung des Einheitswerts des Betriebsvermögens in Betracht kommt. <sup>4</sup>Ist für ausländische oder steuerbefreite Kapitalgesellschaften kein Einheitswert des Betriebsvermögens festzustellen, so ist der Vermögenswert bei der Feststellung des gemeinen Werts nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften als unselbständige Besteuerungsgrundlage zu ermitteln.

(2) <sup>1</sup>Dem Einheitswert des Betriebsvermögens sind die steuerfreien Schachtelbeteiligungen (§ 102 BewG) und die nicht im Einheitswert erfaßten Wirtschaftsgüter des ausländischen Betriebsvermögens hinzuzurechnen (§ 11 Abs. 2 Satz 4 BewG). <sup>2</sup>Hierzu gehören auch Schachtelbeteiligungen, die nach § 136 Nr. 3 BewG im Einheitswert des Betriebsvermögens nicht enthalten sind. <sup>3</sup>Die mit den steuerfreien Schachtelbeteiligungen und den Wirtschaftsgütern des ausländischen Betriebsvermögens in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und sonstigen Abzüge sind abzuziehen, soweit sie bei der Ermittlung des Einheitswerts nicht berücksichtigt worden sind. <sup>4</sup>Ist bei der Einheitsbewertung eines Gewerbebetriebs ein Schuldenüberhang (vgl. Abschnitt 41 Abs. 8) berücksichtigt worden, kann bei der Ermittlung des Vermögenswerts die in der

Steuerbilanz ausgewiesene Schuld nur mit dem um den Schuldenüberhang gekürzten Betrag abgezogen werden. <sup>5</sup>Der Einheitswert des Betriebsvermögens ist um den Geschäfts- oder Firmenwert und die Werte von firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern zu kürzen, soweit sie entgeltlich erworben oder eingelegt worden sind und somit im Einheitswert enthalten sind (§ 11 Abs. 2 Satz 5 BewG). <sup>6</sup>Bei den firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern kann es sich z.B. um den Wert einer entgeltlich erworbenen Güterfernverkehrsgenehmigung handeln. <sup>7</sup>Schulden, die mit einem entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert oder mit entgeltlich erworbenen firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind bei der Ermittlung des Vermögenswerts nicht hinzuzurechnen.

(3) <sup>1</sup>Der Umstand, daß der nach Absätzen 1 und 2 ermittelte Vermögenswert nicht dem tatsächlichen Wert des Gesellschaftsvermögens entspricht, führt nicht zu einer Korrektur der Wertansätze dem Grunde oder der Höhe nach. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Grundbesitz, der bei der Ermittlung des Einheitswerts des Gewerbebetriebs mit dem Einheitswert, gegebenenfalls erhöht um einen Zuschlag, anzusetzen ist. <sup>3</sup>Künftige ertragsteuerliche Belastungen der stillen Reserven, die sich insbesondere beim Grundbesitz und bei den abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ergeben können, sind nicht zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Ein Abschlag zur Abgeltung möglicher Wertminderungen kommt nicht in Betracht.

(4) <sup>1</sup>Das nach den Absätzen 1 und 2 ermittelte Vermögen ist mit dem Nennkapital der Gesellschaft zu vergleichen (Abschnitt 5 Abs. 2). <sup>2</sup>Der sich ergebende Hundertsatz stellt den Vermögenswert der Kapitalgesellschaft dar; er ist den weiteren Berechnungen zugrunde zu legen.

**B e i s p i e l :**

Eine GmbH hat ein Stammkapital von 400.000 DM. Der Einheitswert ihres Betriebsvermögens auf den 1.1.1993 beträgt 600.000 DM. Dem Einheitswert sind steuerfreie Schachtelbeteiligungen mit einem Betrag von insgesamt 100.000 DM hinzuzurechnen.

Bei der Ermittlung des gemeinen Werts der GmbH-Anteile ist ein Vermögen von 700.000 DM zugrunde zu legen. Dieses Vermögen ist mit dem Stammkapital der GmbH zu vergleichen. Es ergibt sich ein Vermögenswert von 175 v.H.

**7. Ermittlung des Ertragshundertsatzes**

(1) <sup>1</sup>Bei der Anteilsbewertung kommt es auf den voraussichtlichen künftigen Jahresertrag an. <sup>2</sup>Für die Schätzung dieses Jahresertrags bietet der bisherige tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag eine wichtige Beurteilungsgrundlage. <sup>3</sup>Er ist deshalb möglichst aus den Betriebsergebnissen der letzten 3 Jahre vor dem Stichtag herzuleiten. <sup>4</sup>Auszugehen ist dabei vom jeweiligen zu versteuernden Einkommen nach §§ 7 und 8 KStG. <sup>5</sup>Das sich ergebende Einkommen ist noch wie folgt zu korrigieren:

**1. Hinzuzurechnen sind**

- a) Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen. Es sind nur die normalen Absetzungen für Abnutzung zu berücksichtigen. Diese sind nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der gesamten Nutzungsdauer zu bemessen. Die 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) ein Verlustabzug (Verlustrücktrag oder Verlustvortrag), auch wenn er in einem Jahr außerhalb des für die Ermittlung des Durchschnittsertrags maßgebenden Zeitraums entstanden ist;
- d) einmalige Veräußerungsverluste;
- e) steuerfreie Vermögensmehrungen;
- f) Investitionszulagen, soweit in Zukunft mit weiteren zulagebegünstigten Investitionen in gleichem Umfang gerechnet werden kann.

## 2. Abzuziehen sind

- a) einmalige Veräußerungsgewinne sowie gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen - einschließlich Beträge aus der Auflösung von Jubiläumsrückstellungen -;
- b) die Vermögensteuer mit dem veranlagten Jahresbetrag;
- c) die übrigen nichtabziehbaren Ausgaben - einschließlich des Solidaritätszuschlags - mit Ausnahme der Körperschaftsteuer. Aufsichtsratsvergütungen sind zur Hälfte abzuziehen;

- d) die Tarifbelastung auf die nichtabziehbaren Ausgaben im Sinne der Buchstaben b) und c). Die Höhe der Tarifbelastung bestimmt sich nach der Gleichung

$$\frac{\text{Steuersatz in v.H.}}{100 - \text{Steuersatz in v.H.}} \times 100 \text{ v.H.}$$

Bei der Bewertung der nichtnotierten Anteile auf den 31.12.1992 und 31.12.1993 ist die Tarifbelastung für jeden Veranlagungszeitraum mit 100 v.H. anzusetzen.

<sup>6</sup>Das Betriebsergebnis ist für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu berechnen.

(2) <sup>1</sup>Von dem Betriebsergebnis nach Absatz 1 kann ein Abschlag bis zu 30 v.H. bei Kapitalgesellschaften gemacht werden, bei denen ohne Einsatz eines größeren Betriebskapitals (BFH-Urteil vom 6.4.1962, BStBl III S. 253) der Ertrag ausschließlich und unmittelbar von der persönlichen Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers abhängig ist, ohne daß dies bereits durch ein entsprechendes Entgelt abgegolten wird. <sup>2</sup>In Betracht kommen die Gesellschaften von Angehörigen freier Berufe, z.B. Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, sowie bestimmter selbständiger Gewerbetreibender, z.B. Handelsvertreter, Makler oder Unternehmensberater.

(3) <sup>1</sup>Die Summe der gegebenenfalls um einen Abschlag nach Absatz 2 gekürzten Betriebsergebnisse der letzten 3 Veranlagungszeiträume vor dem Stichtag ist durch 3 zu dividieren und ergibt den Durchschnittsertrag. <sup>2</sup>Zur Abgeltung aller Unwägbarkeiten ist der Durchschnittsertrag um einen Abschlag von 15 v.H. zu mindern; das Ergebnis stellt den Jahresertrag dar.

(4) <sup>1</sup>Der Jahresertrag ist wie bei der Dividendenberechnung mit dem Nennkapital der Gesellschaft (Abschnitt 5 Abs. 2) zu vergleichen. <sup>2</sup>Der sich ergebende Hundertsatz ist der Ertragshundertsatz, der für die weiteren Berechnungen maßgebend ist.

B e i s p i e l :

Betriebsergebnis

|          |                  |
|----------|------------------|
| für 1990 | 8.000 DM         |
| für 1991 | 12.000 DM        |
| für 1992 | <u>10.000 DM</u> |
|          | 30.000 DM        |

|                                                                    |                      |
|--------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Durchschnittsertrag                                                | 10.000 DM            |
| abzüglich 15 v.H. von 10.000 DM                                    | <u>././ 1.500 DM</u> |
| Jahresertrag                                                       | 8.500 DM             |
| Nennkapital                                                        | 100.000 DM           |
| Ertragshundertsatz $\frac{8.500 \text{ DM}}{100.000 \text{ DM}} =$ | 8,5 v.H.             |

<sup>3</sup> Ergibt sich aus den Betriebsergebnissen ein negativer Durchschnittsertrag, ist von 0 v.H. als Ertragshundertsatz auszugehen.

<sup>4</sup> Eine weitere Herabsetzung des auf der Grundlage eines Ertragshundertsatzes von 0 v.H. ermittelten gemeinen Werts kommt nur in Betracht, wenn die am Stichtag vorhandenen objektiven Verhältnisse auf einen baldigen Zusammenbruch des Unternehmens hindeuten (BFH-Urteil vom 10.5.1989, BStBl II S. 752).

8. Ermittlung des gemeinen Werts bei der Regelbewertung

(1) <sup>1</sup> Als gemeiner Wert ist der Betrag anzusetzen, den ein Käufer für den Erwerb eines Anteils aufwenden würde. <sup>2</sup> Bei der Bemessung des Kaufpreises wird ein Käufer im allgemeinen neben dem Vermögenswert auch die Ertragsaussichten berücksichtigen. <sup>3</sup> Die Ertragsaussichten beurteilt er weniger nach der Verzinsung des Nennkapitals der Gesellschaft als vielmehr nach der Rendite des Kapitals, das er zum Erwerb des Anteils aufwenden muß. <sup>4</sup> Er wird deshalb die auf den Anteil entfallenden Erträge der Gesellschaft mit den Zin-

sen vergleichen, die das von ihm aufzuwendende Kapital, falls er es in anderer Weise anlegt, erbringen würde.<sup>5</sup> Im allgemeinen wird er nur insoweit bereit sein, einen über dem Vermögenswert liegenden Kaufpreis zu bezahlen, als in einem übersehbaren Zeitraum die Erträge des Anteils den Betrag dieser Zinsen übersteigen.<sup>6</sup> Er wird entsprechend weniger bezahlen, wenn die Erträge des Anteils unter diesem Betrag liegen.<sup>7</sup> Es kann davon ausgegangen werden, daß ein Käufer, der sein Kapital in anderer Weise angelegt hätte, nach den wirtschaftlichen Verhältnissen vom Stichtag mit einer Verzinsung von etwa 10 v.H. rechnen konnte.<sup>8</sup> Bei den anschließenden Berechnungen ist von einem Zinssatz von 10 v.H. auszugehen.<sup>9</sup> Als noch übersehbar ist ein Zeitraum von 5 Jahren anzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Der gesuchte, in einem Hundertsatz ausgedrückte gemeine Wert eines Anteils (X) ergibt sich demnach aus dem Vermögenswert des Anteils (V), erhöht oder gemindert um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Ertragshundertsatz des Anteils, berechnet auf 5 gedachte Jahre (5 E), und der Verzinsung des aufzuwendenden Kapitals, ebenfalls berechnet auf 5 gedachte Jahre.<sup>2</sup> Da die Höhe des aufzuwendenden Kapitals gleich dem gesuchten gemeinen Wert ist, ist dieser letztere Hundertsatz mit

5 ( $\frac{10 X}{100}$ ) in die Rechnung einzusetzen.

<sup>3</sup>Insgesamt ergibt sich folgende Gleichung:

$$X = V + 5 \left( E - \frac{10 X}{100} \right)$$

<sup>4</sup>Die Auflösung der Gleichung ergibt:

$$X = \frac{66,67}{100} (V + 5 E).$$

<sup>5</sup>Der Hundertsatz von 66,67 wird zur Vereinfachung auf 66 abgerundet. <sup>6</sup>Als gemeiner Wert sind also 66 v.H. der Summe aus Vermögenswert und fünffachem Ertragshundertsatz anzusetzen. <sup>7</sup>Der den gemeinen Wert ausdrückende Vomhundertsatz ist auf einen vollen Punkt nach unten abzurunden.

B e i s p i e l :

|               |                                                  |             |
|---------------|--------------------------------------------------|-------------|
| Stammkapital  |                                                  | 90.000 DM   |
| Vermögen      |                                                  | 120.000 DM  |
| Vermögenswert | $\frac{120.000 \text{ DM}}{90.000 \text{ DM}} =$ | 133,33 v.H. |

|                    |                                                |          |
|--------------------|------------------------------------------------|----------|
| Jahresertrag       |                                                | 9.000 DM |
| Ertragshundertsatz | $\frac{9.000 \text{ DM}}{90.000 \text{ DM}} =$ | 10 v.H.  |

$$\text{Gemeiner Wert} \quad \frac{66}{100} \times (133,33 \text{ v.H.} + 5 \times 10 \text{ v.H.}) =$$

$$\frac{66}{100} \times 183,33 \text{ v.H.} = 120,99 \text{ v.H.}$$

abgerundet 120 v.H.

(3) <sup>1</sup>Besondere Umstände, die in den bisherigen Berechnungen nicht hinreichend zum Ausdruck gekommen sind, können durch Zu- und Abschläge zu dem Vomhundertsatz nach Absatz 2 berücksichtigt werden.

<sup>2</sup>Ein Abschlag ist z.B. bei den Gesellschaften geboten, bei denen nachhaltig unverhältnismäßig geringe Erträge einem großen Vermögen gegenüberstehen. <sup>3</sup>Bei der Entscheidung, ob unverhältnismäßig geringe Erträge vorliegen, sind die Erträge aus Beteiligungen mit zu berücksichtigen, denn die Höhe der Verzinsung richtet sich nach der nachhaltigen Verzinsung des eingesetzten Gesamtkapitals. <sup>4</sup>Unverhältnismäßig geringe Erträge werden unterstellt, wenn die Rendite, d.h. das Verhältnis von Ertragshundertsatz zu Vermögenswert,

weniger als 5 v.H. ausmacht. <sup>5</sup>In diesem Fall beträgt der Abschlag jeweils 3 v.H. des gemeinen Werts vor Abschlag für eine Renditeminderung von 0,5 v.H. <sup>6</sup>Hiernach ergeben sich folgende Abschläge:

| bei einer Rendite           | Abschlag in v.H. |
|-----------------------------|------------------|
| unter 5,0 v.H. bis 4,5 v.H. | 3                |
| unter 4,5 v.H. bis 4,0 v.H. | 6                |
| unter 4,0 v.H. bis 3,5 v.H. | 9                |
| unter 3,5 v.H. bis 3,0 v.H. | 12               |
| unter 3,0 v.H. bis 2,5 v.H. | 15               |
| unter 2,5 v.H. bis 2,0 v.H. | 18               |
| unter 2,0 v.H. bis 1,5 v.H. | 21               |
| unter 1,5 v.H. bis 1,0 v.H. | 24               |
| unter 1,0 v.H. bis 0,5 v.H. | 27               |
| unter 0,5 v.H.              | 30.              |

<sup>7</sup>Demgemäß ergibt sich bei einem Ertragshundertsatz von 0 v.H. ein gemeiner Wert von 46,2 v.H. des Vermögenswerts, abgerundet auf einen vollen Punkt nach unten.

#### B e i s p i e l :

|                     |               |             |
|---------------------|---------------|-------------|
| Vermögenswert       |               | 133,33 v.H. |
| Durchschnittsertrag | ./.. 2.700 DM |             |
| Ertragshundertsatz  |               | 0 v.H.      |

Gemeiner Wert vor Abschlag  
 $\frac{66}{100} \times (133,33 \text{ v.H.} + 0 \text{ v.H.}) = 87,99 \text{ v.H.}$

Abschlag bei Rendite von 0 v.H.  
 30 v.H. von 87,99 v.H. = - 26,39 v.H.  
 61,60 v.H.  
 abgerundet 61 v.H.

(4) <sup>1</sup>Die schwere Verkäuflichkeit der Anteile und die Zusammenfassung aller oder mehrerer Anteile in einer Hand begründen nicht ohne weiteres einen Abschlag oder einen Zuschlag. <sup>2</sup>Umstände, die auf den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter beruhen, müssen bei der Wertermittlung außer Betracht bleiben (BFH-Urteil vom 10.12.1971, BStBl 1972 II S. 313). <sup>3</sup>Bei der Bewertung der Anteile einer Familien-GmbH, bei der sich die nahe verwandten Anteilseigner gegenseitige Beschränkungen bei Veräußerung und Vererbung der Anteile auferlegt haben, kommt wegen dieser Beschränkungen kein Abschlag in Betracht (BFH-Urteil vom 11.7.1967, BStBl III S. 666). <sup>4</sup>Sind am Stichtag außer Gründungsgesellschaftern auch andere Anteilseigner an der Gesellschaft beteiligt, kommt ein Abschlag bei den später eingetretenen Gesellschaftern in Betracht. <sup>5</sup>Für die Bewertung der Anteile der Gründungsgesellschafter gilt dies dann, wenn die Gesellschafter einzeln oder gemeinsam die für eine Änderung des Gesellschaftsvertrags erforderliche Mehrheit nicht haben (BFH-Urteil vom 23.7.1971, BStBl 1972 II S. 4). <sup>6</sup>Ob die Verfügungsbeschränkung in diesen Fällen eine ins Gewicht fallende Beeinträchtigung darstellt, ist gesondert zu prüfen. <sup>7</sup>Ein Abschlag ist nicht gerechtfertigt, wenn Verkäufe zwar nicht an Außenstehende, jedoch an Gesellschafter und an die Gesellschaft mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung zulässig sind (BFH-Urteil vom 24.1.1975, BStBl II S. 374 unter Nr. 4 der Gründe). <sup>8</sup>Ein Sonderabschlag wegen der bei einem Verkauf der Anteile oder bei einer Liquidation der Gesellschaft anfallenden Ertragsteuern kommt nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 6.4.1962, BStBl III S. 253). <sup>9</sup>Bei einer Unterkapitalisierung kann sich ein verhältnismäßig sehr hoher gemeiner Wert ergeben. <sup>10</sup>Dieser Umstand rechtfertigt für sich allein keinen Abschlag. <sup>11</sup>Ein Abschlag wegen Fehlens eigener Betriebsgrundstücke und -gebäude kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht, insbesondere wenn mit einer alsbaldigen Beendigung der Nutzungsmöglichkeiten zu rechnen ist und der Betriebsablauf dadurch nachhaltig beeinträchtigt wird (BFH-Urteil vom

16.4.1984, BStBl II S. 547). <sup>12</sup>Vorteile, die eine Kapitalgesellschaft aus der Verbindung zu anderen Unternehmen der Anteilseigner zieht, sind nicht durch einen Abschlag zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 17.12.1982, BStBl 1983 II S. 192).

### 9. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen ohne Einfluß auf die Geschäftsführung

(1) <sup>1</sup>Gewährt der Besitz von Anteilen an Kapitalgesellschaften keinen Einfluß auf die Geschäftsführung, ist dies bei der Ermittlung des gemeinen Werts dieser Anteile zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Ob diese Voraussetzung vorliegt, kann nur nach den Verhältnissen des einzelnen Falls beurteilt werden. <sup>3</sup>In der Regel kann dies angenommen werden

1. bei einem Anteilsbesitz von weniger als 5 v.H. bei einer Aktiengesellschaft und von weniger als 10 v.H. bei einer GmbH in jedem Fall (BFH-Urteil vom 5.7.1968, BStBl II S. 734);
2. bei einem Anteilsbesitz zwischen 5 beziehungsweise 10 v.H. und 25 v.H. des Nennkapitals, wenn ein anderer Gesellschafter eine Beteiligung von mehr als 50 v.H. hat. Ist ein Gesellschafter mit einem Anteilsbesitz von mehr als 50 v.H. nicht vorhanden, kommt es darauf an, welche Einwirkungsmöglichkeiten der einzelne Gesellschafter auf die Geschäfte der Hauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung hat (BFH-Urteile vom 23.7.1976, BStBl II S. 706, vom 6.10.1978, BStBl 1979 II S. 6, und vom 28.3.1990, BStBl II S. 493).

<sup>4</sup>Bei einem Anteilsbesitz von mehr als 25 v.H. des Nennkapitals ist stets ein Einfluß auf die Geschäftsführung anzunehmen (BFH-Urteil vom 2.10.1981, BStBl 1982 II S. 8). <sup>5</sup>Wenn die Kapitalgesellschaft eigene Anteile besitzt, ist der Anteilsbesitz des Steuerpflichtigen an dem um die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft geminderten Nennkapital zu messen (vgl. das zur Ertragsbesteuerung ergangene BFH-Urteil vom 24.9.1970, BStBl 1971 II S. 89).

(2) <sup>1</sup>Handelt es sich um Anteile, die keinen Einfluß auf die Geschäftsführung gewähren, ist bei der Berechnung des Ertragshundertsatzes abweichend von den Anweisungen in Abschnitt 7 von den tatsächlich in den 3 letzten Jahren vor dem Bewertungsstichtag ausgeschütteten Dividenden zuzüglich der nach §§ 36 ff. EStG anzurechnenden oder zu vergütenden Körperschaftsteuer auszugehen. <sup>2</sup>Die anzurechnende oder zu vergütende Körperschaftsteuer ist für jedes Jahr der Ausschüttung gesondert nach der Gleichung

Ausschüttungssteuersatz in v.H.

100 - Ausschüttungssteuersatz in v.H.

zu berechnen. <sup>3</sup>Ist der Ertragshundertsatz nach Abschnitt 7 Abs. 4 niedriger, ist dieser maßgebend. <sup>4</sup>Der Abschlag wegen unverhältnismäßig geringer Erträge (Abschnitt 8 Abs. 3) ist wie in den Fällen der Regelbewertung zu berechnen. <sup>5</sup>Um diesen Abschlag ist dann aber der Wert zu kürzen, der sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergibt. <sup>6</sup>Abschnitt 8 Abs. 4 gilt entsprechend.

B e i s p i e l :

|                                                                 |            |
|-----------------------------------------------------------------|------------|
| Stammkapital 31.12.1992                                         | 400.000 DM |
| davon Anteile ohne Einfluß auf die Geschäftsführung             | 20.000 DM  |
| Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1993 (= Vermögen)    | 800.000 DM |
| Vermögenswert $\frac{800.000 \text{ DM}}{400.000 \text{ DM}} =$ | 200 v.H.   |

|                                                                                |             |
|--------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Durchschnittsdividende der Jahre 1990, 1991 und 1992 in v.H. des Stammkapitals | 3 v.H.      |
| Steuergutschrift gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG                                   |             |
| von $\frac{36}{100 - 36} = 9/16$ der Dividende                                 | + 1,68 v.H. |
| Ertragshundertsatz im Sinne des Satzes 1                                       | 4,68 v.H.   |

Gemeiner Wert vor Abschlag

$$\frac{66}{100} \times (200 \text{ v.H.} + 5 \times 4,68 \text{ v.H.}) = \frac{66}{100} \times 223,4 \text{ v.H.} = 147,44 \text{ v.H.}$$

Berechnung des Abschlags nach Abschnitt 8 Abs. 3 wegen unverhältnismäßig geringer Erträge:

|                                       |             |
|---------------------------------------|-------------|
| Vermögenswert                         | 200 v.H.    |
| Ertragshundertsatz bei Regelbewertung | 6 v.H.      |
| das sind bezogen auf den              |             |
| Vermögenswert von 200 v.H.            | 3 v.H.      |
| Abschlag nach Abschnitt 8 Abs. 3      |             |
| 12 v.H. von 147,44 v.H. =             | 17,69 v.H.  |
| Gemeiner Wert nach Abschlag           |             |
| 147,44 v.H. - 17,69 v.H. =            | 129,75 v.H. |
| abgerundet                            | 129 v.H.    |

(3) <sup>1</sup>Bei der Prüfung, ob ein Einfluß auf die Geschäftsführung besteht, sind nicht nur die Anteile des Gesellschafters, sondern auch solche Anteile mit zu berücksichtigen, die ihm zwar nicht gehören, ihm aber die Ausübung der Gesellschafterrechte ganz oder teilweise ermöglichen. <sup>2</sup>Wegen der Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen oder Anteilen der Eltern und ihrer Kinder bei der Prüfung der Einflußmöglichkeit auf die Geschäftsführung vgl. Abschnitt 3 Abs. 4. <sup>3</sup>Diese Anteile sind nach den gleichen Grundsätzen wie die Anteile des Gesellschafters zu bewerten. <sup>4</sup>Eine atypische Unterbeteiligung an dem Stammkapital einer GmbH ist nicht deshalb ohne Einfluß auf die Geschäftsführung der GmbH, weil nach dem Unterbeteiligungsverhältnis nur der Hauptbeteiligte die Gesellschaftsrechte gegenüber der GmbH ausüben kann (BFH-Urteil vom 12.5.1978, BStBl II S. 520). <sup>5</sup>Gleiches gilt, wenn an den Anteilen ein Nießbrauch besteht und der Nießbrauchsberechtigte die Stimmrechte ausüben kann.

**10. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an  
Kapitalgesellschaften bei Neugründungen**

(1) <sup>1</sup>Der Wert des Anteils an einer Gesellschaft, die sich im Aufbau befindet, ist in der Regel mit 100 v.H. des eingezahlten Nennkapitals festzusetzen. <sup>2</sup>Ist das Nennkapital nicht in voller Höhe eingezahlt und ist am Stichtag mit der Einzahlung des noch ausstehenden Nennkapitals zu rechnen, ist der Wert des Anteils mit 100 v.H. des Nennkapitals festzusetzen. <sup>3</sup>Es kann unterstellt werden, daß den Gründern der Gesellschaft die Anteile noch so viel wert sind, als sie zu deren Erwerb an Kapital aufgewendet haben (BFH-Urteil vom 23.10.1964, BStBl 1965 III S. 64). <sup>4</sup>Als Aufbauzeit kann im allgemeinen ein Zeitraum bis zu 3 Jahren seit Aufnahme der geschäftlichen Tätigkeit angesehen werden. <sup>5</sup>Eine Bewertung unter dem Nennwert kann in den ersten Jahren nach der Neugründung ausnahmsweise dann gerechtfertigt sein, wenn echte Fehlmaßnahmen oder der nichtplanmäßige Aufbau des Unternehmens zu erheblichen, in ihrer Höhe unerwarteten Vermögensverlusten geführt haben, deren Ausgleich im normalen Geschäftsbetrieb ausgeschlossen erscheint (BFH-Urteil vom 6.8.1971, BStBl 1972 II S. 109).

(2) <sup>1</sup>Bei Gesellschaften, die z.B. durch Umwandlung aus einer Personengesellschaft oder einer Einzelfirma oder im Rahmen einer Betriebsaufspaltung aus einem bestehenden Unternehmen entstanden sind (BFH-Urteil vom 23.4.1986, BStBl II S. 594), ist jedoch die Ermittlung des gemeinen Werts nach den Abschnitten 5 bis 8 durchzuführen. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Ertragsaussichten der Gesellschaft kann von den früheren Betriebsergebnissen der Personengesellschaft oder Einzelfirma ausgegangen werden. <sup>3</sup>Soweit sich die Änderung der Rechtsform auf die Ertragsaussichten auswirkt, sind die früheren Betriebsergebnisse entsprechend zu korrigieren, z.B. durch die Berücksichtigung von Geschäftsführergehältern.

(3) Bei Neugründung von Gesellschaften im Sinne des Abschnitts 11 Abs. 1 und Abs. 2 ist Absatz 1 nicht anzuwenden; die Bewertung erfolgt in diesem Fall nach Abschnitt 11 Abs. 1.

**11. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen  
bei Beteiligungsbesitz**

(1) <sup>1</sup>Der gemeine Wert der Anteile an einer Holdinggesellschaft entspricht dem Vermögenswert (BFH-Urteil vom 3.12.1976, BStBl 1977 II S. 235). <sup>2</sup>Die Ertragsaussichten der Holdinggesellschaft bleiben außer Betracht. <sup>3</sup>Besonderen Umständen (Abschnitt 8 Abs. 4) ist durch Zu- oder Abschläge Rechnung zu tragen. <sup>4</sup>Für Anteile ohne Einfluß auf die Geschäftsführung der Holdinggesellschaft, d.h. für Anteile im Sinne des Abschnitts 9, ist der sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebende Wert um 10 v.H. zu kürzen.

(2) <sup>1</sup>Absatz 1 gilt entsprechend auch für die Anteile an einer anderen Gesellschaft, wenn die Summe der Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze im Sinne des Abschnitts 6 Abs. 1 und 2 ohne Berücksichtigung von Schulden und sonstigen Abzügen zu mehr als 80 v.H. aus Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht. <sup>2</sup>Unbeachtlich ist, ob es sich um Anteile an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften handelt und ob sie unmittelbar oder mittelbar gehalten werden.

(3) <sup>1</sup>Bei Anteilen an einer Organträgergesellschaft werden die auf die Betriebsergebnisse der Organgesellschaft entfallende fiktive Körperschaft- und Gewerbesteuer bei der Bewertung der Anteile der Organträgergesellschaft nach Absatz 1 in Form eines Abschlags vom Vermögenswert berücksichtigt, soweit sie sich nicht aufgrund einer Umlagevereinbarung bei der Organgesellschaft ausgewirkt haben.

<sup>2</sup>Die Höhe des Abschlags ist nach folgender Formel zu berechnen:

$$\text{Abschlag} = \frac{3,3 \times \text{anteilige Körperschaftsteuer auf die nichtabziehbaren Ausgaben (Abschnitt 7 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b und c) und Gewerbesteuer}}{\text{Nennkapital der Organträgergesellschaft}}$$

(4) <sup>1</sup>Erfüllt eine Kapitalgesellschaft mit Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften von mehr als 50 v.H. nicht die Voraussetzungen nach Absatz 1 oder 2, ist der gemeine Wert der Anteile dieser Gesellschaft wie folgt zu ermitteln:

1. Der Teil des Gesellschaftsvermögens, der aus Beteiligungen von jeweils mehr als 50 v.H. besteht, ist nur mit dem gemeinen Wert der Beteiligungen anzusetzen. Bei der Ermittlung dieses Teils des Gesellschaftsvermögens sind Schulden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Beteiligungen stehen, abzuziehen.
2. Zusätzlich zu dem Wert nach Nummer 1 ist für den Teil des Gesellschaftsvermögens, der aus dem übrigen Betriebsvermögen besteht, der Wert nach Abschnitten 5 bis 8 zu ermitteln. Dabei sind nur die Ertragsaussichten zu berücksichtigen, die auf dieses Betriebsvermögen entfallen. Die Erträge der unter Nummer 1 fallenden Beteiligungen sowie die Zinsen für Schulden, die mit diesen Beteiligungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind daher auszusondern. Dies gilt auch für Gewinne und Verluste einer Organgesellschaft, die der Organträger aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags übernommen hat (BFH-Urteil vom 6.3.1991, BStBl II S. 558).

<sup>2</sup>Für jeden Teil des Gesellschaftsvermögens ist ein Zwischenwert zu ermitteln und mit dem Nennkapital zu vergleichen. <sup>3</sup>Die Summe der Zwischenwerte ergibt den gemeinen Wert.

## B e i s p i e l :

Die A-GmbH hat ein Stammkapital von 6 Mio DM. Das Vermögen der Gesellschaft setzt sich zusammen aus  
Beteiligung in Höhe von 51 v.H.

|                                                                      |                      |
|----------------------------------------------------------------------|----------------------|
| an der B-GmbH<br>(gemeiner Wert)                                     | 3.000.000 DM         |
| Beteiligung in Höhe von 100 v.H.<br>an der C-GmbH<br>(gemeiner Wert) | 2.000.000 DM         |
| übriges Betriebsvermögen                                             | <u>10.000.000 DM</u> |

Gesellschaftsvermögen insgesamt 15.000.000 DM

Die A-GmbH erzielt folgenden Durchschnitts-  
ertrag:

|                                                                   |                   |
|-------------------------------------------------------------------|-------------------|
| ausgeschüttete Dividende zuzüglich<br>Steuergutschrift der B-GmbH | 180.000 DM        |
| abgeführter Betriebsgewinn der C-GmbH                             | 120.000 DM        |
| Durchschnittsertrag des übrigen Betriebs-<br>vermögens            | <u>800.000 DM</u> |

insgesamt 1.100.000 DM

Zwischenwert nach Nummer 1:

$$\frac{5.000.000 \text{ DM}}{6.000.000 \text{ DM}} = 83,33 \text{ v.H.}$$

Zwischenwert nach Nummer 2:

$$\text{Vermögenswert} \frac{10.000.000 \text{ DM}}{6.000.000 \text{ DM}} = 166,67 \text{ v.H.}$$

|                                                        |                      |
|--------------------------------------------------------|----------------------|
| Durchschnittsertrag des übrigen Betriebs-<br>vermögens | 800.000 DM           |
| abzüglich 15 v.H. von 800.000 DM                       | <u>./ 120.000 DM</u> |

Jahresertrag für das übrige Betriebsvermögen 680.000 DM

$$\text{Ertragshundertsatz} \frac{680.000 \text{ DM}}{6.000.000 \text{ DM}} = 11,33 \text{ v.H.}$$

$$\text{Zwischenwert} \frac{66}{100} \times (166,67 \text{ v.H.} + 5 \times 11,33 \text{ v.H.}) =$$

$$\frac{66}{100} \times 223,34 \text{ v.H.} = 147,4 \text{ v.H.}$$

Gemeiner Wert der Anteile 83,33 v.H. + 147,4 v.H. = 230,73 v.H.  
abgerundet 230 v.H.

<sup>4</sup>Zur Ermittlung des gemeinen Werts für Anteile ohne Einfluß auf die Geschäftsführung der Gesellschaft, d.h. für Anteile im Sinne des Abschnitts 9, ist der sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebende Wert um 15 v.H. zu kürzen. <sup>5</sup>Auf Antrag ist der gemeine Wert dieser Anteile nach Abschnitt 9 Abs. 2 zu ermitteln.

## 12. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an Organgesellschaften

(1) <sup>1</sup>Ist die Kapitalgesellschaft ein Organ, ist bei der Ermittlung des gemeinen Werts ihrer Anteile das Geschäftsergebnis als eigener Betriebsgewinn anzusehen und für den Ertragshundertsatz maßgebend (BFH-Urteil vom 29.3.1963, BStBl III S. 324). <sup>2</sup>Die bei der Organgesellschaft zu berücksichtigenden Gewinne sind zu korrigieren, wenn ihre Höhe wesentlich durch ungewöhnliche Verhältnisse beeinflußt worden ist, die ohne die Ergebnisabführungsverpflichtung keinen Bestand gehabt hätten (BFH-Urteil vom 31.7.1985, BStBl II S. 653). <sup>3</sup>Fiktive Körperschaft- und Gewerbesteuer sind bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses nicht abzuziehen (BFH-Urteil vom 2.10.1985, BStBl 1986 II S. 47). <sup>4</sup>Wird jedoch die auf das Betriebsergebnis der Organgesellschaft entfallende Körperschaft- und Gewerbesteuer aufgrund einer Umlagevereinbarung der Organgesellschaft in Rechnung gestellt, mindern die auf die nichtabziehbaren Ausgaben entfallende Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer das Betriebsergebnis der Organgesellschaft.

(2) <sup>1</sup>Ist für Anteile an der Organgesellschaft, die sich im Besitz anderer Gesellschafter befinden, eine Dividende in bestimmter Höhe garantiert, ist bei Ermittlung des Ertragshundertsatzes der Jahreswert um die garantierte Bruttodividende (Bardividende zuzüglich Steuergutschrift) zu kürzen. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist Abschnitt 14 entsprechend anzuwenden.

**B e i s p i e l :**

|                                   |                                                   |              |
|-----------------------------------|---------------------------------------------------|--------------|
| Nennkapital der Organgesellschaft | 15.000.000 DM                                     |              |
| Beteiligung des Organträgers      | 7.600.000 DM                                      | = 50,66 v.H. |
| garantierte Bruttodividende       |                                                   |              |
| 10 v.H. von                       | 7.400.000 DM                                      | = 740.000 DM |
| Jahresertrag                      | 1.500.000 DM                                      |              |
| garantierte Bruttodividende       | - 740.000 DM                                      |              |
| verbleiben                        | 760.000 DM                                        |              |
| Ertragshundertsatz                | $\frac{760.000 \text{ DM}}{7.600.000 \text{ DM}}$ | = 10 v.H.    |

**13. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an einer  
Komplementär-GmbH oder einer in Liquidation  
befindlichen Kapitalgesellschaft**

(1) <sup>1</sup>Bei der Bewertung der Anteile an einer GmbH, die Komplementärin einer GmbH & Co KG ist, sind die Ertragsaussichten der Gesellschaft aus ihrer Beteiligung an der KG mit zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 22.11.1968, BStBl 1969 II S. 225). <sup>2</sup>Erhält die Komplementär-GmbH neben der Kostenerstattung für die Geschäftsführung der KG nur ein Entgelt für die Übernahme des Haftungsrisikos, ist der gemeine Wert der Anteile ohne Berücksichtigung der Ertragsaussichten mit dem Vermögenswert festzustellen, wenn die GmbH ansonsten keine Geschäfte im eigenen Namen betreibt.

(2) Bei einer Gesellschaft in Liquidation ist als gemeiner Wert der Vermögenswert anzusetzen.

**14. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an  
Kapitalgesellschaften mit ungleichen Rechten**

(1) <sup>1</sup>Die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen und Gewinn der Gesellschaft richtet sich in der Regel nach dem Verhältnis ihrer Anteile am Stammkapital (§ 29 Abs. 3 und § 72 GmbHG). <sup>2</sup>In diesem

Fall sind alle Anteile mit gleichen Rechten ausgestattet. <sup>3</sup>Die Gesellschafter können jedoch im Gesellschaftsvertrag eine davon abweichende Vereinbarung getroffen haben. <sup>4</sup>Sind danach die Anteile hinsichtlich der Beteiligung am Liquidationserlös oder hinsichtlich der Gewinnausschüttung mit ungleichen Rechten ausgestattet, ist dies bei der Ermittlung des gemeinen Werts zu berücksichtigen.

### B e i s p i e l :

Eine GmbH hat ein Stammkapital von 60.000 DM, ein Vermögen von 180.000 DM und einen Jahresertrag von 20.000 DM. Die Gesellschafter A und B sind je zur Hälfte am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag entfallen jedoch vom Gewinn 75 v.H. auf A und 25 v.H. auf B. Es ergibt sich folgende Berechnung:

$$\text{Vermögenswert } \frac{180.000 \text{ DM}}{60.000 \text{ DM}} = 300 \text{ v.H.}$$

Die weiteren Berechnungen sind für die Anteile des A und die Anteile des B, jeweils im Nennwert von 30.000 DM, getrennt durchzuführen.

Für die Anteile des A ergibt sich:

$$\text{Ertragshundertsatz } \frac{15.000 \text{ DM}}{30.000 \text{ DM}} = 50 \text{ v.H.}$$

$$\text{Gemeiner Wert } \frac{66}{100} \times (300 \text{ v.H.} + 5 \times 50 \text{ v.H.}) =$$

$$\frac{66}{100} \times 550 \text{ v.H.} = 363 \text{ v.H.}$$

Für die Anteile des B ergibt sich:

$$\text{Ertragshundertsatz } \frac{5.000 \text{ DM}}{30.000 \text{ DM}} = 16,67 \text{ v.H.}$$

- 40 -

$$\begin{aligned} \text{Gemeiner Wert } \frac{66}{100} \times (300 \text{ v.H.} + 5 \times 16,67 \text{ v.H.}) &= \\ \frac{66}{100} \times 383,35 \text{ v.H.} &= 253,01 \text{ v.H.} \\ \text{abgerundet} & 253 \text{ v.H.} \end{aligned}$$

(2) <sup>1</sup>Wenn nach dem Gesellschaftsvertrag für die einzelnen Anteile eine unterschiedliche Beteiligung am Liquidationserlös vereinbart ist, muß auch die Berechnung des Vermögenswerts jeweils getrennt für die verschieden ausgestatteten Anteile erfolgen. <sup>2</sup>Die Berechnungen in dem Beispiel zu Absatz 1 gelten entsprechend auch für die Ermittlung des Vermögenswerts.

#### 15. Bewertung bei eigenen Anteilen

(1) <sup>1</sup>Eigene Anteile, die eine Kapitalgesellschaft besitzt und die weder zur Einziehung bestimmt noch nach den Verhältnissen vom Bewertungsstichtag unveräußerlich sind, sind bewertungsfähige Wirtschaftsgüter. <sup>2</sup>Übersteigt der Nennwert der eigenen Anteile nicht den Betrag von 10 v.H. des Nennkapitals der Gesellschaft, sind die eigenen Anteile weder bei der Ermittlung des Vermögenswerts noch bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Vermögen und Ertrag der Gesellschaft sind in diesem Fall nur den Anteilen im Fremdbesitz gegenüberzustellen. <sup>4</sup>Das gilt auch, wenn die eigenen Anteile zur Einziehung bestimmt oder unveräußerlich sind.

(2) Übersteigt der Wert der eigenen Anteile den Betrag von 10 v.H. des Nennkapitals der Gesellschaft oder wird die genaue Berechnung nach diesem Absatz beantragt, ist die Bewertung der Anteile in der Weise durchzuführen, daß der gemeine Wert ohne Ansatz der Eigenanteile beim Vermögen nach den Abschnitten 5 bis 9 berechnet und anschließend um einen Zuschlag erhöht wird, der sich nach folgender Formel bestimmt:

$$\text{Zuschlag} = \frac{66 \times \text{Eigenanteile}}{\text{Nennkapital} - 0,66 \times \text{Eigenanteile}} \text{ v.H.}$$

B e i s p i e l :

|                                                                                |                                                                                                         |             |
|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Stammkapital                                                                   |                                                                                                         | 100.000 DM  |
| Eigenanteile                                                                   |                                                                                                         | 20.000 DM   |
| Vermögen nach Ausscheiden des Ansatzes<br>der Eigenanteile im Betriebsvermögen |                                                                                                         | 255.000 DM  |
| Jahresertrag                                                                   |                                                                                                         | 20.000 DM   |
| Vermögenswert                                                                  | $\frac{255.000 \text{ DM}}{100.000 \text{ DM}} =$                                                       | 255 v.H.    |
| Ertragshundertsatz                                                             | $\frac{20.000 \text{ DM}}{100.000 \text{ DM}} =$                                                        | 20 v.H.     |
| Zwischenwert                                                                   | $\frac{66}{100} \times (255 \text{ v.H.} + 5 \times 20 \text{ v.H.}) =$                                 | 234,3 v.H.  |
| Zuschlag                                                                       | $\frac{66 \times 20.000 \text{ DM}}{100.000 \text{ DM} - 0,66 \times 20.000 \text{ DM}} \text{ v.H.} =$ | 15,2 v.H.   |
| Gemeiner Wert                                                                  | $234,3 \text{ v.H.} + \frac{15,2}{100} \times 234,3 \text{ v.H.} =$                                     | 269,91 v.H. |
| abgerundet                                                                     |                                                                                                         | 269 v.H.    |

#### 16. Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften

(1) <sup>1</sup>Der gemeine Wert von Anteilen an gemeinnützigen Gesellschaften - ausgenommen Wohnungsbaugesellschaften - ist in der Weise zu ermitteln, daß vom Vermögenswert, der nicht über dem Nennwert anzusetzen ist, ein Abschlag von 30 v.H. zu machen ist. <sup>2</sup>Bei gemeinnützigen Gesellschaften, die dauernd auf Zuschüsse oder Spenden angewiesen sind, kann der Abschlag je nach Lage des Einzelfalls auch höher bemessen werden. <sup>3</sup>Abschnitt 8 ist nicht anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Anteile an den in vollem Umfang steuerbefreiten Unterstützungskassen, die in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gekleidet sind, sind mit 0 DM zu bewerten. <sup>2</sup>Sie sind aber dann nicht wertlos, wenn das Kassenvermögen der Unterstützungskasse durch keinerlei Verpflichtungen aus laufenden Renten belastet ist (BFH-Urteil vom 30.4.1971, BStBl II S. 654).

Zu § 12 BewG

### 17. Kapitalforderungen und Schulden

(1) Kapitalforderungen und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

(2) <sup>1</sup>Besondere Umstände, die eine Bewertung unter dem Nennwert rechtfertigen, liegen vor,

1. wenn die Kapitalforderungen oder Schulden unverzinslich sind (vgl. Abschnitt 18 Abs. 1);
2. wenn die Kapitalforderungen oder Schulden niedrig verzinst sind und die Kündbarkeit für längere Zeit ausgeschlossen ist (vgl. Abschnitt 18 Abs. 3);
3. wenn zweifelhaft ist, ob eine Kapitalforderung in vollem Umfang durchsetzbar ist (vgl. Absatz 4).

<sup>2</sup>Der Umstand, daß bei der Auszahlung von Tantiemeforderungen Lohnsteuer und Kirchensteuer oder daß bei der Auszahlung von Dividendenforderungen Kapitalertragsteuer einzubehalten ist, ist kein besonderer Umstand, der eine Bewertung der Forderung unter dem Nennwert rechtfertigt (BFH-Urteile vom 15.12.1967, BStBl 1968 II S. 338 und 340, sowie vom 16.3.1984, BStBl II S. 539).

(3) <sup>1</sup>Eine Bewertung über dem Nennwert ist gerechtfertigt, wenn eine Kapitalforderung oder Schuld hoch verzinst und von seiten des Schuldners für längere Zeit unkündbar ist (vgl. Abschnitt 18 Abs. 5). <sup>2</sup>Wegen der Bewertung der typischen stillen Beteiligung vgl. Abschnitt 61; wegen des Abzugs beim Schuldner vgl. Abschnitt 42 Abs. 6.

(4) <sup>1</sup>Uneinbringliche Kapitalforderungen bleiben außer Ansatz. <sup>2</sup>Ist zweifelhaft, ob oder inwieweit eine Kapitalforderung durchsetzbar ist, kann sie dem Grad der Zweifelhaftigkeit entsprechend mit einem niedrigeren Schätzwert anzusetzen sein. <sup>3</sup>Das gilt insbesondere beim Ansatz verjährter Kapitalforderungen (BFH-Urteil vom 2.3.1971, BStBl II S. 533). <sup>4</sup>Schwierigkeiten in der Beurteilung der Rechtslage sind kein besonderer Umstand, der einen Abschlag rechtfertigt.

(5) Kapitalforderungen und Schulden, die auf eine fremde Währung lauten, sind mit dem am Stichtag maßgebenden Umrechnungskurs zu bewerten.

#### 18. Unverzinsliche, niedrig und hoch verzinsliche Kapitalforderungen und Schulden

(1) <sup>1</sup>Unverzinsliche Kapitalforderungen oder Schulden sind mit dem Betrag anzusetzen, der nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen verbleibt; dabei ist von einem Zinssatz von 5,5 v.H. auszugehen. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Gegenwartswerts ist vom Mittelwert einer jährlich vorschüssigen und jährlich nachschüssigen Zahlungsweise auszugehen, d.h. es ist der Mittelwert der Vervielfältiger für Zahlungszeitpunkte zu Beginn und zum Ende des Fälligkeitsjahres anzusetzen.

(2) <sup>1</sup>Der Gegenwartswert einer unverzinslichen Kapitalforderung, die bis zum Tod einer bestimmten Person befristet ist, wird nach der mittleren Lebenserwartung errechnet (BFH-Urteil vom 8.6.1956,

BStBl III S. 208). <sup>2</sup>Die jeweilige mittlere Lebenserwartung ergibt sich aus der "Sterbetafel 1986/88 für die Bundesrepublik Deutschland (Gebietsstand seit dem 3.10.1990)".

(3) Eine niedrig verzinsliche Kapitalforderung oder Schuld, die unter dem Nennwert anzusetzen ist, kann angenommen werden, wenn die Verzinsung unter 4 v.H. liegt und die Kündbarkeit am Veranlagungstichtag für längere Zeit, d.h. für mindestens vier Jahre, eingeschränkt oder ausgeschlossen ist (BFH-Urteile vom 3.3.1972, BStBl II S. 516, und vom 22.2.1974, BStBl II S. 330). <sup>2</sup>In diesen Fällen ist der Nennwert der Forderung um den Kapitalwert des jährlichen Zinsverlustes zu kürzen (BFH-Urteil vom 17.10.1980, BStBl 1981 II S. 247). <sup>3</sup>Der jeweilige Zinsverlust entspricht dem Differenzbetrag zwischen dem Zinssatz von 4 v.H. und dem tatsächlich darunter liegenden Zinssatz. <sup>4</sup>Der Kapitalwert wird nach der Anlage 9 a zum BewG ermittelt.

#### B e i s p i e l :

Eine Hypothekenforderung in Höhe von 10.000 DM ist mit 1 v.H. verzinst und soll frühestens zum Ablauf des 31.12.2007 kündbar sein. Ihr Gegenwartswert zum 1.1.1993 ist wie folgt zu berechnen:

|                                            |                 |
|--------------------------------------------|-----------------|
| Nennwert der Forderung                     | 10.000 DM       |
| Kapitalwert des Zinsverlustes:             |                 |
| Der Zinsverlust beträgt                    |                 |
| (4 v.H. - 1 v.H. =) 3 v.H.                 |                 |
| von 10.000 DM = 300 DM.                    |                 |
| Der Kapitalwert beträgt bei einer Laufzeit |                 |
| von 15 Jahren (Vervielfältiger nach        |                 |
| Anlage 9 a zum BewG = 10,314)              |                 |
| 300 DM x 10,314 =                          | <u>3.094 DM</u> |
| Gegenwartswert der Forderung               | 6.906 DM        |

(4) <sup>1</sup>Stehen einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Kapitalforderung, wie z.B. den Guthaben aus Bausparverträgen, wirtschaftliche Vorteile gegenüber oder stehen einer unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Kapitalschuld andere wirtschaftliche Nachteile gegenüber, kommt eine Bewertung unter dem Nennwert nicht in Betracht. <sup>2</sup>Schulden aus niedrig verzinslichen öffentlichen Wohnungsbaudarlehen sind regelmäßig mit dem Nennwert anzusetzen (BPH-Urteil vom 9.7.1982, BStBl II S. 639).

(5) <sup>1</sup>Eine hoch verzinsliche Forderung oder Schuld, die über dem Nennwert anzusetzen ist, kann im allgemeinen angenommen werden, wenn die Verzinsung über 10 v.H. liegt und die Rückzahlung am Veranlagungstichtag noch für mindestens vier Jahre ausgeschlossen ist (BPH-Urteil vom 10.2.1982, BStBl II S. 351). <sup>2</sup>Der Gegenwartswert einer solchen Forderung oder Schuld wird in der Weise berechnet, daß zu dem Nennwert der Kapitalwert der über einen Zinssatz von 10 v.H. hinausgehenden Jahreszinsen hinzugerechnet wird. <sup>3</sup>Im übrigen gilt Absatz 4 Satz 1 entsprechend.

(6) Wegen der Berechnung des Gegenwartswerts von Kapitalforderungen mit fehlender, niedriger oder hoher Verzinsung vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.5.1993 (BStBl I S. 487).

#### 19. Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen

(1) <sup>1</sup>Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen sind entweder mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien oder Kapitalbeiträge oder mit dem nachgewiesenen Rückkaufswert anzusetzen (§ 12 Abs. 4 BewG). <sup>2</sup>Wird im Falle vorzeitiger Aufhebung des Versicherungsvertrages von dem Versicherungsunternehmen nachweislich nichts erstattet, beträgt der Rückkaufswert 0 DM. <sup>3</sup>Der Versicherungsanspruch bleibt deshalb außer Ansatz.

(2) <sup>1</sup>Wird der Wert der noch nicht fälligen Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen mit zwei Dritteln der eingezahlten Prämien ermittelt, sind ausgezahlte oder mit den Prämien verrechnete Gewinnanteile, z.B. Überschußanteile, Versicherten- dividenden, Beitragsrückerstattungen, von den Prämien zu kürzen. <sup>2</sup>Dagegen sind gutgeschriebene Gewinnanteile nicht von den eingezahlten Prämien abzuziehen. <sup>3</sup>Die gutgeschriebenen Gewinnanteile sind nicht neben den eingezahlten Prämien anzusetzen. <sup>4</sup>Zinsen für Policendarlehen gehören nicht zu den Prämien.

(3) <sup>1</sup>Werden die noch nicht fälligen Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen mit dem Rückkaufswert bewertet, sind gutgeschriebene Gewinnanteile, die im Rückkaufswert enthalten sind, nicht gesondert anzusetzen. <sup>2</sup>Sind sie dagegen nicht im Rückkaufswert berücksichtigt, sind sie als Kapitalforderungen im Sinne von § 110 Abs. 1 Nr. 1 BewG zu erfassen, die bis zum Eintritt des Versicherungsfalles befristet sind.

#### Zu §§ 13 - 16 BewG

### 20. Bewertung von Renten-, Nießbrauchs- und Nutzungsrechten: Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Der Kapitalwert von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen richtet sich nach der am Bewertungsstichtag noch laufenden Bezugsberechtigung (BFH-Urteil vom 31.10.1969, BStBl 1970 II S. 196). <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Kapitalwerts können später eintretende Umstände nur dann berücksichtigt werden, wenn sie am Bewertungsstichtag bereits voraussehbar waren. (BFH-Urteil vom 9.9.1960, BStBl 1961 III S. 18).

(2) Bei Nutzungen oder Leistungen, deren Jahreswert ungewiß ist oder schwankt, ist nach § 15 Abs. 3 BewG als Jahreswert der Betrag anzusetzen, der im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt

wird. <sup>2</sup>Bei der Schätzung des Durchschnittswerts können ausnahmsweise Ereignisse berücksichtigt werden, die in nicht allzu langer Zeit nach dem Stichtag eingetreten sind.

(3) <sup>1</sup>Der Kapitalwert einer wiederkehrenden, zeitlich begrenzten Nutzung oder Leistung wird nach Anlage 9 a zum BewG als Mittelwert zwischen dem Kapitalwert für jährlich vorschüssige und jährlich nachschüssige Zahlungsweise errechnet. <sup>2</sup>Der Vervielfältiger in Anlage 9 a zum BewG ist deshalb unabhängig davon anzusetzen, ob die Zahlungen vorschüssig oder nachschüssig, jährlich oder unterjährig entrichtet werden.

#### B e i s p i e l :

Der Empfänger einer Zeitrente kann am Bewertungsstichtag Zahlungen von jährlich 6.000 DM über einen Zeitraum von 10 Jahren beanspruchen. Unabhängig davon, ob die Zahlungen in vorschüssiger oder nachschüssiger Zahlungsweise, jährlich, halbjährlich, vierteljährlich oder monatlich geleistet werden, ist der Kapitalwert wie folgt zu berechnen:

$$6.000 \text{ DM} \times 7,745 = 46.470 \text{ DM.}$$

<sup>3</sup>Beträgt am Bewertungsstichtag die Restlaufzeit der Rente nicht volle Jahre, ist zwischen dem Vervielfältiger für die vollen Jahre der Restlaufzeit und dem nächsthöheren Vervielfältiger für volle Jahre linear zu interpolieren.

(4) Der Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung (Leibrente) wird nach Anlage 9 zu § 14 Abs. 1 BewG errechnet.

(5) <sup>1</sup>Bei sog. Höchstzeitrenten (abgekürzten Leibrenten) ist der nach § 13 Abs. 1 BewG ermittelte Kapitalwert durch den Kapitalwert nach § 14 BewG begrenzt, wenn neben der zeitlichen Begrenzung eine zusätzliche Begrenzung durch das Leben einer oder mehrerer Personen besteht (§ 13 Abs. 1 Satz 2 BewG). <sup>2</sup>Diese Begrenzung gilt

nicht bei einer auf die Lebenszeit des Berechtigten abgeschlossenen Rente mit garantierter Mindestlaufzeit, während der die Rentenleistungen nicht durch den vorzeitigen Tod des Berechtigten enden (verlängerte Leibrenten). <sup>3</sup>In diesem Fall ist nach einem Vergleich der Vervielfältiger nach Anlage 9 a und Anlage 9 zum BewG der jeweils höhere Vervielfältiger anzuwenden.

(6) <sup>1</sup>Stehen einem Ehepaar zu Lebzeiten beider Ehegatten Ansprüche auf Renten oder andere wiederkehrende Nutzungen und Leistungen zu, und vermindern sich diese nach dem Tod des Erstversterbenden, sind die Ansprüche mit den Vervielfältigern nach Anlage 9 zum BewG zu bewerten. <sup>2</sup>Solange beide Ehegatten leben, ist davon auszugehen, daß jedem Ehegatten die Hälfte der gemeinsamen Rente zusteht, es sei denn, aus der Entstehung des Rentenanspruchs ergibt sich ein anderer Aufteilungsmaßstab. <sup>3</sup>Auf diese Jahreswerte ist der niedrigere der beiden Vervielfältiger für die Ehegatten anzuwenden. <sup>4</sup>Die dem überlebenden Ehegatten allein zustehende geminderte Rente ist mit der Differenz der Vervielfältiger anzusetzen.

#### B e i s p i e l :

|                                          |                                   |
|------------------------------------------|-----------------------------------|
| Alter des Ehemannes:                     | 58 Jahre (Vervielfältiger 10,255) |
| Alter der Ehefrau:                       | 50 Jahre (Vervielfältiger 13,583) |
| Jahreswert der Rente zu Lebzeiten        |                                   |
| beider Ehegatten                         | 20.000 DM                         |
| Rente nach dem Tod des Erstversterbenden | 15.000 DM                         |
| Es ist zu rechnen:                       |                                   |

#### a) Rentenanspruch des Ehemannes

|                    |              |
|--------------------|--------------|
| 10.000 DM x 10,255 | = 102.550 DM |
|                    | *****        |

#### b) Rentenanspruch der Ehefrau

|                                       |                    |
|---------------------------------------|--------------------|
| 10.000 DM x 10,255                    | = 102.550 DM       |
| 15.000 DM x (13,583 - 10,255 =) 3,328 | = <u>49.920 DM</u> |
| insgesamt                             | 152.470 DM         |
|                                       | *****              |

(7) <sup>1</sup>Bezieht eine Person eine Rente auf Lebenszeit und ist festgelegt, daß der Ehegatte nur im Fall des Längerlebens eine Rente erhält, ist diese weitere Rente aufschiebend bedingt und nach § 4 BewG nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 31.1.1964, BStBl III S. 179)

B e i s p i e l :

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| Alter des Ehemannes wie in Absatz 6 |           |
| Rente des Ehemannes                 | 20.000 DM |
| Rente der Ehefrau für die Zeit      |           |
| nach dem Tod des Ehemannes          | 15.000 DM |

Es ist zu rechnen:

20.000 DM x 10.255 = 205.100 DM

Die Rente der Ehefrau bleibt außer Betracht.

<sup>2</sup>Wegen der Bewertung dieser Renten bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen vgl. Abschnitt 54 Abs. 4.

(8) <sup>1</sup>Eine Rente, die einer verwitweten Person auf Lebenszeit, längstens aber bis zur Wiederverheiratung zusteht, ist mit dem nach § 14 Abs. 1 BewG errechneten Kapitalwert anzusetzen (BFH-Urteil vom 15.10.1965, BStBl 1966 III S. 2). <sup>2</sup>Ebenso ist bei Renten zu verfahren, die von unbestimmter Dauer, gleichzeitig aber auch von der Lebenszeit einer Person abhängig sind (BFH-Urteil vom 28.11.1969, BStBl 1970 II S. 171).

(9) <sup>1</sup>Immerwährende Nutzungen und Leistungen sind mit dem 18,6-fachen des Jahreswerts zu bewerten. <sup>2</sup>Als immerwährend gelten Nutzungen und Leistungen, wenn ihr Ende von Ereignissen abhängt, von denen ungewiß ist, ob und wann sie in absehbarer Zeit eintreten (BFH-Urteil vom 11.12.1970, BStBl 1971 II S. 386).

(10) <sup>1</sup>Der gemeine Wert eines Rechts auf Renten oder andere wiederkehrende Nutzungen und Leistungen ist nur dann nachweislich geringer oder höher als der Kapitalwert (§ 13 Abs. 3 und § 14 Abs. 4 BewG), wenn die Abweichung vom Kapitalwert bei dem im Einzelfall festgestellten Sachverhalt aufgrund von Erfahrungssätzen oder nach den Denkgesetzen zwingend ist (BFH-Urteil vom 24.4.1970, BStBl II S. 715). <sup>2</sup>Der Ansatz eines geringeren oder höheren Werts kann nicht darauf gestützt werden, daß mit einem anderen Zinssatz als 5,5 v.H., mit einer anderen als der mittelschüssigen Zahlungsweise oder - bei lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen - mit einer kürzeren oder längeren Lebensdauer zu rechnen ist.

(11) Wegen der Berechnung des Kapitalwerts von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.5.1993 (BStBl I S. 487).

## 21. Bewertung von Nießbrauchs- und Nutzungsrechten

(1) <sup>1</sup>Nießbrauchs- und Nutzungsrechte sind mit dem nach §§ 13 ff. BewG ermittelten Kapitalwert anzusetzen. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Kapitalwerts darf der Jahreswert der Nutzungen nach § 16 BewG höchstens mit dem Wert angesetzt werden, der sich ergibt, wenn der für das genutzte Wirtschaftsgut nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes anzusetzende Wert durch 18,6 geteilt wird. <sup>3</sup>Bei Grundstücken und den wie Grundvermögen bewerteten Betriebsgrundstücken (§ 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG) ist Ausgangswert der nach § 121 a bzw. § 133 BewG erhöhte Einheitswert, und zwar vor Abzug von Schulden und Lasten (BFH-Urteil vom 23.7.1980, BStBl II S. 748).

(2) <sup>1</sup>Beim Nießbrauch an einer Vermögensmasse ist der Ertrag des gesamten Vermögens maßgebend. <sup>2</sup>Von den Einnahmen der ertragbringenden Wirtschaftsgüter sind die Aufwendungen für ertraglose Wirtschaftsgüter abzuziehen (BFH-Urteil vom 21.11.1969, BStBl 1970 II S. 368). <sup>3</sup>Ist die Nutzung auf einen Teil der Gesamtnutzung be-

schränkt, ist der Höchstbetrag des Jahreswerts nur zu einem entsprechenden Teil anzusetzen. <sup>4</sup>Ist dagegen das Nutzungsrecht auf einen abgrenzbaren Teil des Wirtschaftsguts beschränkt, ist bei der Ermittlung des Höchstbetrags darauf abzustellen, welcher Anteil des Steuerwerts des ganzen Wirtschaftsguts auf den Teil entfällt, auf den sich das Nutzungsrecht bezieht. <sup>5</sup>Bei Wirtschaftsgütern, für die ein Einheitswert festgestellt worden ist, ist dieser Anteil nach den Merkmalen zu bestimmen, die für die Feststellung des Einheitswerts maßgebend sind, z.B. nach dem Verhältnis der Jahresrohmieten. <sup>6</sup>Für obligatorische Nutzungsrechte gilt das nur dann, wenn der Anspruch auf die Nutzung des Wirtschaftsguts beschränkt ist, wenn es sich also um eine sachbezogene Nutzung des Wirtschaftsguts selbst handelt und darüber hinausgehende Ansprüche gegen den Nutzungsverpflichteten ausgeschlossen sind (BFH-Urteil vom 24.4.1970, BStBl II S. 591).

(3) <sup>1</sup>Nutzungen und Leistungen, die nicht in Geld bestehen, z.B. Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge, sind nach § 15 Abs. 2 BewG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen. <sup>2</sup>Dabei kann z.B. von den Sätzen ausgegangen werden, die am Bewertungsstichtag beim Steuerabzug vom Arbeitslohn und bei der Sozialversicherung für Deputate in der Land- und Forstwirtschaft gelten. <sup>3</sup>Bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten können Pauschsätze für Altenteilsleistungen, die von den Finanzbehörden aufgestellt worden sind, übernommen werden. <sup>4</sup>Vertraglich vereinbarte Barbezüge oder sonstige Sachleistungen sind nur zu berücksichtigen, wenn sie in den Pauschsätzen nicht mit abgegolten sind und wenn nachgewiesen wird, daß sie tatsächlich geleistet werden.

(4) <sup>1</sup>Eine lebenslängliche Rente, die bei einer Grundstücksveräußerung als Gegenleistung ausbedungen wird, stellt kein Nutzungsrecht am Grundstück dar. <sup>2</sup>Die Rente ist ohne Anwendung des § 16 BewG zu bewerten (BFH-Urteil vom 2.12.1971, BStBl 1972 II S. 473). <sup>3</sup>Das gilt auch bei der Ermittlung des Kapitalwerts eines Erbbauszinsanspruchs, weil die Erbbauszinsen keine Nutzungen des Grundstücks darstellen (BFH-Urteil vom 26.11.1986, BStBl 1987 II S. 101).

(5) <sup>1</sup>Bei der Bewertung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen beim Verpflichteten ist entsprechend zu verfahren. <sup>2</sup>Das gilt auch für die Begrenzung des Jahreswerts der Nutzungslast nach § 16 BewG.

## II. Feststellung der Einheitswerte

Zu §§ 21 - 24 a BewG

### 22. Hauptfeststellung, Fortschreibungen und Nachfeststellungen der Einheitswerte des Betriebsvermögens

(1) <sup>1</sup>Ein Einheitswert braucht nicht festgestellt zu werden, wenn eine gesetzliche Befreiung von der Vermögensteuer und Gewerbesteuer gegeben ist oder wenn für den Betrieb mit einem Gewerkekapital im Sinne des § 12 GewStG von weniger als 120.000 DM (Freibetrag nach § 13 Abs. 1 GewStG) zu rechnen ist.

(2) <sup>1</sup>Ist auf den Hauptfeststellungszeitpunkt ein Einheitswert nach Absatz 1 nicht festgestellt worden, wird aber für einen späteren Fortschreibungszeitpunkt eine Feststellung erforderlich, ist zunächst die unterbliebene Hauptfeststellung nachzuholen. <sup>2</sup>Eine Hauptfeststellung ist auch zulässig, wenn die Feststellungsfrist für den Hauptfeststellungszeitpunkt bereits abgelaufen ist; die Hauptfeststellung wirkt dann erst von dem Kalenderjahr an, für das die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 21 Abs. 3 BewG). <sup>3</sup>Eine gesonderte Feststellung kann auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der Feststellung noch nicht abgelaufen ist (§ 181 Abs. 5 AO).

(3) <sup>1</sup>Eine Fortschreibung oder Aufhebung des Einheitswerts ist vom Finanzamt durchzuführen, wenn ihm bekannt wird, daß die Voraussetzungen hierfür vorliegen. <sup>2</sup>Sie ist zulässig, solange die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 181 AO). <sup>3</sup>Eine Fortschreibung oder Aufhebung des Einheitswerts zugunsten des Steuerpflichtigen ist nicht von einem Antrag abhängig.

(4) <sup>1</sup>Wird ein Betrieb veräußert, ist in der Regel anzunehmen, daß der bisherige Betrieb wegfällt und der Erwerber einen neuen Betrieb eröffnet (vgl. § 2 Abs. 5 GewStG). <sup>2</sup>Für den Erwerber ist eine Nachfeststellung vorzunehmen. <sup>3</sup>Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge ist auf Antrag eine Zurechnungsfortschreibung durchzuführen.

#### Zu § 26 BewG

### 23. Vermögenszusammenrechnung bei Ehegatten

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter, die Ehegatten gemeinsam gehören, bilden beim Grundbesitz und beim sonstigen Vermögen eine wirtschaftliche Einheit, wenn das Vermögen der Ehegatten zusammenzurechnen ist (§ 119 Abs. 1 BewG). <sup>2</sup>Forderungen und Schulden zwischen Ehegatten sind bei der Ermittlung des Gesamtvermögens grundsätzlich zu berücksichtigen.

(2) <sup>1</sup>In die wirtschaftliche Einheit des Gewerbebetriebs sind nur die Wirtschaftsgüter einzubeziehen, die dem Betriebsinhaber gehören, vgl. Abschnitt 27. <sup>2</sup>Forderungen und Schulden gegenüber dem Ehegatten des Betriebsinhabers sind anzusetzen. <sup>3</sup>Grundstücke des Ehegatten des Betriebsinhabers, die dem Gewerbebetrieb zu mehr als der Hälfte ihres Werts dienen (Betriebsgrundstücke), sind in die wirtschaftliche Einheit des Gewerbebetriebs einzubeziehen, vgl. Abschnitt 36 Abs. 2. <sup>4</sup>Dies gilt auch für Grundstücksanteile des Ehegatten des Betriebsinhabers, wenn sie zusammen mit dem Grundstücksanteil des Betriebsinhabers zu mehr als der Hälfte ihres Werts dem Gewerbebetrieb dienen. <sup>5</sup>Wegen des Abzugs von Schulden im

wirtschaftlichen Zusammenhang mit betrieblich genutzten Grundstücken und Grundstücksanteilen des Ehegatten des Betriebsinhabers vgl. Abschnitt 43 Abs. 3.

Zu § 31 BewG

#### 24. Auslandsvermögen

- (1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen umfaßt das Gesamtvermögen auch das ausländische Vermögen, soweit es nicht nach den Vorschriften des Vermögensteuergesetzes oder anderer Gesetze, insbesondere auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, von der Vermögensteuer befreit ist.
- (2) Für ausländischen Grundbesitz (land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Grundvermögen) ist der gemeine Wert im Sinne des § 9 BewG maßgebend.
- (3) <sup>1</sup>Erstreckt sich die wirtschaftliche Einheit eines Gewerbebetriebs ausschließlich auf das Ausland, ist für die Bewertung dieses Betriebs der gemeine Wert maßgebend. <sup>2</sup>Gegen die Übernahme der Steuerbilanzwerte bestehen in der Regel keine Bedenken, und zwar auch, soweit es sich um Grundbesitz handelt. <sup>3</sup>Ein besonderer Einheitswert ist nicht festzustellen. <sup>4</sup>Die Bewertung ist vielmehr im Rahmen der Vermögensteuerveranlagung durchzuführen. <sup>5</sup>Änderungen im Wert der wirtschaftlichen Einheit des ausländischen Betriebsvermögens können infolgedessen auch nur bei der Vermögensteuerveranlagung nach § 16 VStG berücksichtigt werden.
- (4) <sup>1</sup>Erstreckt sich die wirtschaftliche Einheit eines Gewerbebetriebs sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, sind in den Fällen der unbeschränkten Vermögensteuerpflicht zwei Einheitswerte festzustellen, und zwar einer für die gesamte wirtschaftliche Einheit für Zwecke der Vermögensteuer nach § 19 Abs. 2 BewG und einer für den inländischen Teil für Zwecke der Gewerbesteuer

nach § 19 Abs. 1 und 2 BewG.<sup>2</sup> Die ausländischen Teile des Betriebsvermögens sind nach Absatz 3 Satz 1 und 2 zu bewerten.<sup>3</sup> Die §§ 4 bis 8 BewG sind anzuwenden.<sup>4</sup> Die inländischen Teile werden nach den Vorschriften der §§ 33 bis 109 BewG bewertet (§ 32 Satz 2 BewG).

(5) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Einheitswerts der inländischen Teile des Betriebsvermögens kann sowohl die indirekte als auch die direkte Wertermittlungsmethode angewendet werden.<sup>2</sup> Bei der indirekten Wertermittlungsmethode ist zunächst das gesamte sich im Inland und Ausland befindliche Betriebsvermögen unter Berücksichtigung der mit diesem Gesamtbetriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten zu ermitteln.<sup>3</sup> Der sich für das Gesamtbetriebsvermögen ergebende Wert ist in einen inländischen Teil und in einen ausländischen Teil zu zerlegen.<sup>4</sup> Zur Frage, welche Wirtschaftsgüter einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet werden können, vgl. BFH-Urteil vom 1.4.1987 (BStBl II S. 550).<sup>5</sup> Als Maßstab für die Aufteilung kann das Verhältnis der Umsätze oder der verarbeiteten Rohstoffe, der Betrag der gezahlten Gehälter und Löhne, die Höhe der Einnahmen oder der Wert des Anlagevermögens dienen.<sup>6</sup> Bei Versicherungsunternehmen kann das Verhältnis der inländischen Prämieinnahmen zu den Gesamtprämieinnahmen den Maßstab für die Aufteilung bieten.<sup>7</sup> Bei der direkten Wertermittlungsmethode sind die inländischen und ausländischen Teile des Unternehmens zu bewerten, als wären sie jeweils selbständige Gewerbebetriebe.<sup>8</sup> Es können deshalb für Lieferungen und Leistungen, die von der Hauptniederlassung an die Betriebsstätte erbracht werden, angemessene Verrechnungspreise bei der Hauptniederlassung als Forderung und bei der Betriebsstätte als Schuldposten zu berücksichtigen sein (BFH-Urteil vom 21.1.1972, BStBl II S. 374).<sup>9</sup> In der Regel ist von der direkten Wertermittlungsmethode auszugehen.

(6) <sup>1</sup>In den Fällen der beschränkten Vermögensteuerpflicht ist lediglich für das inländische Betriebsvermögen ein Einheitswert festzustellen (§ 121 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit § 114 Abs. 2 und 3 BewG und § 19 Abs. 1 BewG). <sup>2</sup>Für die Ermittlung des inländischen Betriebsvermögens gilt Absatz 5 entsprechend.

(7) Wirtschaftsgüter des sonstigen Vermögens, die sich im Ausland befinden, sind ebenso wie das sich im Inland befindende sonstige Vermögen zu bewerten.

### III. Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Zu § 95 BewG

#### 25. Vermögensaufstellung

<sup>1</sup>Für die Ermittlung des Einheitswerts des Gewerbebetriebs ist zum Bewertungsstichtag eine besondere Aufstellung (Vermögensaufstellung) zu fertigen (§ 28 BewG). <sup>2</sup>Dasselbe gilt für das einem freien Beruf dienende Vermögen (§ 96 BewG).

#### 26. Begriff des Gewerbebetriebs

<sup>1</sup>Gewerbebetrieb ist die selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit noch als bloße Verwaltung eigenen Vermögens anzusehen ist (§ 15 Abs. 2 EStG). <sup>2</sup>Die für die Ertragsteuern getroffene Entscheidung ist für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens zu übernehmen. <sup>3</sup>Dies gilt auch in Fällen der Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung.

## 27. Umfang des Betriebsvermögens

(1) <sup>1</sup>Zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs gehören grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, soweit das Gesetz nicht ausdrücklich etwas anderes vorschreibt oder zuläßt.

(2) <sup>1</sup>Die Anknüpfung an die Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung führt regelmäßig zu einer Bestandsidentität zwischen Steuerbilanz und Vermögensaufstellung. <sup>2</sup>Der Grundsatz der Bestandsidentität wird insbesondere durchbrochen bei

1. Erbbauzinsansprüchen und Erbbauzinsverpflichtungen (§ 95 Abs. 1 Satz 1, § 109 Abs. 4 BewG),
2. Ausgleichsposten im Fall der Organschaft (§ 95 Abs. 1 Satz 2 BewG, vgl. Abschnitt 29 Abs. 3),
3. Betriebsgrundstücken (§ 99 BewG, vgl. Abschnitt 36),
4. Wirtschaftsgütern, die nach § 101 BewG nicht zum Betriebsvermögen gehören (Abschnitt 38),
5. Schachtelbeteiligungen, die nach § 102 Abs. 1 BewG nicht zum Gewerbebetrieb gehören (Abschnitt 39),
6. Schulden und sonstigen passiven Ansätzen, die nicht mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des Betriebsvermögens im Sinne des Bewertungsgesetzes in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 103 Abs. 1 BewG, vgl. Abschnitte 41 und 43),

7. Gewinnansprüchen gegen eine beherrschte Gesellschaft als sonstiger Abzug bei der beherrschten Gesellschaft (§ 103 Abs. 2 BewG, vgl. Abschnitt 41 Abs. 9),

8. Rücklagen (§ 103 Abs. 3 BewG, vgl. Abschnitt 41 Abs. 4),

9. Bilanzposten im Sinne des § 137 BewG (vgl. Abschnitt 86).

(3) <sup>1</sup>Den sich aus der Gewinnermittlungsart ergebenden Konsequenzen für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- oder Privatvermögen ist auch bei der Einheitswertermittlung zu folgen. <sup>2</sup>Bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen gehören alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden, zum Betriebsvermögen (notwendiges Betriebsvermögen). <sup>3</sup>Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 v.H. eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen. <sup>4</sup>Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kommt die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens grundsätzlich nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 13.3.1964, BStBl. III S. 455).

(4) <sup>1</sup>Bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen gehören zum Betriebsvermögen solche Forderungen und Verbindlichkeiten, die mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, z.B. Steuererstattungsansprüche und Steuervergütungsansprüche aus betrieblichen Steuern. <sup>2</sup>Bargeld und Bankguthaben, die aus gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeiten herrühren, sind beim Betriebsvermögen zu erfassen, soweit nicht über die Beträge nachweisbar vor dem Bewertungsstichtag für private Ausgaben verfügt worden ist (BFH-Urteil vom 11.6.1971, BStBl II S. 682).

(5) <sup>1</sup>Bei freiberuflich Tätigen sind Honoraransprüche, die am Bewertungsstichtag entstanden sind, als Forderung zu erfassen. <sup>2</sup>Sie sind in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die zu erbringenden Leistungen vollendet sind. <sup>3</sup>Honoraransprüche für Teilleistungen sind insoweit entstanden, als auf ihre Vergütung nach einer Gebühren-

ordnung oder auf Grund von Sondervereinbarungen zwischen den Beteiligten ein Anspruch besteht (BFH-Urteil vom 13.3.1964, BStBl III S. 297). <sup>4</sup>Zum Betriebsvermögen eines freiberuflich tätigen Arztes gehören auch solche Forderungen an eine kassenärztliche Vereinigung, die aus der Behandlung von Kassenpatienten des IV. Jahresquartals herrühren, gleichgültig, ob die jeweilige Einzelbehandlung am 31. Dezember abgeschlossen war oder nicht (BFH-Urteil vom 14.5.1965, BStBl III S. 438).

(6) <sup>1</sup>Soweit Erfindungen und Urheberrechte nach § 110 Abs. 1 Nr. 5 BewG sowie Kunstgegenstände und Handschriften nach § 110 Abs. 1 Nr. 12 Satz 3 BewG nicht zum sonstigen Vermögen gehören, sind sie auch nicht beim Betriebsvermögen zu erfassen. <sup>2</sup>Eine Ausnahme bilden Kunstgegenstände und Handschriften, die zur Veräußerung bestimmt sind (§ 101 Nr. 2 und 4 BewG).

Zu § 96 BewG

## 28. Freie Berufe

<sup>1</sup>Dem Gewerbebetrieb steht die Ausübung eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gleich. <sup>2</sup>Das Vermögen, das der selbständigen Ausübung einer rein künstlerischen oder rein wissenschaftlichen Tätigkeit dient, gehört deshalb auch zum Betriebsvermögen.

Zu § 97 BewG

29. Gewerbebetriebe von Körperschaften,  
Personenvereinigungen und Vermögensmassen

(1) <sup>1</sup>Alle Wirtschaftsgüter, die den in § 97 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 BewG aufgeführten Körperschaften gehören, sind vorbehaltlich des Absatzes 2 zu einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens zusammenzufassen. <sup>2</sup>Die zur Körperschaftsteuer getroffenen Entscheidungen über den Beginn und das Ende der steuerlichen Rechtsfähigkeit sind zu übernehmen.

(2) <sup>1</sup>Dem Betriebsvermögen werden alle Wirtschaftsgüter zugerechnet, die auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter, die einer Körperschaft gehören, bleiben bei ihr jedoch außer Ansatz, wenn sie als Sonderbetriebsvermögen bei einer Personengesellschaft zu erfassen sind. <sup>3</sup>Bei Kapitalgesellschaften gehören ausstehende Einlagen nur insoweit zum Betriebsvermögen, als sie eingefordert sind (§ 272 Abs. 1 HGB). <sup>4</sup>Zum Betriebsvermögen gehört auch der Verschmelzungsmehrwert, der nach § 348 Abs. 2 AktG und § 27 Abs. 2 Satz 2 Kapitalerhöhungsgesetz aktiviert ist.

(3) <sup>1</sup>Die Abhängigkeit einer Kapitalgesellschaft von einer natürlichen Person, einer Personenvereinigung oder einer juristischen Person (Organschaft) führt nicht dazu, daß die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft dem Betriebsvermögen der übergeordneten Person zugerechnet werden (BFH-Urteile vom 25.2.1955, BStBl III S. 96, und vom 8.10.1971, BStBl 1972 II S. 111). <sup>2</sup>Die Ausgleichsposten im Falle der Organschaft sind weder bei der Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens der Organgesellschaft noch des Organträgers anzusetzen (§ 95 Abs. 1 Satz 2 BewG).

### 30. Betriebsvermögen von Personengesellschaften

- (1) <sup>1</sup>Einen Gewerbebetrieb bilden alle Wirtschaftsgüter der Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG. <sup>2</sup>Dabei ist die für die Einkommensteuer getroffene Entscheidung, ob eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG vorliegt, zu übernehmen. <sup>3</sup>Dies gilt insbesondere auch für die Frage der Entstehung oder Beendigung der Gesellschaft wie auch für die Frage, wer als Gesellschafter (Mitunternehmer) anzusehen ist.
- (2) <sup>1</sup>Fällt eine offene Handelsgesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft nicht unter § 15 Abs. 3 EStG, sind ihre Wirtschaftsgüter sowie Schulden und sonstigen Abzüge den einzelnen Vermögensarten zuzuordnen, zu denen sie auch sonst gehören würden. <sup>2</sup>Das Gesellschaftsvermögen ist in diesem Fall nach § 180 Abs. 1 Nr. 3 AO gesondert festzustellen und den Gesellschaftern zuzurechnen (vgl. Abschnitt 1).
- (3) <sup>1</sup>Entsprechend der ertragsteuerlichen Regelung sind in den Gewerbebetrieb einer Mitunternehmerschaft außer den im Gesamthandseigentum der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgütern auch die Wirtschaftsgüter einzubeziehen, die einem Gesellschafter, mehreren oder allen beteiligten Gesellschaftern gehören, und die entweder dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Mitunternehmerstellung der Gesellschafter in der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen II) dienen. <sup>2</sup>Die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft geht der Zurechnung zum Betriebsvermögen des Gesellschafters vor. <sup>3</sup>Das gilt auch für Wirtschaftsgüter, die einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 97 Abs. 1 BewG gehören und die Sonderbetriebsvermögen I oder II sind.
- (4) <sup>1</sup>Das einem Mitunternehmer gehörende Grundstück, das zu mehr als der Hälfte seines Werts betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft dient, ist nicht Grundvermögen des Mitunternehmers, sondern gehört als Betriebsgrundstück zum Sonderbetriebsvermögen

der Personengesellschaft. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Grundbesitz des Ehegatten eines Mitunternehmers, der mit diesem nach § 14 VStG zusammen veranlagt wird (§ 26 BewG). <sup>3</sup>Im übrigen wird auf Abschnitt 36 verwiesen. <sup>4</sup>Umbauaufwendungen einer Personengesellschaft auf ein vom Gesellschafter gepachtetes Grundstück sind grundsätzlich im Einheitswert dieses Grundstücks erfaßt, wenn das Grundstück als Betriebsgrundstück der Gesellschaft zu behandeln ist. <sup>5</sup>Ein gesonderter Ansatz beim Einheitswert des Betriebsvermögens ist nur erforderlich, wenn Scheinbestandteile (§ 95 BGB) eingefügt wurden. <sup>6</sup>Entsprechendes gilt für Aufwendungen der Personengesellschaft zur Errichtung eines Gebäudes auf dem Grund und Boden eines Gesellschafters.

### 31. Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften

(1) <sup>1</sup>Der Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit, an der mehrere Personen beteiligt sind, wird nach § 179 Abs. 2 Satz 2 AO einheitlich festgestellt. <sup>2</sup>In dem Feststellungsbescheid ist nach § 19 Abs. 3 Nr. 2 BewG in Verbindung mit § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und § 3 BewG gleichzeitig die Aufteilung des Einheitswerts auf die Gesellschafter vorzunehmen. <sup>3</sup>Bei der Feststellung des Einheitswerts wird auch über die sachliche Steuerfreiheit einzelner Wirtschaftsgüter entschieden. <sup>4</sup>Das gilt jedoch nicht für Wirtschaftsgüter, die voll im Einheitswert erfaßt werden müssen und erst bei der Ermittlung des Gesamtvermögens außer Betracht bleiben können.

(2) <sup>1</sup>Wenn sich das Beteiligungsverhältnis nach dem Feststellungszeitpunkt ändert, ist eine Zurechnungsfortschreibung vorzunehmen (§ 22 Abs. 2 und 4 BewG). <sup>2</sup>Das Vermögen der Gesellschaft wird dabei auf den Fortschreibungszeitpunkt nur dann neu ermittelt, wenn die Fortschreibungsgrenzen des § 22 Abs. 1 Nr. 2 BewG überschritten werden. <sup>3</sup>In den anderen Fällen wird lediglich das auf den letzten Feststellungszeitpunkt festgestellte Betriebsvermögen

nach dem neuen Beteiligungsverhältnis aufgeteilt (BFH-Urteil vom 26.4.1968, BStBl II S. 602). <sup>4</sup>Eine Zurechnungsfortschreibung kann unterbleiben, wenn sie bei keinem Gesellschafter Bedeutung für die Neuveranlagung zur Vermögensteuer hat.

(3) <sup>1</sup>Geht der Anteil eines Gesellschafters einer Personengesellschaft auf einen Dritten über, ist eine Zurechnungsfortschreibung durchzuführen. <sup>2</sup>Ändern sich im Zusammenhang mit dem Eintritt eines Gesellschafters die Beteiligungsverhältnisse entscheidend und wirkt sich dies auf den Umfang und den Aufbau des Unternehmens aus, entsteht eine neue wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 23 Abs. 1 Nr. 1 BewG, für die eine Nachfeststellung durchzuführen ist (BFH-Urteil vom 26.4.1968, BStBl II S. 602).

### 32. Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften

(1) <sup>1</sup>Das einer Personengesellschaft gehörende Betriebsvermögen ist Gesamthandsvermögen. <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und § 3 BewG). <sup>3</sup>Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen zur gesamten Hand berechtigt sind (Vermögensanteil) oder nach dem Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde (Liquidationsanteil). <sup>4</sup>Die Zurechnung nach dem Liquidationsanteil ist Hilfsmaßstab und kommt nur dann in Betracht, wenn am maßgebenden Feststellungszeitpunkt feststeht, daß die Gesellschaft aufgelöst und abgewickelt wird (BFH-Urteil vom 2.7.1971, BStBl II S. 678).

(2) <sup>1</sup>Sonderbetriebsvermögen ist dem jeweiligen Gesellschafter vorab mit dem Wert zuzurechnen, mit dem es im Einheitswert enthalten ist. <sup>2</sup>Außerdem ist der Ausgleich von Vermögensänderungen nach dem

Abschlußzeitpunkt nach § 107 BewG (vgl. Abschn. 46 Abs. 4 Beispiel C) im Rahmen der Aufteilung vorweg abzurechnen beziehungsweise zuzurechnen.<sup>3</sup> Die Kapitalkonten sind gegebenenfalls entsprechend den Vorabzurechnungen zu bereinigen.

(3) <sup>1</sup>Wird von den Gesellschaftern übereinstimmend ein wirtschaftlich vertretbarer Aufteilungsmaßstab vorgeschlagen, ist dieser für die Aufteilung des Einheitswerts des Gewerbebetriebs einer Personengesellschaft auf die einzelnen Gesellschafter zugrunde zu legen.<sup>2</sup> Andernfalls ist der Einheitswert des Gewerbebetriebs nach den folgenden Grundsätzen aufzuteilen, soweit der Gesellschaftsvertrag dem nicht entgegensteht.

(4) <sup>1</sup>Der gegebenenfalls nach Absatz 2 korrigierte Einheitswert des Betriebsvermögens ist nach dem Verhältnis der Unternehmenswertanteile der Beteiligten aufzuteilen (BFH-Urteil vom 24.6.1981, BStBl 1982 II S. 2).<sup>2</sup> Dabei ist von den Kapitalkonten der Gesellschafter in der Handelsbilanz einschließlich etwaiger Sonderkonten auszugehen.<sup>3</sup> Diese sind in der Weise zu berichtigen, daß ins Gewicht fallendes Mehrvermögen, das sich im Fall einer Aufdeckung der im Anlage- und Umlaufvermögen vorhandenen stillen Reserven, z.B. bei den Betriebsgrundstücken, beim Firmenwert und beim beweglichen Anlagevermögen, ergibt, den Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet wird.<sup>4</sup> Es bestehen keine Bedenken, den Verkehrswert des zum Gesamthandsvermögen gehörenden Betriebsgrundstücks mit 350 v.H. des Einheitswerts, mindestens aber mit dem in der Steuerbilanz ausgewiesenen Wert anzusetzen.<sup>5</sup> Es ist zu beachten, daß die berichtigten Kapitalkonten im Ergebnis das nach gesellschaftsrechtlichen Regeln auf den einzelnen Gesellschafter entfallende tatsächliche Gesellschaftsvermögen hinreichend zutreffend wiedergeben sollen (BFH-Urteil vom 11.3.1992, BStBl II S. 543).<sup>6</sup> Die ermittelten Unternehmenswertanteile sind der Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens zugrunde zu legen.<sup>7</sup> Das gilt auch, wenn der aufzuteilende Einheitswert des Betriebsvermögens negativ ist.

**B e i s p i e l e :**

|                                         |              |
|-----------------------------------------|--------------|
| Kapitalkonten der Handelsbilanz der OHG | + 80 000 DM  |
| Unternehmenswert                        | + 200 000 DM |
| Aufzuteilender Unterschiedsbetrag       | + 120 000 DM |
| Einheitswert                            | ± 30 000 DM  |

Gewinn- und Verlustverteilung A, B und C je 1/3.

Aus Vereinfachungsgründen werden nachstehend die Zahlen jeweils in Zehnern und Hundertern angegeben.

| Gesellschafter     | Kapitalkonten der Handelsbilanz | Anteile am Unterschiedsbetrag | Unternehmenswertanteile | Anteile am Einheitswert                 |
|--------------------|---------------------------------|-------------------------------|-------------------------|-----------------------------------------|
| <b>Beispiel A:</b> |                                 |                               |                         |                                         |
| A                  | + 40                            | + 40                          | + 80                    | $- 30 \times \frac{- 80}{200} = - 12,0$ |
| B                  | + 30                            | + 40                          | + 70                    | $- 30 \times \frac{- 70}{200} = - 10,5$ |
| C                  | + 10                            | + 40                          | + 50                    | $+ 30 \times \frac{- 50}{200} = - 7,5$  |
| insgesamt          | + 80                            | + 120                         | + 200                   | + 30,0                                  |
| <b>Beispiel B:</b> |                                 |                               |                         |                                         |
| A                  | + 60                            | + 40                          | + 100                   | $+ 30 \times \frac{+ 100}{200} = + 15$  |
| B                  | + 40                            | + 40                          | + 80                    | $+ 30 \times \frac{+ 80}{200} = + 12$   |
| C                  | - 20                            | + 40                          | + 20                    | $+ 30 \times \frac{+ 20}{200} = + 3$    |
| insgesamt          | + 80                            | + 120                         | + 200                   | + 30                                    |
| <b>Beispiel C:</b> |                                 |                               |                         |                                         |
| A                  | + 40                            | + 40                          | + 80                    | $- 30 \times \frac{+ 80}{200} = - 12,0$ |
| B                  | + 30                            | + 40                          | + 70                    | $- 30 \times \frac{+ 70}{200} = - 10,5$ |
| C                  | + 10                            | + 40                          | + 50                    | $- 30 \times \frac{+ 50}{200} = - 7,5$  |
| insgesamt          | + 80                            | + 120                         | + 200                   | - 30,0                                  |

Sachverhalt wie in den vorhergehenden Beispielen; im Einheitswert ist jedoch ein von dem Gesellschafter C gepachtetes Grundstück mit 10 000 DM enthalten, das in der Handelsbilanz der OHG nicht angesetzt ist. Der Wert des Grundstücks ist vom Einheitswert abzuziehen und dem Gesellschafter C vor der Aufteilung voll zuzurechnen.

| Gesellschafter     | Kapitalkonten der Handelsbilanz | Anteile am Unterschiedsbetrag | Unternehmenswertanteile | Anteile am Einheitswert                     |
|--------------------|---------------------------------|-------------------------------|-------------------------|---------------------------------------------|
| <b>Beispiel D:</b> |                                 |                               |                         |                                             |
| A                  | + 40                            | + 40                          | + 80                    | $+ 20 \times \frac{- 10}{30} = - 6,7$       |
| B                  | + 30                            | + 40                          | + 70                    | $- 20 \times \frac{- 10}{30} = - 6,7$       |
| C                  | + 10                            | + 40                          | + 50                    | $10 + (- 20 \times \frac{- 10}{30}) = 13,3$ |
| insgesamt          | + 80                            | + 120                         | + 200                   | - 30,0                                      |

### 33. Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Kommanditgesellschaften

<sup>1</sup>Der Einheitswert des Betriebsvermögens einer Kommanditgesellschaft ist in gleicher Weise wie bei einer offenen Handelsgesellschaft aufzuteilen, wenn alle Anteile der Kommanditisten am Unternehmenswert positiv sind. <sup>2</sup>Bestehen jedoch nach der Handelsbilanz bei einzelnen Kommanditisten negative Kapitalkonten einschließlich etwaiger Sonderkonten und bleiben sie auch nach der - gedachten - Auflösung und Verteilung stiller Reserven und gegebenenfalls des Firmenwerts auf die einzelnen Gesellschafter entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel negativ, ist es nicht zulässig, diesen Kommanditisten einen Anteil am Einheitswert des Betriebsvermögens, soweit es sich um Gesamthandsvermögen handelt, zuzurechnen, wenn sie ihre Einlage geleistet haben (BFH-Urteil vom 24.6.1981, BStBl 1982 II S. 2). <sup>3</sup>Der auf diese Kommanditisten entfallende Unternehmenswertanteil ist, sofern sich nicht aus dem Gesellschaftsvertrag ein bestimmter Aufteilungsmaßstab ergibt, den übrigen Gesellschaftern in einem den Umständen nach angemessenen Verhältnis zuzurechnen (vgl. § 168 HGB); das gilt auch für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, die am Vermögen der Kommanditgesellschaft nicht beteiligt ist (BFH-Urteil vom 11.3.1992, BStBl II S. 543). <sup>4</sup>Die Verpflichtung eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, etwaige Gewinne nachfolgender Wirtschaftsjahre zunächst zur Deckung des negativen Kapitalkontos zu verwenden, ist am jeweiligen Stichtag kein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut.

## Beispiele: Kapitalkonten der Handelsbilanz

Unternehmenswert

= 40 000 DM

Aufzuteilender Unterschiedsbetrag

= 120 000 DM

Einheitswert

= 80 000 DM

= 60 000 DM

Gewinn- und Verlustverteilung A = 50 v. H., B = 30 v. H. und C = 20 v. H. C ist Kommanditist.

| Gesellschafter     | Kapitalkonten der Handelsbilanz | Anteile am Unterschiedsbetrag | Unternehmenswertanteil des Kom. C | Zurechnender Anteil | Verbleibender Unternehmenswertanteil | Anteile am Einheitswert                  |
|--------------------|---------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------|---------------------|--------------------------------------|------------------------------------------|
| <b>Beispiel A:</b> |                                 |                               |                                   |                     |                                      |                                          |
| A                  | + 70                            | + 40                          | + 110                             | - 27,5              | + 82,5                               | $60 \times \frac{- 82,5}{120} = - 41,25$ |
| B                  | + 30                            | + 24                          | + 54                              | - 16,5              | + 37,5                               | $60 \times \frac{+ 37,5}{120} = + 18,75$ |
| C                  | - 60                            | + 16                          | (- 44)                            | -                   | 0                                    | 0                                        |
| insgesamt          | + 40                            | + 80                          | + 164                             | - 44,0              | + 120,0                              | - 60,0                                   |
| <b>Beispiel B:</b> |                                 |                               |                                   |                     |                                      |                                          |
| A                  | + 70                            | + 40                          | + 110                             | - 27,5              | + 82,5                               | $60 \times \frac{- 82,5}{120} = - 41,25$ |
| B                  | + 30                            | + 24                          | + 54                              | - 16,5              | + 37,5                               | $60 \times \frac{- 37,5}{120} = - 18,75$ |
| C                  | - 60                            | + 16                          | (- 44)                            | -                   | 0                                    | 0                                        |
| insgesamt          | + 40                            | + 80                          | + 164                             | - 44,0              | + 120,0                              | - 60,0                                   |

\* hier nach Gewinnverteilung A/B  $\frac{40}{64} : \frac{24}{64}$

### 34. Vereine, Stiftungen

<sup>1</sup>Bei den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts sowie bei den nicht rechtsfähigen Vereinen, Stiftungen und sonstigen Zweckvermögen bildet das Vermögen einen Gewerbebetrieb, das einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ausgenommen Land- und Forstwirtschaft, dient. <sup>2</sup>Für das einem oder mehreren Geschäftsbetrieben dienende Vermögen wird nur ein Einheitswert festgestellt. <sup>3</sup>Das übrige Vermögen ist in die jeweils zutreffende Vermögensart einzureihen und gesondert festzustellen (vgl. Abschnitt 1).

### 35. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

(1) <sup>1</sup>Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) umfaßt den Gewerbebetrieb, den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft und den sonstigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. <sup>2</sup>Das Vermögen einer Körperschaft, das einem sonstigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dient, ist, auch wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht als Gewerbebetrieb anzusehen ist, wie Betriebsvermögen zu behandeln. <sup>3</sup>Dies gilt nicht, soweit es sich um einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft handelt.

(2) <sup>1</sup>Eine Beteiligung an einem gemeinsam betriebenen Gewerbebetrieb ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (BFH-Urteil vom 27.7.1988, BStBl 1989 II S. 134). <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Einheitswerts für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind nur Schulden und Lasten abzuziehen, die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. <sup>3</sup>Schulden und Lasten, bei denen weder ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zum Geschäftsbetrieb noch zum übrigen Vermögen der Körperschaft festgestellt werden kann, sind anteilmäßig zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Sie

sind deshalb im Verhältnis des Werts des steuerpflichtigen Aktivvermögens zum Wert des steuerfreien Aktivvermögens vom jeweiligen Veranlagungszeitpunkt aufzuteilen, wenn nicht der eine oder andere Teil hier von untergeordneter Bedeutung ist.

Zu § 99 BewG

### 36. Betriebsgrundstücke

(1) <sup>1</sup>Abweichend von der ertragsteuerlichen Regelung (vgl. Abschnitt 14 EStR) gilt ein Grundstück in vollem Umfang als Betriebsgrundstück, wenn es zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Gewerbebetrieb dient. <sup>2</sup>Anderenfalls gehört das ganze Grundstück zum Grundvermögen.

(2) <sup>1</sup>Grundstücke des Ehegatten des Betriebsinhabers, die dem Gewerbebetrieb zu mehr als der Hälfte ihres Werts dienen, sind Betriebsgrundstücke. <sup>2</sup>§ 26 BewG ist insoweit anwendbar. <sup>3</sup>Dies gilt auch für den Grundbesitz des Ehegatten des Gesellschafters einer Personengesellschaft.

(3) <sup>1</sup>Nach § 99 Abs. 2 Satz 3 BewG rechnet ein mehreren Personen gehörendes Grundstück, das losgelöst von dem Gewerbebetrieb Grundvermögen wäre, stets zum Grundvermögen, ohne Rücksicht darauf, in welchem Umfang es einem Gewerbebetrieb der Beteiligten dient. <sup>2</sup>Diese Vorschrift bezieht sich auf den Fall, daß das im Gesamthands- oder Bruchteilseigentum stehende Grundstück ganz oder teilweise dem Betrieb nur eines der Beteiligten dient. <sup>3</sup>Dient das Grundstück zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Gewerbebetrieb einer aus der Gesamtheit der Grundstückseigentümer bestehenden Gesellschaft, so ist es in jedem Fall Betriebsvermögen. <sup>4</sup>Das gleiche gilt, wenn das Grundstück nur einer oder einigen an der Gesellschaft beteiligten Personen gehört, ohne daß fremde Personen an dem Grundstück beteiligt sind.

**B e i s p i e l e :**

- A. A, B und C sind zu je  $\frac{1}{3}$  Miteigentümer eines Grundstücks. B betreibt als Einzelunternehmer auf diesem Grundstück einen Gewerbebetrieb. A und C sind nicht an dem Gewerbebetrieb beteiligt; sie haben ihren Grundstücksanteil an B verpachtet. Das Grundstück gehört zum Grundvermögen, und zwar zu je  $\frac{1}{3}$  Anteil des Einheitswerts dem A, B und C.
- B. A, B und C betreiben eine offene Handelsgesellschaft auf einem Grundstück, das A und B zu je  $\frac{1}{2}$  gehört. Das Grundstück ist Betriebsvermögen der offenen Handelsgesellschaft, weil es der Gesellschaft dient und im ausschließlichen Eigentum von Gesellschaftern steht.
- C. A, B und C sind zu je  $\frac{1}{3}$  Miteigentümer eines Grundstücks. A und B betreiben auf diesem Grundstück eine offene Handelsgesellschaft. Das Grundstück gehört nicht zum Betriebsvermögen der offenen Handelsgesellschaft, sondern zum Grundvermögen des A, B und C zu je  $\frac{1}{3}$  des Einheitswerts; denn das Grundstück steht, obwohl es dem Betrieb der Gesellschaft dient, nicht im alleinigen Eigentum eines Gesellschafters bzw. mehrerer oder aller Gesellschafter.

(4) Grundstücke und Grundstücksanteile, die den in § 97 Abs. 1 BewG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehören, sind stets Betriebsgrundstücke.

**B e i s p i e l :**

A, B und OHG C (bestehend aus den Gesellschaftern X und Y) sind zu je  $\frac{1}{3}$  Miteigentümer eines Grundstücks. Die Anteile von A und B gehören zum Grundvermögen. Der Anteil der OHG C ist stets Betriebsvermögen, gleichgültig, ob das Grundstück dem Betrieb der OHG dient oder nicht.

(5) Wirtschaftsgüter, die als unselbständige Bestandteile oder Zubehör im Einheitswert des Grundstücks erfasst sind (§ 68 BewG), können ungeachtet ihrer ertragsteuerlichen Behandlung nicht als bewegliche Wirtschaftsgüter angesetzt werden.

(6) <sup>1</sup>Bei der Feststellung des Einheitswerts eines Grundstücks ist nach § 19 Abs. 3 Nr. 1 BewG auch darüber zu entscheiden, ob das Grundstück Betriebsgrundstück ist und zu welchem Gewerbebetrieb es gehört (BFH-Urteile vom 24.10.1958, BStBl 1959 III S. 2, und vom 10.12.1986, BStBl 1987 II S. 292). <sup>2</sup>Ist im Einheitswertbescheid für das Grundstück eine Feststellung als Betriebsgrundstück unterlassen worden, kann dies für die Zurechnung zum Gewerbebetrieb unschädlich sein, wenn die wirtschaftliche Zugehörigkeit offensichtlich und auch unter den Beteiligten unstreitig ist. <sup>3</sup>In derartigen Fällen ist die Art des Grundstücks durch Ergänzungsbescheid (§ 179 Abs. 3 AO) festzustellen.

### 37. Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Betriebsgrundstücken

(1) <sup>1</sup>Zum Grundvermögen gehören nicht Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG). <sup>2</sup>Zu den Betriebsvorrichtungen gehören alle Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird. <sup>3</sup>Das gleiche gilt auch für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Betriebsgrundstücken (§ 99 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 BewG).

(2) <sup>1</sup>Die Entscheidung darüber, ob die auf dem Grundstück vorhandenen Anlagen als zum Grundstück gehörig oder als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind, wird bei der Feststellung des Einheitswerts des Grundstücks getroffen. <sup>2</sup>Bei der Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Gebäuden ist vom Gebäudebegriff auszugehen. <sup>3</sup>Für die Feststellung im Einzelfall sind die Anweisungen in den

gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder betreffend die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 31.3.1992 (BStBl I S. 342) maßgebend.

Zu § 101 BewG

38. Nicht zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter

(1) <sup>1</sup>Nach dem Vermögensteuergesetz sind die Wirtschaftsgüter befreit, die nach § 2 Abs. 3 VStG außer Ansatz bleiben. <sup>2</sup>Soweit Betriebsvermögen in unterschiedlichem Ausmaß zur Gewerbesteuer und zu anderen einheitswertabhängigen Steuern heranzuziehen ist, ist § 19 Abs. 2 Satz 2 BewG zu beachten.

(2) Nach anderen Gesetzen als dem Vermögensteuergesetz sind von der Vermögensteuer insbesondere die folgenden Wirtschaftsgüter befreit:

1. die Anlagen der steuerbegünstigten Wasserkraftwerke während der Bauzeit (§ 5 Satz 1 der Verordnung über die steuerliche Begünstigung von Wasserkraftwerken in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 610-6-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, die zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 14.12.1984, BGBl I S. 1493, BStBl I S. 659, geändert worden ist). Vom Betriebsbeginn an ermäßigt sich die Vermögensteuer für die Dauer von 20 Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge. Vgl. RdF-Erlaß vom 26.10.1944, S. 2506 - 105 III (RStBl S. 658). Die begünstigten Anlagen sind ab Inbetriebnahme ebenso wie die mit ihnen zusammenhängenden Schulden bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nur mit 50 v.H. ihres Wertes anzusetzen (BFH-Urteil vom 14.11.1969, BStBl 1970 II S. 397). Die Steuerbegünstigung ist durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985 vom 14.12.1984 auf die Anlagen ausgedehnt worden, deren Baubeginn in die Zeit bis 31.12.1990 fällt. Sie erstreckt sich auch auf das Betriebskapital, das für die Errichtung und

den Betrieb der Wasserkraftwerke erforderlich ist, sofern mit deren Bau am Bewertungsstichtag bereits begonnen worden ist (BFH-Urteil vom 12.2.1971, BStBl II S. 389);

2. Beträge, die sich nach § 4 Abs. 4 des Wirtschaftssicherstellungsgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 3.10.1968 (BGBl. I S. 1069, BStBl I S. 1152), das zuletzt durch Gesetz vom 14.12.1976 (BGBl. I S. 3341, BStBl I S. 694) geändert worden ist, ergeben;
3. Beträge, die sich nach § 4 Abs. 4 des Verkehrssicherstellungsgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 8.10.1968 (BGBl. I S. 1082, BStBl I S. 1165), das zuletzt durch Artikel 65 der Verordnung vom 26.2.1993 (BGBl. I S. 278) geändert worden ist, ergeben;
4. Beträge, die sich nach § 6 Abs. 6 des Ernährungssicherstellungsgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 27.8.1990 (BGBl. I S. 1802), das durch Artikel 43 der Verordnung vom 26.2.1993 (BGBl. I S. 278) geändert worden ist, ergeben;
5. Wirtschaftsgüter, deren Befreiung sich aus den §§ 8, 12 und 40 des Schutzbaugesetzes vom 9.9.1965 (BGBl. I S. 1232, BStBl I S. 543), das zuletzt durch Artikel 30 der Verordnung vom 26.2.1993 (BGBl. I S. 278) geändert worden ist, ergibt;
6. die Anteile an der Aktionsgemeinschaft Deutsche Steinkohlenreviere GmbH nach § 2 Abs. 3 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei der Stilllegung von Steinkohlenbergwerken vom 11.4.1967 (BGBl. I S. 403, BStBl I S. 204), das zuletzt durch Gesetz vom 30.11.1978 (BGBl. I S. 1849, BStBl I S. 479) geändert worden ist;
7. die Wirtschaftsgüter, deren Befreiung sich aus einer Regelung ergibt, die mit einem ausländischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen worden ist.

(3) Ein Doppelbesteuerungsabkommen, das sich auf die Vermögensteuer erstreckt, ist auch dann anzuwenden, wenn der ausländische Staat keine Vermögensteuer erhebt.

(4) <sup>1</sup>Wegen der Befreiung von Wirtschaftsgütern im Beitrittsgebiet vgl. Abschnitt 85.

(5) <sup>1</sup>Kunstgegenstände und Handschriften, die nicht zur Veräußerung bestimmt sind und deren Eigentümer gegenüber der von der Landesregierung bestimmten Stelle für mindestens fünf Jahre unwiderruflich seine Bereitschaft erklärt, sie für öffentliche Ausstellungen bestimmter Träger unentgeltlich zur Verfügung zu stellen, gehören an den in diesen Zeitraum fallenden Stichtagen nicht zum Betriebsvermögen.

(6) Wegen der Nichtabzugsfähigkeit von Schulden, die mit steuerfreien Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, vgl. Abschnitt 41 Abs. 7.

#### Zu § 102 BewG

#### 39. Schachtelvergünstigung für Beteiligungen an inländischen Gesellschaften

(1) <sup>1</sup>Die Schachtelvergünstigung nach § 102 Abs. 1 BewG ist auch zu gewähren, wenn die Untergesellschaft von der Vermögensteuer befreit ist (BFH-Urteil vom 11.12.1964, BStBl 1965 III S. 82), nach dem Abschlußzeitpunkt untergegangen ist (BFH-Urteil vom 23.7.1965, BStBl III S. 636) oder nach dem Abschlußzeitpunkt umgewandelt worden ist. <sup>2</sup>Ist nach § 2 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 6.9.1976 (BGBl. I S. 2641, BStBl I S. 476), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom ..... (BGBl. I S. ..., BStBl I S. ...) geändert worden ist, das Vermögen einer Tochtergesellschaft auf einen vor dem Abschlußzeitpunkt der Muttergesellschaft liegenden Zeitpunkt auf die Mutterge-

sellschaft übergegangen, ist auf die dem Umwandlungsstichtag folgenden Bewertungsstichtage das Betriebsvermögen der Muttergesellschaft unter Einschluß des Vermögens der umgewandelten Tochtergesellschaft zu erfassen.

(2) <sup>1</sup>Die Frist von 12 Monaten gilt auch bei der Neugründung von Kapitalgesellschaften. <sup>2</sup>Sie beginnt frühestens mit dem Zeitpunkt, in dem im Gesellschaftsvertrag die Entstehung der Kapitalgesellschaft festgelegt ist und die Beteiligungsverhältnisse geregelt sind (BFH-Urteil vom 18.7.1969, BStBl II S. 677). <sup>3</sup>Sie gilt auch in den Fällen, in denen aus dem Unternehmen einer Kapitalgesellschaft eine Betriebsabteilung ausgegliedert und ihr Vermögen im Wege einer Sachgründung in eine neugegründete Kapitalgesellschaft eingebracht wird (BFH-Urteil vom 18.7.1969, BStBl II S. 678).

<sup>4</sup>Dies gilt nicht, falls auf die Einbringung § 23 Abs. 5 UmwStG anzuwenden ist. <sup>5</sup>Erhöht sich innerhalb eines Wirtschaftsjahres die Schachtelbeteiligung einer Obergesellschaft dadurch, daß sie als Ersterwerberin Aktien oder Anteile an der Untergesellschaft übernimmt, die diese auf Grund einer Kapitalerhöhung ausgibt, kann die Schachtelvergünstigung auch für die erworbenen neuen Aktien und Anteile an der Untergesellschaft ohne Rücksicht auf die zeitliche Voraussetzung insoweit gewährt werden, als die erworbenen neuen Aktien oder Anteile den Vomhundertsatz nicht übersteigen, mit dem die Obergesellschaft zu Beginn des dem Feststellungszeitpunkt vorangegangenen Wirtschaftsjahrs am Kapital der Untergesellschaft beteiligt war. <sup>6</sup>Die Einlage auf eine noch nicht durchgeführte Kapitalerhöhung stellt keine Beteiligung dar; die Schachtelvergünstigung kann dafür nicht gewährt werden. <sup>7</sup>Für eine auf den Beginn eines Wirtschaftsjahrs erworbene Schachtelbeteiligung erhält der Erwerber bei einem 12 Monate dauernden Wirtschaftsjahr die Schachtelvergünstigung bereits für den nächstfolgenden Abschlußzeitpunkt. <sup>8</sup>Wird auf das Ende eines Wirtschaftsjahrs eine Schachtelbeteiligung veräußert, wird sie für diesen Zeitpunkt noch dem Veräußerer zugerechnet.

(3) <sup>1</sup>Die Gleichstellung der atypischen stillen Gesellschaft mit einer Personengesellschaft führt bei einer GmbH & Still nicht zur Versagung der Schachtelvergünstigung. <sup>2</sup>Dem atypischen stillen Gesellschafter kann aber nur dann ein Anteil an der Schachtelvergünstigung gewährt werden, wenn er von der Rechtsform her zu dem Kreis der Begünstigten im Sinne des § 102 BewG gehört. <sup>3</sup>Die übrigen Voraussetzungen, insbesondere die Beteiligungsgrenze und die 12-Monats-Frist, müssen nur bei der beteiligten Kapitalgesellschaft erfüllt sein. <sup>4</sup>Ist für den dem atypischen stillen Gesellschafter zuzurechnenden Anteil an der Schachtelgesellschaft keine Vergünstigung nach § 102 BewG zu gewähren, erhöht sich der für die atypische stille Gesellschaft festzustellende Einheitswert um diesen Betrag. <sup>5</sup>Dieser Betrag ist bei der Aufteilung des Einheitswert dem atypischen stillen Gesellschafter vorweg zuzurechnen.

(4) Die Zurechnung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen führt nicht zur Versagung der Schachtelvergünstigung im Sinne des § 102 BewG.

#### 40. Schachtelvergünstigung für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften

(1) <sup>1</sup>Nach § 102 Abs. 2 Satz 1 BewG wird die Schachtelvergünstigung auf Antrag gewährt, wenn ein dort genanntes inländisches Steuersubjekt (Muttergesellschaft) zu mindestens einem Zehntel am Nennkapital einer ausländischen Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) unmittelbar beteiligt ist. <sup>2</sup>§ 102 Abs. 2 BewG ist auch bei einer Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft anzuwenden, die in einem Staat ansässig ist, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, wenn die Beteiligung nicht bereits nach dem Abkommen von den deutschen Steuern auf das Vermögen befreit ist.

(2) <sup>1</sup>Voraussetzung für die Gewährung der Schachtelvergünstigung ist, daß die Muttergesellschaft am maßgebenden Abschlußzeitpunkt seit mindestens 12 Monaten ununterbrochen mindestens zu einem Zehntel an der ausländischen Tochtergesellschaft unmittelbar beteiligt ist. <sup>2</sup>Wegen der Anwendung der Fristenregelung in Sonderfällen wird auf Abschnitt 39 Abs. 2 verwiesen, der entsprechend anzuwenden ist.

(3) <sup>1</sup>Nach § 102 Abs. 2 Satz 2 BewG kommt auf Antrag eine partielle Schachtelvergünstigung wegen der mittelbaren Beteiligung der Muttergesellschaft an einer aktiv tätigen Enkelgesellschaft in Betracht. <sup>2</sup>Nach dieser Vorschrift gehört der Teil der unmittelbaren Beteiligung an der Tochtergesellschaft nicht zum Betriebsvermögen, der der mittelbaren Beteiligung an der Enkelgesellschaft entspricht.

(4) <sup>1</sup>Unter einer Enkelgesellschaft ist eine ausländische Kapitalgesellschaft zu verstehen, an der die Muttergesellschaft über eine ausländische Tochtergesellschaft mindestens zu einem Zehntel mittelbar beteiligt ist. <sup>2</sup>Wegen der Berechnung der Beteiligungsgrenze und der Voraussetzung der aktiven Tätigkeit der Enkelgesellschaft wird auf Abschnitt 76 Abs. 19 und 20 KStR verwiesen. <sup>3</sup>Die mittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft und die unmittelbare Beteiligung der Tochtergesellschaft müssen am maßgebenden Abschlußzeitpunkt seit mindestens 12 Monaten ununterbrochen bestanden haben. <sup>4</sup>Bei Erhöhung der Beteiligung im Zusammenhang mit Kapitalerhöhungen gilt Absatz 2 entsprechend. <sup>5</sup>Unmittelbar und mittelbar gehaltene Beteiligungen dürfen nicht zusammengerechnet werden.

(5) <sup>1</sup>Begünstigt ist der Teil des Werts der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft, der dem Verhältnis des Werts der Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Enkelgesellschaft zum gesamten Wert des Betriebsvermögens der Tochtergesellschaft entspricht. <sup>2</sup>Der Wert der Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Enkelgesellschaft abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten wird dem Gesamtwert des

Betriebsvermögens der Tochtergesellschaft gegenübergestellt.<sup>3</sup> Entsprechend dem Verhältnis, das sich dabei ergibt, bleibt ein Teil des Werts des Anteils der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft außer Ansatz.<sup>4</sup> Für die Bewertung der Wirtschaftsgüter der Tochtergesellschaft sind die Vorschriften des Bewertungsgesetzes entsprechend anzuwenden.

#### B e i s p i e l :

Der Wert der Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Enkelgesellschaft abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten beträgt 100. Der gesamte Wert des Betriebsvermögens der Tochtergesellschaft beläuft sich auf 400. Das Verhältnis dieser beiden Werte beträgt 1 : 4. Ist der Wert der Beteiligung, die die Muttergesellschaft hält, 200, so bleiben nach dem Verhältnis  $1 : 4 = 50$  außer Ansatz.

(6) <sup>1</sup>Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer steuerfreien Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft stehen, können nicht abgezogen werden (§ 103 Abs. 1 BewG). <sup>2</sup>Dies gilt nicht für die Rücklage nach dem Entwicklungsländer-Steuergesetz (BFH-Urteil vom 13.1.1988, BStBl II S. 571). <sup>3</sup>Erfasst die Schachtelvergünstigung, die für eine mittelbare Beteiligung an einer Enkelgesellschaft gewährt wird, nur einen Teil der Beteiligung an der Tochtergesellschaft, kann auch nur ein entsprechender Teil der mit der Beteiligung an der Tochtergesellschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten vom Abzug ausgeschlossen bleiben.

(7) <sup>1</sup>Für die Ausübung des Antragsrechts gelten die allgemeinen Grundsätze, die für Erklärungen des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren anzuwenden sind, wenn von bestimmten in den Steuergesetzen vorgesehenen Wahlmöglichkeiten Gebrauch gemacht werden kann. <sup>2</sup>Der Antrag kann bei mehreren Tochter-/Enkelgesellschaften in einem Staat auf einzelne Tochter-/Enkelgesellschaften beschränkt werden. <sup>3</sup>Bei dem Antrag handelt es sich um einen solchen

des sachlichen Steuerrechts, der als tatsächliches Vorbringen zu werten ist (BFH-Urteil vom 3.5.1957, BStBl III S. 227). <sup>4</sup>Ein erstmals im Revisionsverfahren gestellter Antrag kann daher nicht mehr berücksichtigt werden (§ 118 Abs. 2 FGO).

Zu § 103 BewG

41. Schulden und sonstige Abzüge bei Gewinnermittlung  
nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG

(1) Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, sind die Schulden und sonstigen passiven Ansätze dem Grunde (Bestandsidentität) und der Höhe (Bewertungsidentität) nach mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen (§ 95 Abs. 1 und § 109 Abs. 1 BewG).

(2) Wegen des Abzugs von Schulden in wirtschaftlichem Zusammenhang mit betrieblich genutzten Grundstücken oder Grundstücksteilen vgl. Abschnitt 43.

(3) Die in der Steuerbilanz ausgewiesenen Rückstellungen sind in die Vermögensaufstellung zu übernehmen.

(4) <sup>1</sup>Rücklagen sind nur insoweit abzugsfähig, als ihr Abzug bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. <sup>2</sup>Nicht abzugsfähig sind deshalb z.B. die in den Handelsbilanzen gebildeten gesetzlichen (§ 150 AktG) oder vertraglichen (§ 29 GmbHG, § 20 GenG) oder sog. freien Rücklagen, z.B. Gewinnrücklagen, Erneuerungsrücklagen. <sup>3</sup>Derartige Rücklagen können in der Steuerbilanz nicht gewinnmindernd gebildet werden. <sup>4</sup>Ebenso sind nicht abzugsfähig in der Steuerbilanz gewinnmindernd gebildete Rücklagen für Ersatzbeschaffung, Rücklagen nach § 6 b EStG, Rücklagen für Preissteigerung, Rücklagen nach §§ 1 und 3 des Auslandsinvestitionsgesetzes vom 18.8.1969 (BGBl. I S. 1211,

BStBl I S. 477), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 25.7.1988 (BGBl. I S. 1093, BStBl I S. 224) geändert worden ist, Rücklagen nach § 52 Abs. 8 EStG, Rücklagen nach § 31 Abs. 3 BerlinFG i.d.F. der Bekanntmachung vom 2.2.1990 (BGBl. I S. 173, BStBl I S. 83), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 25.2.1992 (BGBl. I S. 297, BStBl I S. 146) geändert worden ist, und Rücklagen nach §§ 1 und 2 des DDR-Investitionsgesetzes vom 26.6.1990 (BGBl. I S. 1143, BStBl I S. 311), geändert durch Anlage I Kapitel IV Sachgebiet B Abschnitt II Nr. 22 des Einigungsvertrags vom 31.8.1990 in Verbindung mit Artikel 1 des Gesetzes vom 23.9.1990 (BGBl. 1990 II S. 885, BStBl I S. 654).<sup>5</sup> Kraft ausdrücklicher Vorschrift ist jedoch abzugsfähig der Rücklagebetrag, der sich nach dem Entwicklungsländer-Steuergesetz vom 21.5.1979 (BGBl. I S. 564, BStBl I S. 294), zuletzt geändert durch Artikel 34 des Gesetzes vom 22.12.1981 (BGBl. I S. 1523, BStBl 1982 I S. 235), ergibt.

(5) Ausgleichsposten, die Rücklagencharakter haben (vgl. BMF-Schreiben vom 12.2.1990, BStBl I S. 72), sind ebenfalls nicht abzugsfähig.

(6) Die in der Steuerbilanz ausgewiesenen passiven Wertberichtigungsposten sind zu berücksichtigen.

(7) <sup>1</sup>Schulden, die mit Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die nach § 101 BewG nicht zum Betriebsvermögen gehören (vgl. Abschnitt 38), können nicht berücksichtigt werden.

<sup>2</sup>Abschnitt 74 Abs. 2 ist sinngemäß anzuwenden.

(8) <sup>1</sup>In wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer inländischen Schachtelbeteiligung (§ 102 Abs. 1 BewG) stehende Schulden können abgezogen werden, soweit sie den Wert der Schachtelbeteiligung übersteigen (sog. Schuldenüberhang). <sup>2</sup>Bei der Berechnung des Schuldenüberhangs kann die Schachtelbeteiligung nur dann mit einem unter dem Kaufpreis liegenden Wert angesetzt werden, wenn die

wirtschaftliche Entwicklung der Schachtelgesellschaft dies rechtfertigt.<sup>3</sup> Der nach den Abschnitten 4 bis 16 ermittelte Wert kann einen Schuldenüberhang nicht begründen (BFH-Urteil vom 18.5.1988, BStBl II S. 822).

(9) <sup>1</sup>Weist ein beherrschender Gesellschafter in seiner Steuerbilanz Gewinnansprüche gegen die von ihm beherrschte Gesellschaft aus, kann nach § 103 Abs. 2 BewG die (Unter-) Gesellschaft einen Schuldposten in entsprechender Höhe, höchstens in Höhe der Nettodividende (Auszahlungsbetrag zuzüglich Kapitalertragsteuer, ohne anrechenbare Körperschaftsteuer) abziehen.<sup>2</sup> Damit soll eine Doppelbelastung vermieden werden, soweit die beherrschte Gesellschaft in ihrer eigenen Steuerbilanz mangels Gewinnverwendungsbeschlusses noch keine entsprechende Verbindlichkeit ansetzen kann.<sup>3</sup> Eine beherrschte Gesellschaft liegt vor, wenn der Gesellschafter das Beteiligungsunternehmen tatsächlich beherrscht und in der Lage ist, in ihm seinen Willen durchzusetzen (vgl. Abschnitt 137 Abs. 5 Nr. 2 Satz 4 EStR).

#### 42. Schulden und sonstige Abzüge bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen (§ 96 BewG)

(1) Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, sind Schulden und sonstige Abzüge nach den folgenden Grundsätzen anzusetzen.

(2) <sup>1</sup>Schulden und sonstige Abzüge sind nur zu berücksichtigen, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des Betriebsvermögens stehen.<sup>2</sup> Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das Betriebsvermögen betreffen (BFH-Urteil vom 18.12.1990, BStBl 1991 II S. 911).<sup>3</sup> Eine Schuld ist nur abzugsfähig, wenn sie am Bewertungsstichtag bestanden hat.<sup>4</sup> Sie muß entstanden, darf aber noch nicht erloschen sein.<sup>5</sup> Abzuziehen sind neben den auflösend

bedingten auch die aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten (§ 98 a Satz 2 BewG). <sup>6</sup>Die Fälligkeit der Schuld ist nicht Voraussetzung für ihre Abzugsfähigkeit. <sup>7</sup>Schulden sind abzuziehen, wenn zu ihrer Erfüllung nicht nur eine rechtliche Verpflichtung besteht, sondern auch ernstlich damit gerechnet werden muß, daß der Gläubiger Erfüllung verlangt. <sup>8</sup>Sie müssen eine wirtschaftliche Belastung darstellen (BFH-Urteil vom 11.4.1975, BStBl II S. 657). <sup>9</sup>Von anderen Unternehmern nach dem Bewertungsstichtag in Rechnung gestellte Umsatzsteuer stellt eine wirtschaftliche Last nur dar, soweit sie nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann (BFH-Urteil vom 8.10.1982, BStBl 1983 II S. 168). <sup>10</sup>Gleiches gilt, wenn vom empfangenden Unternehmer nach dem Bewertungsstichtag eine Gut-schrift mit gesondertem Steuerausweis erteilt wird (BFH-Urteil vom 22.10.1982, BStBl 1983 II S. 127). <sup>11</sup>Schulden, die zwar formell rechtsgültig übernommen sind, aber am Stichtag keine ernstzunehmende Belastung bedeuten, sind nicht als abzugsfähig anzuerkennen. <sup>12</sup>Dies ist besonders bei Darlehensschulden und anderen Verbindlichkeiten innerhalb des Kreises naher Verwandter zu prüfen (vgl. BMF-Schreiben vom 1.12.1992, BStBl I S. 729).

(3) <sup>1</sup>Eine Darlehensschuld, die zur Errichtung eines Geschäfts aufgenommen wird und zu deren Sicherung auf einem Privatgrundstück eine Hypothek bestellt ist, wird wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem Betriebsvermögen als Schuld abgezogen. <sup>2</sup>Wegen der Zuordnung einer Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen vgl. BMF-Schreiben vom 27.7.1987, BStBl I S. 508. <sup>3</sup>Durch die Verpfändung eines Wirtschaftsguts allein wird noch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Schuld und dem verpfändeten Wirtschaftsgut begründet. <sup>4</sup>Das gilt auch für die Belastung eines Grundstücks mit einem Grundpfandrecht. <sup>5</sup>An dem erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang fehlt es ebenso bei außerbetrieblich begründeten Verpflichtungen.

(4) Ungewisse Verbindlichkeiten können abgezogen werden, soweit sie am Bewertungsstichtag eine wirtschaftliche Belastung darstellen.

(5) Wegen des Abzugs von Schulden, die mit Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die nach § 101 BewG nicht zum Betriebsvermögen gehören vgl. Abschnitt 41 Abs. 7.

(6) <sup>1</sup>Die Verpflichtung des Unternehmers aufgrund einer typischen stillen Beteiligung ist eine besonders geartete Schuld, die grundsätzlich mit dem Nennwert der Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters anzusetzen ist (BFH-Urteil vom 2.2.1973, BStBl II S. 472). <sup>2</sup>Wegen der Behandlung des jährlichen Gewinnanteils vgl. Absatz 7.

(7) <sup>1</sup>Verpflichtungen zur Zahlung von Tantiemen, Gewinnbeteiligungen und anderen Schulden, deren Höhe von dem Ergebnis des Geschäftsjahres des Unternehmens abhängt, können abgezogen werden, wenn ernsthaft mit der Inanspruchnahme des Unternehmens zu rechnen ist. <sup>2</sup>Der 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. <sup>3</sup>Dies gilt regelmäßig für den Anspruch des typischen stillen Gesellschafters auf seinen jährlichen Gewinnanteil.

(8) Verbindlichkeiten für Warenrückvergütungen und Kaufpreiserückvergütungen können abgezogen werden, sobald das maßgebende Geschäftsjahr abgelaufen ist und die Verpflichtung vertraglich festgelegt ist (BFH-Urteil vom 14.12.1988, BStBl 1989 II S. 186).

(9) <sup>1</sup>Sachleistungsansprüche und Sachleistungsverpflichtungen sind bereits ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anzusetzen. <sup>2</sup>Ihr Wert entspricht dem Wert des Gegenstandes, auf den die Leistung gerichtet ist. <sup>3</sup>Bei Geschäften, die auf die Übertragung von Grundbesitz gerichtet sind, kommt eine Bewertung der Ansprüche und Verpflichtungen mit dem Einheitswert nicht in Betracht (BFH-Urteile vom 10.4.1991, BStBl II S. 620, und vom 26.6.1991, BStBl II

S. 749). <sup>4</sup>Solange noch von keiner Vertragspartei mit der Erfüllung des Vertrags begonnen worden ist, brauchen aus Vereinfachungsgründen die gegenseitigen Rechte und Pflichten bewertungsrechtlich nicht berücksichtigt zu werden.

(10) <sup>1</sup>Steuerschulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, können abgezogen werden. <sup>2</sup>Dies können vor allem Umsatzsteuer-, Gewerbesteuer- und Grundsteuerschulden sein. <sup>3</sup>Dagegen sind die außerbetrieblichen Steuerschulden (Einkommensteuer-, Vermögensteuer-, Erbschaftsteuerschulden) beim Betriebsvermögen nicht abzugsfähig; sie können aber unter den Voraussetzungen des § 118 Abs. 1 Nr. 1 BewG bei der Ermittlung des Gesamtvermögens abgezogen werden (vgl. Abschnitt 80). <sup>4</sup>Das gilt auch insoweit, als sich die Einkommensteuer auf Betriebsgewinne, die Vermögensteuer und Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen beziehen. <sup>5</sup>Abschnitt 80 Abs. 2 bis 5 ist entsprechend anzuwenden.

#### 43. Schulden im Zusammenhang mit Grundstücken

(1) <sup>1</sup>Abweichend von der Regelung in Abschnitt 14 EStR gehört ein Grundstück, das zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Gewerbebetrieb dient, nach § 99 Abs. 2 Satz 1 BewG ganz zum Betriebsvermögen. <sup>2</sup>Schulden, die mit diesem Grundstück in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind abzuziehen, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören:

#### **B e i s p i e l e :**

- A. Ein Steuerpflichtiger, der den Gewinn nach § 5 EStG ermittelt, hat 1992 ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude erworben. In einem Teil des Gebäudes unterhält er einen Gewerbebetrieb, den übrigen Teil des Gebäudes nutzt er zu eigenen Wohnzwecken. Von den Anschaffungskosten für das Gebäude von 1.000.000 DM sind 600.000 DM entsprechend der gewerblichen Nutzung aktiviert. Die

Anschaffungskosten wurden mit 800.000 DM durch mehrere Hypotheken finanziert; entsprechend der gewerblichen Nutzung sind 60 v.H. der Schulden = 480.000 DM in der Steuerbilanz passiviert. Das Grundstück ist Betriebsgrundstück im Sinne des § 99 Abs. 2 Satz 1 BewG. In der Vermögensaufstellung ist es mit dem Einheitswert von 200.000 DM zuzüglich Zuschlag gemäß § 121 a BewG von 40 v.H. = 80.000 DM, insgesamt 280.000 DM, angesetzt.

Als Schulden sind nur die in der Steuerbilanz angesetzten Hypotheken von 480.000 DM in die Vermögensaufstellung zu übernehmen, der Restbetrag von 320.000 DM ist erst bei der Ermittlung des Gesamtvermögens nach § 118 Abs. 1 BewG abzuziehen.

- B. Sachverhalt wie im Beispiel A, jedoch dient das Grundstück nur zu 40 v.H. dem Gewerbebetrieb. Die Hypothek ist ebenfalls nur zu 40 v.H. (= 320.000 DM) in der Steuerbilanz angesetzt. Das Grundstück ist bewertungsrechtlich kein Betriebsgrundstück und deshalb in die Vermögensaufstellung nicht aufgenommen.

Bei den Schuldposten sind die in der Steuerbilanz angesetzten 320.000 DM nicht zu übernehmen, weil sie nicht mit dem bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen als Ganzem oder Teilen davon in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die Schulden von insgesamt 800.000 DM sind bei der Ermittlung des Gesamtvermögens nach § 118 Abs. 1 BewG abzuziehen.

- C. Ein Steuerpflichtiger, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, hat 1992 ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude erworben. Der Kaufpreis wurde mit einer Hypothek in Höhe von 300.000 DM finanziert. In einem Teil des Gebäudes unterhält er einen Gewerbebetrieb, der andere Teil des Gebäudes dient eigenen Wohnzwecken. Von den Aufwendungen für das Grundstück entfallen 60 v.H. auf den Grundstücksteil, der eigenen gewerblichen Zwecken dient. Das Grundstück dient zu mehr als der Hälfte seines Werts dem Gewerbebetrieb, es ist deshalb nach

§ 99 Abs. 2 Satz 1 BewG Betriebsgrundstück und in der Vermögensaufstellung mit seinem Einheitswert zuzüglich Zuschlag nach § 121 a BewG von insgesamt 140.000 DM angesetzt.

Als Schulden sind in der Vermögensaufstellung 60 v.H. der Hypothek = 180.000 DM anzusetzen. Der Restbetrag der Hypothek von 120.000 DM ist bei der Ermittlung des Gesamtvermögens zu berücksichtigen.

(2) <sup>1</sup>Grundbesitz, bei dem der eine Teil einem Gewerbebetrieb, der andere Teil einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft des Eigentümers dient, ist bei der Einheitsbewertung aufzuteilen. <sup>2</sup>Der gewerblich genutzte Teil des Grundbesitzes gilt als Teil des Gewerbebetriebs, der andere Teil gehört zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. <sup>3</sup>Beim Ansatz der Schulden ist der ertragsteuerlichen Behandlung zu folgen.

(3) <sup>1</sup>Gehören zum Betriebsvermögen Grundstücke oder Grundstücksanteile, die dem Betriebsinhaber von seinem Ehegatten überlassen worden sind, sind die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden bei der Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens nicht abzugsfähig. <sup>2</sup>Nach § 118 Abs. 1 Nr. 1 BewG können sie bei der Ermittlung des Gesamtvermögens abgezogen werden. <sup>3</sup>Entsprechend ist zu verfahren, wenn Grundstücke oder Grundstücksanteile von einem Ehegatten eines Gesellschafters der Personengesellschaft überlassen werden.

Zu § 104 BewG

#### 44. Verpflichtungen aus Pensionszusagen bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen

(1) <sup>1</sup>Voraussetzung für den Abzug von Pensionsverpflichtungen ist, daß die Pensionsanwartschaft auf einer rechtsverbindlichen Pen-

sionsverpflichtung beruht. <sup>2</sup>Dies ist nach den Anweisungen in Abschnitt 41 Abs. 1 bis 7 EStR zu beurteilen. <sup>3</sup>Verbindlichkeiten aus Maßnahmen der Zukunftssicherung für den Arbeitnehmerehegatten sind abzugsfähig, soweit sie auch bei der Einkommensteuer berücksichtigt werden. <sup>4</sup>Sind die aus einem Gruppenversicherungsvertrag herzuleitenden Versicherungsansprüche dem Versicherungsnehmer (Arbeitgeber) zuzuordnen, ist das Versorgungsverhältnis gegenüber dem Arbeitnehmer des Versicherungsnehmers im Rahmen des § 104 BewG zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 8.2.1989, BStBl II S. 399). <sup>5</sup>Die Berechnung der Höhe der abzugsfähigen Verpflichtungen erfolgt nach gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder.

(2) Die von den Berufsgenossenschaften zu leistenden Unfallrenten führen weder dazu, daß ein Unternehmer die anteilige kapitalisierte Rentenlast als Schuld abziehen kann, noch dazu, daß die kapitalisierte Beitragsverpflichtung abzugsfähig ist (BFH-Urteil vom 14.5.1971, BStBl II S. 583).

#### Zu § 106 BewG

#### 45. Bewertungsstichtag

(1) <sup>1</sup>Für Betriebe, deren Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, sind die Verhältnisse am Abschlußtag, dem 31. Dezember, maßgebend. <sup>2</sup>Für Betriebe mit abweichendem Wirtschaftsjahr (vgl. § 4 a Abs. 1 Nr. 2 EStG) kann auf Antrag der Schluß des Wirtschaftsjahrs zugrunde gelegt werden, das dem Feststellungszeitpunkt vorangeht. <sup>3</sup>Für den Antrag ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. <sup>4</sup>Der Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahrs nach § 4 a Abs. 1 Nr. 2 EStG kann in der Regel gleichzeitig auch als Antrag nach § 106 Abs. 3 BewG angesehen werden. <sup>5</sup>Der Abschlußzeitpunkt gilt in den angeführten Fällen sowohl für den Bestand als auch für die Bewertung. <sup>6</sup>Ausnahmen gelten für Betriebsgrundstücke, Wertpapiere, GmbH-Anteile und Beteiligungen an Personengesellschaften. <sup>7</sup>Vgl. hierzu § 106 Abs. 5 BewG.

(2) <sup>1</sup> Stimmt der Abschlußzeitpunkt einer Personengesellschaft mit dem Abschlußzeitpunkt der Gesellschafter nicht überein, ist trotzdem beim einzelnen Gesellschafter die Beteiligung an der Personengesellschaft mit dem zum Abschlußzeitpunkt festgestellten Wert anzusetzen. <sup>2</sup> Dabei ist es ohne Bedeutung, welcher der beiden Abschlußzeitpunkte früher liegt.

**B e i s p i e l e :**

A. Eine AG, die mit dem Kalenderjahr abschließt, ist als Kommanditistin an einer KG beteiligt, die am 30. Juni abschließt. Die Beteiligung ist bei der Feststellung des Einheitswerts der AG zum 1.1.1993 mit dem festgestellten Anteil des Einheitswerts der KG anzusetzen, dessen Feststellung der Abschluß der KG vom 30.6.1992 zugrunde liegt.

B. Bilanzstichtag eines Vollkaufmanns ist der 30. April. Der Kaufmann ist an einer Personengesellschaft beteiligt, deren Abschlußzeitpunkt der 30. September ist. Die in seiner Bilanz ausgewiesene Beteiligung ist bei der Ermittlung des Einheitswerts auf den 1.1.1993 (Abschlußtag 30.4.1992) mit dem Anteil am Einheitswert der Personengesellschaft anzusetzen, dessen Feststellung der Abschluß auf den 30.9.1992 zugrunde liegt.

(3) Für die personelle Zusammensetzung einer Personengesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr sind stets die Verhältnisse im Feststellungszeitpunkt maßgebend.

(4) <sup>1</sup> Für einen auf den 1. Januar neu gegründeten Betrieb ist das Betriebsvermögen vom Feststellungszeitpunkt zugrunde zu legen. <sup>2</sup> Wird ein Betrieb, für den ein abweichendes Wirtschaftsjahr gilt, auf den Beginn des Wirtschaftsjahrs neu gegründet, ist das Betriebsvermögen vom Zeitpunkt des Beginns zugrunde zu legen (BFH-Urteil vom 5.12.1971, BStBl II S. 388).

Zu § 107 BewG

**46. Ausgleich von Vermögensänderungen  
nach dem Abschlußzeitpunkt**

(1) <sup>1</sup>§ 107 BewG gilt für die Fälle, in denen der Einheitswertfeststellung nach § 106 Abs. 3 BewG ein vom Feststellungszeitpunkt abweichender Abschlußzeitpunkt zugrunde gelegt worden ist. <sup>2</sup>Soweit der Ausgleich von Vermögensänderungen das Betriebsvermögen berührt, ist er bereits im Feststellungsverfahren des Einheitswerts des Betriebsvermögens vorzunehmen. <sup>3</sup>Sind nach Abschnitt 32 Abs. 2 Wirtschaftsgüter einem Gesellschafter einer Personengesellschaft vorab zuzurechnen, erfolgt der Ausgleich von Vermögensänderungen im Rahmen der Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens.

(2) <sup>1</sup>Der Begriff "übriges Vermögen" im Sinne des § 107 Nr. 2 BewG deckt sich nicht mit dem des "sonstigen Vermögens" des § 110 Abs. 1 BewG. <sup>2</sup>Auch anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen oder Vermögen, das aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht zum Betriebsvermögen gehört, kann übriges Vermögen des Steuerpflichtigen sein.

(3) <sup>1</sup>§ 107 Nr. 1 BewG behandelt den Ausgleich von Vermögensänderungen bei den Betriebsgrundstücken.

**B e i s p i e l e :**

A. Ein Vollkaufmann mit Abschlußtag vom 31. März hat am 10.10.1992 ein Betriebsgrundstück mit einem Einheitswert von 60.000 DM für 400.000 DM veräußert. Der Kaufpreis ist in das Betriebsvermögen geflossen. Das vor dem Feststellungszeitpunkt vom 1.1.1993 ausgeschiedene Grundstück wird im Einheitswert des Gewerbebetriebs nicht mehr erfaßt. Dafür ist der Gegenwert von 400.000 DM bei der Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens anzusetzen. Fließt dagegen der Gegenwert in das übrige Vermögen des

Kaufmanns, ist der Gegenwert von 400.000 DM bei der Feststellung des Einheitswerts des Gewerbebetriebs nicht zu erfassen; denn für den Bestand des übrigen Vermögens ist der 1.1.1993 maßgebend.

- B. Ein Vollkaufmann mit Abschlußtag vom 30. September hat am 15.11.1992 ein Grundstück mit einem Einheitswert von 60.000 DM für 400.000 DM mit Betriebsmitteln erworben. Das Grundstück ist Betriebsgrundstück. Es ist bei der Feststellung des Einheitswerts des Gewerbebetriebs auf den 1.1.1993 mit seinem Einheitswert von 60.000 DM zuzüglich dem Zuschlag von 40 v.H. nach § 121 a BewG anzusetzen. Die zum Kauf aufgewendeten Betriebsmittel sind aber noch im Betriebsvermögen vom 30.9.1992 enthalten. Zum Ausgleich ist deshalb bei der Feststellung des Einheitswerts des Gewerbebetriebs der Kaufpreis von 400.000 DM abzuziehen. Ein Ausgleich kommt nicht in Betracht, wenn der Kaufpreis dem übrigen Vermögen entnommen worden ist.

<sup>2</sup>Der Ausgleich ist auch dann vorzunehmen, wenn das Grundstück mit Hilfe eines Kredits oder durch Übernahme von Schulden erworben wird. <sup>3</sup>Aufwendungen auf Betriebsgrundstücke, z.B. für Anbauten, Aufstockungen, die aus Mitteln des Betriebs zwischen dem Abschlußzeitpunkt und dem Feststellungszeitpunkt gemacht worden sind, sind vom Betriebsvermögen abzuziehen (§ 107 Nr. 1 Buchstabe b Satz 2 BewG). <sup>4</sup>Der Abzug ist davon abhängig, daß die Aufwendungen zu einer Fortschreibung des Einheitswerts des Grundstücks geführt haben oder bei Ermittlung des besonderen Einheitswerts nach § 91 Abs. 2 BewG berücksichtigt worden sind (BFH-Urteil vom 28.4.1972, BStBl II S. 520).

(4) <sup>1</sup>§ 107 Nr. 2 Buchstaben a und b BewG behandelt den Ausgleich von Vermögensänderungen bei anderen Wirtschaftsgütern.

## B e i s p i e l e :

A. Ein Vollkaufmann mit Abschlußtag vom 31. Oktober veräußert im November 1992 einen zum Betriebsvermögen gehörenden Kraftwagen für 20.000 DM. Den Gegenwert läßt er seinem privaten Sparkonto gutschreiben. Bei Feststellung des Einheitswerts des Gewerbebetriebs auf den 1.1.1993 ist der Kraftwagen noch mit seinem Buchwert zu erfassen. Das sonstige Vermögen ist dagegen um den Betrag von 20.000 DM zu kürzen. Das gleiche würde auch gelten, wenn der Kaufmann dem Betrieb 20.000 DM bar entnommen und den Betrag auf ein privates Sparkonto eingezahlt hätte.

<sup>2</sup>Sind zwischen dem Abschlußzeitpunkt und dem Feststellungszeitpunkt entnommene Beträge zur Bestreitung des Lebensunterhalts oder zum Erwerb von nicht der Vermögensteuer unterliegenden Wirtschaftsgütern verwendet worden, so findet ein Ausgleich nach § 107 Nr. 2 Buchstabe a BewG nicht statt (BFH-Urteil vom 6.5.1970, BStBl II S. 637). <sup>3</sup>Wird dem Betriebsvermögen Geld entnommen, um damit persönliche (Steuer-)Schulden zu tilgen, ist ein Ausgleich nach § 107 Nr. 2 Buchstabe a BewG vorzunehmen (BFH-Urteil vom 2.10.1991, BStBl 1992 II S. 228).

B. Ein Vollkaufmann mit Abschlußtag vom 31. Oktober führt im November 1992 aus seinem privaten Bankguthaben 5.000 DM dem Betrieb zu. Dieser Betrag ist noch dem sonstigen Vermögen vom 1.1.1993 hinzuzurechnen.

C. Ein Kaufmann ist an den offenen Handelsgesellschaften A und B beteiligt. Die OHG A macht ihre jährlichen Abschlüsse auf den 31. März und die OHG B auf den 30. September. Der Kaufmann entnimmt der OHG B zwischen dem 31. März und dem 30. September Beträge und bringt sie in die OHG A ein. Die Vermögensänderung tritt bei der OHG A als Gewerbebetrieb im Sinne des § 107 Nr. 2 Buchstabe b BewG nach dem Abschlußzeitpunkt ein. Die Beteiligung an der OHG B dagegen ist als "übriges Vermögen" anzusehen.

Der entnommene Betrag ist im Einheitswert des Betriebsvermögens der OHG B als dem übrigen Vermögen zu erfassen. Der Einheitswert des Betriebsvermögens der OHG A bleibt unverändert.

(5) <sup>1</sup>§ 107 Nr. 2 Buchstabe c BewG enthält eine Ausnahme von der Regelung in § 107 Nr. 2 Buchstaben a und b BewG, wenn mit einem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut Grundbesitz erworben worden ist oder Aufwendungen auf Grundbesitz gemacht worden sind. <sup>2</sup>Bei dem nach den Verhältnissen am Abschlußzeitpunkt festzustellenden Einheitswert des Gewerbebetriebs ist das Betriebsvermögen um den Wert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts zu kürzen.

B e i s p i e l :

Ein Vollkaufmann mit Abschlußtag vom 31. August entnimmt am 5.10.1992 seinem Gewerbebetrieb 400.000 DM und erwirbt damit noch vor dem 1.1.1993 ein Einfamilienhaus mit einem Einheitswert von 60.000 DM. Der Betrag von 400.000 DM ist von dem nach dem Stand vom 31.8.1992 ermittelten Wert des Betriebsvermögens abzuziehen, weil das Einfamilienhaus kein Betriebsgrundstück ist.

(6) <sup>1</sup>§ 107 BewG ist nur bei Verschiebungen zwischen dem Abschlußzeitpunkt und dem Feststellungszeitpunkt des Einheitswerts des Gewerbebetriebs, nicht aber bei Verschiebungen in der Zeit zwischen diesem Feststellungszeitpunkt und einem späteren Veranlagungszeitpunkt der Vermögensteuer, z.B. bei einer Neuveranlagung der Vermögensteuer, anzuwenden. <sup>2</sup>Erfolgt auf einen Neuveranlagungszeitpunkt der Vermögensteuer keine Wertfortschreibung, sind die Verschiebungen in der Zeit zwischen dem Neuveranlagungszeitpunkt und dem unmittelbar vorangegangenen Abschlußzeitpunkt zu berücksichtigen.

B e i s p i e l :

Abschlußtag ist der 30. Juni. Auf den 1.1.1993 ist nach den Verhältnissen vom 30.6.1992 der Einheitswert festgestellt worden. Auf den 1.1.1994 ist eine Wertfortschreibung nicht durchzuführen, aber

die Vermögensteuer neu zu veranlagern. Der Betriebsinhaber entnimmt in der Zeit vom 1.7.1992 bis 31.12.1992 dem Betrieb 70.000 DM Bargeld, das er auf ein Sparkonto legt. In der Zeit vom 1.7.1993 bis 31.12.1993 entnimmt er dem Betrieb weitere 100.000 DM. Die dem Betrieb entnommenen 70.000 DM sind bei der Vermögensteuerveranlagung auf den 1.1.1993 nach § 107 Nr. 2 Buchstabe a BewG nicht als Bargeld anzusetzen. Bei der Neuveranlagung auf den 1.1.1994 sind diese 70.000 DM als sonstiges Vermögen anzusetzen; jedoch werden die 100.000 DM so behandelt, als wenn sie noch zum Gewerbebetrieb gehörten. Sie sind somit beim sonstigen Vermögen nicht zu erfassen.

Zu § 109 BewG

**47. Bewertungsgrundsätze bei Gewinnermittlung**  
**nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG**

Bei Steuerpflichtigen mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG sind anzusetzen:

1. Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG mit dem nach § 121 a bzw. § 133 BewG erhöhten Einheitswert;
2. Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG, d.h. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, mit dem Einheitswert bzw. dem Ersatzwirtschaftswert (vgl. § 125 BewG);
3. Beteiligungen an Personengesellschaften mit dem Anteil am Einheitswert, vgl. Abschnitt 52;
4. notierte Wertpapiere mit dem Kurswert, vgl. Abschnitt 3;
5. notierte Zero-Bonds mit dem Kurswert, vgl. Abschnitt 58 Abs. 1;

6. Investmentzertifikate und Anteile an offenen Immobilienfonds mit dem Rücknahmepreis, vgl. Abschnitt 3 Abs. 7;
7. nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert, vgl. Abschnitt 4 bis 16;
8. Erbbauzinsansprüche und -verpflichtungen mit dem Kapitalwert, vgl. § 109 Abs. 4 BewG;
9. ausländisches Sachvermögen mit dem gemeinen Wert, vgl. Abschnitt 24;
10. alle anderen Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen passiven Ansätze mit den Steuerbilanzwerten (Bewertungsidentität).

#### 48. Bewertungsgrundsätze bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen

Bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen sind anzusetzen:

1. Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG mit dem nach § 121 a bzw. § 133 BewG erhöhten Einheitswert;
2. Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG, d.h. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, mit dem Einheitswert bzw. dem Ersatzwirtschaftswert (vgl. § 125 BewG);
3. andere Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens einschließlich der Bodenschätze mit den ertragsteuerlichen Werten (Bewertungsidentität), vgl. Abschnitte 50 und 51;
4. Beteiligungen an Personengesellschaften mit dem Anteil am Einheitswert, vgl. Abschnitt 52;

5. notierte Wertpapiere mit dem Kurswert, vgl. Abschnitt 3;
6. notierte Zero-Bonds mit dem Kurswert, vgl. Abschnitt 58 Abs. 1;
7. Investmentzertifikate und Anteile an offenen Immobilienfonds mit dem Rücknahmepreis, vgl. Abschnitt 3 Abs. 7;
8. nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert, vgl. Abschnitt 4 bis 16;
9. Erbbauzinsansprüche und -verpflichtungen mit dem Kapitalwert, vgl. § 109 Abs. 4 BewG;
10. Vorratsvermögen mit dem Teilwert, vgl. Abschnitt 53;
11. Kapitalforderungen, soweit es sich nicht um notierte Wertpapiere handelt, und Kapitalschulden mit dem Wert nach § 12 BewG, vgl. Abschnitt 54;
12. Ansprüche und Verpflichtungen auf wiederkehrende Nutzungen und Leistungen mit dem Kapitalwert, vgl. Abschnitt 54 Abs. 4;
13. Pensionsverpflichtungen mit dem Wert nach § 104 BewG, vgl. Abschnitt 44;
14. Sachleistungsansprüche und -verpflichtungen mit dem Teilwert;
15. ausländische Zahlungsmittel mit dem Umrechnungskurs vom Stichtag;
16. ausländisches Sachvermögen mit dem gemeinen Wert, vgl. Abschnitt 24;
17. alle anderen Wirtschaftsgüter und Schulden mit dem Teilwert.

#### 49. Maßgebende Werte für Betriebsgrundstücke

<sup>1</sup>Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG, die nicht im Beitrittsgebiet belegen sind, werden mit 140 v.H. der maßgebenden Einheitswerte angesetzt (§ 121 a BewG). <sup>2</sup>Betriebsgrundstücke im Zustand der Bebauung werden ebenfalls mit 140 v.H. der besonderen Einheitswerte (§ 91 Abs. 2 BewG) angesetzt. <sup>3</sup>Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG sind mit den maßgebenden Einheitswerten ohne Zuschlag anzusetzen.

#### 50. Abnutzbares Anlagevermögen

<sup>1</sup>Bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen sind Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens, ausgenommen Betriebsgrundstücke, mit den ertragsteuerlichen Werten anzusetzen, die insbesondere in einem Anlageverzeichnis ausgewiesen sind. <sup>2</sup>Der ertragsteuerliche Wert gilt auch bei Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen, Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Zuschüsse oder Zulagen wie auch bei der Übertragung von stillen Reserven. <sup>3</sup>Vollständig abgeschriebene Wirtschaftsgüter sind nicht zu bewerten.

#### 51. Bodenschätze

<sup>1</sup>Die Einheitswerte für Mineralgewinnungsrechte sind ab dem 1. Januar 1993 nicht mehr anzuwenden. <sup>2</sup>Bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen sind Bodenschätze mit dem Wert anzusetzen, mit dem sie im Anlageverzeichnis gesondert ausgewiesen sind.

## 52. Anteile an Personengesellschaften

(1) Beteiligungen an Personengesellschaften sind mit dem dafür nach § 19 Abs. 3 Nr. 2 BewG festgestellten Anteil am Einheitswert anzusetzen.

(2) Ist der Einheitswert für die Personengesellschaft und damit auch der Wert für den Anteil fortgeschrieben worden, so führt dies zu einer Fortschreibung des Einheitswerts für den Gewerbebetrieb, wenn durch den Ansatz des neuen für den Anteil festgestellten Werts, sei es allein oder zusammen mit anderen Vermögensänderungen, auch bei dem Gewerbebetrieb die Wertgrenzen des § 22 Abs. 1 Nr. 2 BewG überschritten worden sind.

(3) Hinsichtlich der Fälle, in denen der Abschlußzeitpunkt der Personengesellschaft mit dem Abschlußzeitpunkt des Gesellschafters nicht übereinstimmt, wird auf Abschnitt 45 Abs. 2 und 3 hingewiesen.

## 53. Vorratsvermögen

<sup>1</sup>Bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen ist das Vorratsvermögen mit dem Teilwert zu bewerten. <sup>2</sup>Dieser deckt sich in der Regel mit den Wiederbeschaffungskosten oder Wiederherstellungskosten für Wirtschaftsgüter gleicher Art und Güte am Bewertungsstichtag. <sup>3</sup>Bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sind die Wiederbeschaffungskosten regelmäßig aus den Tagespreisen vom Stichtag abzuleiten. <sup>4</sup>Der Teilwert für Erzeugnisbestände ist entsprechend Abschnitt 33 EStR zu ermitteln.

## 54. Kapitalforderungen und Schulden sowie sonstige Abzüge

(1) <sup>1</sup>Zu den Kapitalforderungen, soweit es sich nicht um notierte Wertpapiere handelt, und Kapitalschulden gehören alle auf Geld

gerichteten Forderungen, darunter auch Darlehensforderungen und -schulden nach § 7 c EStG a.F. oder den §§ 16 und 17 BerlinFG.

<sup>2</sup>Sie sind bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen mit dem Wert nach § 12 BewG zu bewerten, vgl. Abschnitte 17 und 18. <sup>3</sup>Die Umsatzsteuer kann, soweit die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert werden, bei der Bewertung von Kundenforderungen wertmindernd berücksichtigt werden.

(2) <sup>1</sup>Forderungen und Schulden, deren Leistung entweder in ausländischer Währung ausbedungen ist oder wahlweise in deutscher oder ausländischer Währung erfüllt werden kann, sind nach dem Umrechnungskurs vom Stichtag in Deutsche Mark umzurechnen. <sup>2</sup>Eine Zusammenstellung der maßgeblichen Umrechnungskurse wird jeweils auf den 31. Dezember eines Kalenderjahres im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

(3) Bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen richtet sich die Behandlung von Ansprüchen und Verpflichtungen aus Direktversicherungsverträgen nach den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.3.1976 (BStBl I S. 135).

(4) Bei nichtbilanzierenden Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen sind abweichend von Abschnitt 20 Abs. 7 Satz 1 auch aufschiebend bedingte Rentenverpflichtungen zu berücksichtigen.

#### B e i s p i e l :

Bezieht eine Person eine Rente auf Lebenszeit und ist festgelegt, daß der Ehegatte nur im Fall des Längerlebens eine Rente erhält, ist diese weitere Rente zwar aufschiebend bedingt, aber nach § 98 a Satz 2 BewG zu berücksichtigen.

|                     |          |                  |         |
|---------------------|----------|------------------|---------|
| Alter des Ehemannes | 58 Jahre | (Vervielfältiger | 10,255) |
| Alter der Ehefrau   | 50 Jahre | (Vervielfältiger | 13,583) |

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| Rentenanspruch des Ehemannes | 20.000 DM |
|------------------------------|-----------|

|                                                       |           |
|-------------------------------------------------------|-----------|
| Rentenanspruch der Ehefrau nach dem Tod des Ehemannes | 15.000 DM |
|-------------------------------------------------------|-----------|

Es ist zu rechnen:

|            |                      |            |
|------------|----------------------|------------|
| a) Ehemann | 20.000 DM x 10,255 = | 205.100 DM |
|------------|----------------------|------------|

|            |                                         |                  |
|------------|-----------------------------------------|------------------|
| b) Ehefrau | 15.000 DM x (13,583 - 10,255 =) 3,328 = | <u>49.920 DM</u> |
|------------|-----------------------------------------|------------------|

|             |  |            |
|-------------|--|------------|
| Kapitalwert |  | 255.020 DM |
|             |  | =====      |

Zu § 109 a BewG

### 55. Berichtigung oder Änderung von Steuerbilanzwerten

<sup>1</sup>Nach den §§ 95 und 109 BewG sind die Steuerbilanzwerte dem Grunde und der Höhe nach grundsätzlich zu übernehmen. <sup>2</sup>Eine Abweichung in der Vermögensaufstellung ist außerhalb der bewertungsrechtlichen Sondervorschriften nicht zulässig (vgl. Abschnitte 47 und 48).

<sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn die Steuerbilanzwerte unzutreffend sind.

<sup>4</sup>Wird die Steuerbilanz geändert oder berichtigt und wirkt sich die Änderung oder Berichtigung auf die Höhe des Einheitswerts aus, ist der Einheitswertbescheid von Amts wegen zu ändern, wenn die Änderung für die Besteuerung von Bedeutung ist (§ 19 Abs. 4 BewG).

#### IV. Sonstiges Vermögen, Gesamtvermögen und Inlandsvermögen

Zu § 110 BewG

##### 56. Kapitalforderungen

(1) <sup>1</sup>Ansprüche, die vertraglich festgelegt sind und nur der Höhe nach vom Geschäftsergebnis abhängen, sind als Forderung anzusetzen, sobald das maßgebende Geschäftsjahr abgelaufen ist. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn die Höhe des Anspruchs am Stichtag noch nicht endgültig feststeht, etwa weil der dafür maßgebende Gewinn oder Umsatz des Geschäftsjahrs noch ermittelt werden muß (BFH-Urteil vom 26.6.1970, BStBl II S. 735). <sup>3</sup>In Betracht kommen u.a. Gewinnansprüche (Tantiemen, Dividenden) und Ansprüche auf Waren- oder Kaufpreiserückvergütungen.

(2) <sup>1</sup>Ansprüche, deren Höhe von dem Ergebnis des Geschäftsjahrs abhängen, sind aufschiebend bedingt, wenn ihre Gewährung im freien Ermessen des Unternehmens liegt und der Beschluß über die Gewährung erst nach dem Stichtag gefaßt wird. <sup>2</sup>Aufschiebend bedingte Ansprüche sind nach § 4 BewG nicht zu erfassen, vgl. Abschnitt 2.

(3) <sup>1</sup>Ein Aufgeld (Agio) ist neben dem Nennbetrag der Kapitalforderung anzusetzen. <sup>2</sup>Ein bei der Auszahlung eines Darlehens einbehaltenes Abgeld (Disagio) ist regelmäßig als laufzeitabhängige Zinsvorauszahlung anzusehen. <sup>3</sup>Es ist anzusetzen, soweit es am Stichtag durch die bisherige Kapitalnutzung noch nicht verbraucht ist.

##### 57. Bundesschatzbriefe, Finanzierungsschätze und Sparbriefe

(1) Bundesschatzbriefe, Finanzierungsschätze und die von den Kreditinstituten ausgegebenen Sparbriefe sind, soweit sie zum sonstigen Vermögen gehören, Kapitalforderungen im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

(2) <sup>1</sup>Bundesschatzbriefe A sind mit ihrem Nennwert anzusetzen. <sup>2</sup>Das gleiche gilt auch für Bundesschatzbriefe B innerhalb der Sperrfrist für die Rückzahlung. <sup>3</sup>Nach Ablauf der Sperrfrist sind sie mit ihrem Rückzahlungswert anzusetzen.

(3) Finanzierungsschätze des Bundes sind im ersten Laufzeitjahr mit dem Emissionskurs und im zweiten Laufzeitjahr mit dem Nennwert abzüglich der Hälfte des gesamten Zinsertrags anzusetzen.

(4) <sup>1</sup>Abgezinste Sparbriefe sind mit dem Rückzahlungswert anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Rückzahlungswert nicht bekannt, kann er aus Vereinfachungsgründen in der Weise ermittelt werden, daß vom Nennwert der Betrag abgezogen wird, der bei zeitlich gleichmäßiger Verteilung des Unterschiedsbetrags zwischen Kaufpreis und Nennwert auf die Restlaufzeit des Sparbriefs entfällt. <sup>3</sup>Wegen der Erfassung von Zinsen vgl. Abschnitt 60 Abs. 3.

#### 58. Zero-Bonds

(1) <sup>1</sup>Zero-Bonds gehören zu den Kapitalforderungen. <sup>2</sup>Börsennotierte Zero-Bonds sind mit dem niedrigsten am Stichtag für sie im amtlichen Handel notierten Kurs anzusetzen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 BewG). <sup>3</sup>Liegt am Stichtag keine Kursnotierung vor, ist der letzte innerhalb von 30 Tagen vor dem Stichtag im amtlichen Handel notierte Kurs maßgebend.

(2) <sup>1</sup>Nichtnotierte Zero-Bonds sind in Anlehnung an die Kursnotierungen von in Ausstattung und Laufzeit vergleichbaren Anleihen zu bewerten. <sup>2</sup>Können für nichtnotierte Zero-Bonds keine Vergleichskurse festgestellt werden, berechnet sich ihr Wert aus dem Ausgabebetrag zuzüglich der bis zum Stichtag aufgelaufenen Zinsen

(Rückzahlungswert); Abschnitt 60 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.<sup>3</sup> Er ist nach folgender Formel zu ermitteln:

$$\text{Rückzahlungswert} = \text{Ausgabebetrag} \times \left(1 + \frac{E}{100}\right)^n$$

E = Emissionsrendite

n = Laufzeit in Jahren vom Emissionszeitpunkt bis zum Bewertungsstichtag

B e i s p i e l :

Ausgabebetrag zum 1.4.1988

31 524 DM

Emissionsrendite:

8 v.H.

Laufzeit vom Emissionszeitpunkt bis

zum Bewertungsstichtag 1.1.1993 in Jahren:

4

$$\text{Rückzahlungswert} = 31\,524 \text{ DM} \times \left(1 + \frac{8}{100}\right)^4$$

$$= 31\,524 \text{ DM} \times 1,3605 =$$

42 888 DM.

<sup>4</sup> Beträgt die Emissionsrendite mehr als 10 v.H. und ist die Einlösung des Zero-Bonds am Bewertungsstichtag für mindestens 4 Jahre ausgeschlossen, ist bei der Berechnung des Rückzahlungswerts ein Renditekurs zugrunde zu legen, der sich nach dem im Bewertungszeitpunkt bestehenden Kapitalmarktzinssatz für vergleichbare Anleihen bestimmt.

(3) Börsennotierte und nicht börsennotierte Zero-Bonds, die beim Anleiheschuldner als Schuld bei der Ermittlung des Werts des Gesamtvermögens abzuziehen sind, sind mit dem Rückzahlungswert (vgl. Absatz 2) zu bewerten.

### 59. Steuererstattungsansprüche und Steuervergütungsansprüche

<sup>1</sup>Steuererstattungsansprüche und Steuervergütungsansprüche sind, soweit sie nicht zum Betriebsvermögen gehören, als sonstiges Vermögen zu erfassen. <sup>2</sup>Ein Anspruch auf Erstattung laufend veranlagter Steuern entsteht mit dem Ablauf des für die Festsetzung der Steuer maßgebenden Steuerabschnitts. <sup>3</sup>Dies gilt auch bei Steuererstattungsansprüchen infolge Anrechnung von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer, wenn der entsprechende Gewinnverteilungsbeschuß vor dem Stichtag gefaßt worden ist. <sup>4</sup>Führt eine Außenprüfung nachträglich für einen bestimmten Steuerabschnitt zu einer Steuererstattung, so ist der Erstattungsanspruch ebenfalls schon an allen Stichtagen anzusetzen, die zwischen dem Ablauf dieses Steuerabschnitts und der Auszahlung oder Verrechnung der Steuer liegen. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt auch in anderen Fällen, in denen es rückwirkend zu einer Steuererstattung kommt. <sup>6</sup>In den Fällen des Verlustrücktrags nach § 10 d EStG sind Steuererstattungsansprüche an Stichtagen vor dem Veranlagungszeitraum, in dem der rücktragsfähige Verlust entstanden ist, nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 17.7.1981, BStBl 1982 II S. 54). <sup>7</sup>Erstattungsansprüche, die der Vollverzinsung unterliegen (§ 233 a AO), sind mit dem Nennwert anzusetzen. <sup>8</sup>Ansprüche aus nicht laufend veranlagten Steuern, z.B. Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer, sind gegebenenfalls abzuzinsen.

### 60. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen

(1) <sup>1</sup>Zahlungen, die regelmäßig wiederkehren, z.B. Zinsen und Gehälter, und die kurz vor dem Stichtag geleistet worden sind, sind unabhängig davon, ob sie für einen vergangenen oder künftigen Zeitraum bestimmt sind, als Vermögen am Stichtag zu erfassen. <sup>2</sup>Sie gehören zu den Zahlungsmitteln und laufenden Guthaben im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 2 BewG. <sup>3</sup>Ist eine Zahlung dem Empfänger gutgeschrieben worden, ist es nicht erforderlich, daß dieser am Stichtag bereits Kenntnis von der Gutschrift gehabt hat.

(2) <sup>1</sup>Eine am Stichtag noch nicht geleistete Zahlung ist als Forderung zu erfassen, wenn die Zahlung entweder am Stichtag fällig gewesen ist, oder wenn sie für einen Zeitraum geschuldet wird, der spätestens am Stichtag geendet hat. <sup>2</sup>Sie ist als laufendes Guthaben im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 2 BewG zu behandeln.

(3) Der Anspruch auf Wertpapierzinsen ist, auch wenn die Voraussetzungen des Absatz 2 vorliegen, nicht zu erfassen, wenn er sich wie z.B. bei Wertpapieren mit variabler Verzinsung bereits im Kurs der Wertpapiere niedergeschlagen hat.

#### 61. Einlage des typischen stillen Gesellschafters

(1) <sup>1</sup>Die Einlage eines typischen stillen Gesellschafters ist eine Kapitalforderung im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 1 BewG. <sup>2</sup>Sie ist grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen. <sup>3</sup>Ist die Kündbarkeit der Einlage am Bewertungsstichtag für längere Zeit ausgeschlossen und liegt der Durchschnittsertrag über 10 v.H., ist der Nennwert der Vermögenseinlage um den fünffachen Unterschiedsbetrag zwischen dem Durchschnittsertrag und der Verzinsung von 10 v.H. zu erhöhen. <sup>4</sup>Bei einem Durchschnittsertrag unter 4 v.H. der Vermögenseinlage ist, soweit die Kündbarkeit der Einlage am Bewertungsstichtag für längere Zeit ausgeschlossen ist, der Nennwert um den fünffachen Unterschiedsbetrag zwischen 4 v.H. und dem Durchschnittsertrag zu mindern. <sup>5</sup>Der Durchschnittsertrag ist möglichst aus den Gewinnanteilen der 3 letzten Jahre vor dem Bewertungsstichtag herzuleiten. <sup>6</sup>Ein Abschlag wegen Unwägbarkeiten kommt dabei nicht in Betracht. <sup>7</sup>Die Kündbarkeit ist für längere Zeit ausgeschlossen, wenn das Gesellschaftsverhältnis am maßgebenden Veranlagungsstichtag noch mehr als 5 Jahre währen wird.

**B e i s p i e l :**

|                          |                                              |             |
|--------------------------|----------------------------------------------|-------------|
| Nennwert der Einlage     | 40.000 DM                                    |             |
| Durchschnittsertrag      | 7.000 DM                                     |             |
| "Verzinsung" der Einlage | $\frac{7.000 \text{ DM}}{40.000 \text{ DM}}$ | = 17,5 v.H. |

Wert der stillen Beteiligung:

$$100 \text{ v.H.} + 5 \times (17,5 - 10) \text{ v.H.} = 137,5 \text{ v.H.}$$

Bezogen auf den Nennwert der Einlage:

$$137,5 \text{ v.H. von } 40.000 \text{ DM} = 55.000 \text{ DM.}$$

(2) Ist der typische stille Gesellschafter sowohl am Gewinn als auch am Verlust des Handelsgewerbes beteiligt und ist seine Vermögenseinlage durch in der Vergangenheit angefallene Verluste gemindert, ist der Wert der Einlage mit dem um die Verluste geminderten Nennwert anzusetzen; bei der Ermittlung des Durchschnittsertrags ist jedoch der Nennwert der Einlage als Bezugsgröße zugrunde zu legen.

(3) Der Wert eines partiarischen (gewinnabhängigen) Darlehens ist nach den Absätzen 1 und 2 zu ermitteln.

## **62. Sachleistungsansprüche**

<sup>1</sup>Sachleistungsansprüche gehören, ohne in § 110 Abs. 1 BewG aufgeführt zu sein, zum sonstigen Vermögen. <sup>2</sup>Sie sind mit dem gemeinen Wert des Gegenstands zu bewerten, auf dessen Leistung sie gerichtet sind. <sup>3</sup>Dies gilt insbesondere für Ansprüche auf Übertragung von Grundbesitz. <sup>4</sup>Eine Bewertung mit dem Einheitswert kommt nach den BFH-Urteilen vom 10.4.1991 (BStBl II S. 620) und vom 26.6.1991 (BStBl II S. 749) nur bei den Wirtschaftsgütern in Betracht, für die das Gesetz diese Bewertung vorschreibt. <sup>5</sup>Der Sachleistungsanspruch ist wie die Verpflichtung zur Gegenleistung gesondert anzusetzen und zu bewerten, auch wenn noch keine der Vertragsparteien

mit der Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen begonnen hat (BFH-Urteil vom 10.4.1991, a.a.O.).<sup>6</sup> Bei dem zur Sachleistung Verpflichteten ist der Anspruch auf Gegenleistung als Kapitalforderung beim sonstigen Vermögen und die Sachleistungsverpflichtung als Schuld bei der Ermittlung des Gesamtvermögens anzusetzen.<sup>7</sup> Sachleistungsanspruch und Sachleistungsverpflichtung sind bereits ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anzusetzen.

### 63. Renten und andere wiederkehrende Nutzungen und Leistungen

(1) <sup>1</sup>Rechte auf Renten oder andere wiederkehrende Nutzungen und Leistungen gehören zum sonstigen Vermögen; wegen der Bewertung vgl. Abschnitt 20. <sup>2</sup>Renten sind laufende Bezüge in Geld oder Geldeswert, auf die der Empfänger für eine gewisse Zeitdauer einen Anspruch hat, so daß die periodisch wiederkehrenden Bezüge auf einem einheitlichen Stammrecht (Rentenrecht) beruhen und dessen Früchte darstellen (BFH-Urteil vom 29.3.1962, BStBl III S. 304). <sup>3</sup>Hierher gehören auch Ansprüche auf laufende Leistungen aus einer bereits fälligen Rentenversicherung, auch wenn diese zwangsweise abgeschlossen worden ist. <sup>4</sup>Wegen der noch nicht fälligen Ansprüche dieser Art vgl. Abschnitt 65. <sup>5</sup>Ein bewertungsfähiges Rentenrecht ist auch vorhanden, wenn der Empfänger zwar keinen klagbaren bürgerlich-rechtlichen Anspruch auf die Leistungen hat, aber mit Sicherheit mit dem fortlaufenden Bezug der Leistungen rechnen kann (BFH-Urteil vom 9.9.1960, BStBl 1961 III S. 18).

(2) <sup>1</sup>Zu den Ansprüchen auf wiederkehrende Leistungen gehört auch das Recht auf den Erbbauzins. <sup>2</sup>Des weiteren gehört dazu der Anspruch eines nur obligatorisch Berechtigten gegen den Inhaber eines Gewerbebetriebs auf Leistung eines Anteils am jährlichen Reingewinn (Gewinnbeteiligung). <sup>3</sup>Wegen der Unterscheidung zwischen einer zum sonstigen Vermögen gehörenden Gewinnbeteiligung und den nicht zum sonstigen Vermögen gehörenden Ansprüchen auf Renten und ähnliche Bezüge, die mit Rücksicht auf ein früheres Arbeits- oder Dienstverhältnis gewährt werden, vgl. BFH-Urteil vom 11.2.1966

(BStBl III S. 307). <sup>4</sup>Zur Abgrenzung von Ansprüchen auf Kaufpreisen gegenüber Renten und Rechten auf wiederkehrende Leistungen vgl. BFH-Urteil vom 3.10.1969 (BStBl 1970 II S. 240).

(3) Holznutzungsrechte gehören beim Bezugsberechtigten zum sonstigen Vermögen.

#### 64. Erfindungen und Urheberrechte

(1) <sup>1</sup>Erfindungen und Urheberrechte bleiben beim Erfinder und Urheber steuerfrei. <sup>2</sup>Dies gilt auch für den Ehegatten und die Kinder, wenn die Erfindungen und Urheberrechte im Erbwege auf diese übergegangen sind. <sup>3</sup>Bei anderen Personen gehören Erfindungen und Urheberrechte unabhängig von der Art des Erwerbs zum sonstigen Vermögen. <sup>4</sup>Gleiches gilt für die Originale urheberrechtlich geschützter Werke. <sup>5</sup>Wegen der Vergünstigungen für Kunstgegenstände vgl. Abschnitt 69.

(2) <sup>1</sup>Erfindungen und Urheberrechte, die nach Absatz 1 zum sonstigen Vermögen gehören und in Lizenz vergeben oder in sonstiger Weise gegen Entgelt einem Dritten zur Ausnutzung überlassen sind, werden, wenn keine anderen geeigneten Unterlagen über ihren Wert zur Verfügung stehen, in der Weise bewertet, daß der Anspruch auf die in wiederkehrenden Zahlungen bestehende Gegenleistung kapitalisiert wird (BFH-Urteil vom 4.3.1966, BStBl III S. 348). <sup>2</sup>Dabei ist vom Reinertrag auszugehen. <sup>3</sup>Die Verwertungsaussichten eines Patents, Urheberrechts oder verwandten Schutzrechts können sich im Einzelfall stark unterscheiden. <sup>4</sup>Im allgemeinen kann von einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren ausgegangen werden. <sup>5</sup>Der Kapitalisierung ist der marktübliche Zinssatz zugrunde zu legen. <sup>6</sup>Dieser ist wegen der verschiedenen bei der Bewertung dieser immateriellen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigenden Unsicherheitsfaktoren um einen Risikozuschlag zu erhöhen. <sup>7</sup>Im allgemeinen ist es nicht zu beanstanden, wenn von einem Marktzins von 8 v.H. und einem Risikozuschlag von 50 v.H. ausgegangen wird, so

daß der Kapitalisierungszinsfuß 12 v.H. beträgt. <sup>8</sup>Die dem Abzinsungssatz von 12 v.H. entsprechenden, auf den Jahreswert anzuwendenden Vervielfacher betragen

| Laufzeit<br>in Jahren | Vervielfacher | Laufzeit<br>in Jahren | Vervielfacher |
|-----------------------|---------------|-----------------------|---------------|
| 1                     | 0,89          | 11                    | 5,94          |
| 2                     | 1,69          | 12                    | 6,19          |
| 3                     | 2,40          | 13                    | 6,42          |
| 4                     | 3,04          | 14                    | 6,63          |
| 5                     | 3,60          | 15                    | 6,81          |
| 6                     | 4,11          | 16                    | 6,97          |
| 7                     | 4,56          | 17                    | 7,12          |
| 8                     | 4,97          | 18                    | 7,25          |
| 9                     | 5,33          | 19                    | 7,37          |
| 10                    | 5,65          | 20                    | 7,47.         |

<sup>9</sup>Wegen weiterer Einzelheiten zur Bewertung von Erfindungen, Warenzeichen und technischem Spezialwissen (Know-how) vgl. die BFH-Urteile vom 13.2.1970 (BStBl II S. 369 und 373), vom 20.2.1970 (BStBl II S. 484), vom 20.3.1970 (BStBl II S. 636) und vom 23.11.1988 (BStBl 1989 II S. 82).

#### 65. Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen

(1) <sup>1</sup>Zum sonstigen Vermögen gehören noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens- und Kapitalversicherungen oder Rentenversicherungen.

<sup>2</sup>Wegen der Bewertung vgl. Abschnitt 19.

(2) <sup>1</sup>Nicht zum sonstigen Vermögen gehören Rentenversicherungen, die mit Rücksicht auf ein Arbeits- oder Dienstverhältnis abgeschlossen worden sind, sowie Rentenversicherungen, bei denen die Ansprüche erst fällig werden, wenn der Berechtigte das 60. Lebensjahr vollendet hat oder berufsunfähig ist. <sup>2</sup>Die Voraussetzungen einer Befreiung sind im Fall der Berufsunfähigkeit als erfüllt

anzusehen, wenn dem Berechtigten bei mindestens 50 v.H. Berufsunfähigkeit die vollen Leistungen (Beitragsbefreiung und Berufsunfähigkeitsrente) erbracht und bei einem geringeren Grad der Berufsunfähigkeit als 50 v.H. keine Leistungen gewährt werden.

(3) <sup>1</sup>Nicht zum sonstigen Vermögen gehört auch eine Rentenversicherung, die in eine Kapitalversicherung umgewandelt werden kann, bei der an Stelle der Rente die Auszahlung einer Kapitalabfindung beantragt werden kann oder für die unter bestimmten Voraussetzungen eine Prämienrückgewähr vorgesehen ist. <sup>2</sup>Steuerpflichtig dagegen sind Ansprüche aus einer kombinierten Lebens- und Rentenversicherung, z.B. eine Lebensversicherung mit Rente im Invaliditätsfall. <sup>3</sup>Berechtigter im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe b BewG ist in der Regel der Versicherungsnehmer; es kann aber auch eine andere Person sein. <sup>4</sup>Das Alter von 60 Jahren ist das früheste Alter, auf das der Versicherungsfall abgestellt sein darf.

(4) <sup>1</sup>Dem Grunde nach steuerpflichtige, noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen gehören nur insoweit zum sonstigen Vermögen, als ihr Wert 10.000 DM übersteigt. <sup>2</sup>Werden mehrere Steuerpflichtige zusammen veranlagt, ist der Freibetrag von 10.000 DM entsprechend zu vervielfachen.

(5) <sup>1</sup>Die Vergünstigungen in § 110 Abs. 1 Nr. 6 BewG gelten für Versicherungen bei ausländischen Versicherungsunternehmen nur dann, wenn dem ausländischen Versicherungsunternehmen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist. <sup>2</sup>Die dafür in Betracht kommenden Versicherungsunternehmen ergeben sich aus Anlage 5 der EStR.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten auch für fondsgebundene Lebensversicherungen.

**66. Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln  
eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft**

<sup>1</sup>Der Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln am Ende des Wirtschaftsjahrs ist dem Gesamtvermögen des Betriebsinhabers auch dann zuzurechnen, wenn dieser den Betrieb in der Zeit zwischen dem Ende des Wirtschaftsjahrs und dem Veranlagungszeitpunkt erworben hat.

<sup>2</sup>Hat der Pächter nach dem Pachtvertrag dem Eigentümer die Kosten für die Bestellung der bei Pachtbeginn vorhandenen stehenden Ernte zu erstatten und dafür seinerseits einen Anspruch auf Erstattung der Bestellungskosten für die beim Pachtschluß stehende Ernte, ist dieser Erstattungsanspruch während des Bestehens der Pacht nicht beim sonstigen Vermögen zu erfassen. <sup>3</sup>Hat der Pächter ein ordnungsmäßig bestelltes Pachtgut zurückzugeben, ohne daß er Ersatz für die Bestellungskosten verlangen kann, darf er diese Verpflichtung nicht als Schuld beim Gesamtvermögen abziehen.

**67. Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und  
Forstwirtschaft oder einem Gewerbebetrieb zu  
dienen bestimmt sind, aber einem derartigen Betrieb des  
Eigentümers nicht dienen**

(1) Wirtschaftsgüter, die z.B. ein Ehegatte dem anderen Ehegatten für Zwecke seines Gewerbebetriebs überläßt, sind als sonstiges Vermögen zu erfassen, soweit sie nicht nach § 111 Nr. 10 BewG steuerfrei bleiben.

(2) <sup>1</sup>Die Einheitswerte für Mineralgewinnungsrechte sind ab dem 1.1.1993 nicht mehr anzuwenden. <sup>2</sup>Zum sonstigen Vermögen gehören jedoch Bodenschätze, wenn für sie Absetzungen für Substanzverringering bei der Einkunftsermittlung vorzunehmen sind. <sup>3</sup>Sie werden mit ihren ertragsteuerlichen Werten angesetzt.

(3) Wegen ausschließlich zu privater Freizeitgestaltung gehaltener Tiere, z.B. bei Pferdehaltung, vgl. BFH-Beschluß vom 18.12.1985 (BStBl 1986 II S. 282).

(4) <sup>1</sup>Vermögensgegenstände im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 8 BewG werden nur dann erfaßt, wenn ihr Wert insgesamt 10.000 DM übersteigt. <sup>2</sup>Werden mehrere Steuerpflichtige zusammen veranlagt, ist die Freigrenze von 10.000 DM entsprechend zu vervielfachen.

#### 68. Luxusgegenstände

(1) <sup>1</sup>Luxusgegenstände sind Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung und Haltung einen Aufwand darstellt, der die als normal empfundene Lebenshaltung auffallend oder unangemessen übersteigt. <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter, die zu einer Wohnungseinrichtung gehören, stellen nur dann Luxusgegenstände dar, wenn sie einen gehobenen Wohnstil eindeutig und zweifelsfrei überschreiten (BFH-Urteil vom 17.5.1990, BStBl II S. 710). <sup>3</sup>Luxusgegenstände werden nur dann als sonstiges Vermögen erfaßt, wenn der gemeine Wert aller in § 110 Abs. 1 Nr. 11 BewG genannten Gegenstände insgesamt 10.000 DM übersteigt. <sup>4</sup>Werden mehrere Personen zusammen veranlagt, ist die Freigrenze von 10.000 DM entsprechend zu vervielfachen (§ 110 Abs. 3 BewG).

(2) <sup>1</sup>Serienmäßig hergestellte Personenkraftwagen, Wohnwagen, Segelflugzeuge und kleinere Segelboote sind in der Regel keine Luxusgegenstände. <sup>2</sup>Motorflugzeuge, Motorjachten und Segeljachten sind dagegen als Luxusgegenstände anzusehen (BFH-Urteile vom 19.12.1969, BStBl 1970 II S. 293, und vom 30.7.1971, BStBl 1972 II S. 26). <sup>3</sup>Das gleiche gilt für Renn- und Zuchtställe, die aus Liebhaberei unterhalten werden (BFH-Urteil vom 29.11.1963, BStBl 1964 III S. 58).

### 69. Kunstgegenstände und Sammlungen

(1) <sup>1</sup>Als Kunstgegenstände im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 12 BewG sind nur Werke der reinen Kunst, insbesondere Gemälde, Skulpturen und Plastiken, zu erfassen, während Sammlungen auch Erzeugnisse des Kunstgewerbes, z.B. Truhen, Vasen oder Teppiche, umfassen können sowie sonstige aus Liebhaberei gesammelte Gegenstände, die - wie z.B. Briefmarkensammlungen - keinen unmittelbaren Nutzen gewähren. <sup>2</sup>Hierzu gehören nicht Sammlungen von Gegenständen, die unter § 110 Abs. 1 Nr. 10 BewG fallen, wie z.B. Münzsammlungen.

<sup>3</sup>Der gemeine Wert von Kunstgegenständen und Sammlungen ist besonders vorsichtig zu ermitteln. <sup>4</sup>Dabei ist besonders die schwierige Verwertung zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Kunstgegenstände und Sammlungen werden nur dann erfaßt, wenn ihr gemeiner Wert 20.000 DM übersteigt. <sup>6</sup>Werden mehrere Steuerpflichtige zusammen veranlagt, ist die Freigrenze von 20.000 DM entsprechend zu vervielfachen.

(2) <sup>1</sup>Kunstgegenstände, die sich im Eigentum des Urhebers selbst oder nach seinem Tode im Eigentum des Ehegatten oder der Kinder befinden, gehören nicht zum sonstigen Vermögen (§ 110 Abs. 1 Nr. 5 BewG).

(3) Nicht zum sonstigen Vermögen gehören

1. Kunstgegenstände ohne Rücksicht auf den Wert, wenn sie von Künstlern geschaffen sind, die im Zeitpunkt der Anschaffung noch leben. Ob der Eigentümer den Kunstgegenstand vom Künstler selbst oder von einem Dritten, im Inland oder im Ausland erworben hat, ist unerheblich. Der Erwerb des Kunstgegenstands durch Erbfolge oder Schenkung führt nicht zur Steuerbefreiung.
2. Kunstgegenstände und Handschriften, wenn ihr Eigentümer gegenüber der im jeweiligen Bundesland bestimmten Stelle für mindestens fünf Jahre unwiderruflich seine Bereitschaft erklärt hat, sie für öffentliche Ausstellungen unentgeltlich zur Verfügung zu stellen.

(4) Bei Kunstgegenständen und Sammlungen, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt, kann sich außerdem eine volle oder teilweise Steuerbefreiung nach § 115 BewG ergeben.

Zu § 111 BewG

#### 70. Ansprüche auf Renten und ähnliche Bezüge

(1) <sup>1</sup>Ansprüche auf Renten und ähnliche Bezüge gehören dann nicht zum sonstigen Vermögen, wenn sie mit Rücksicht auf ein früheres Arbeits- oder Dienstverhältnis gewährt werden. <sup>2</sup>Zum Begriff "Arbeits- oder Dienstverhältnis" vgl. die BFH-Urteile vom 20.6.1969 (BStBl II S. 544), vom 26.10.1970 (BStBl 1971 II S. 194) und vom 28.1.1977 (BStBl II S. 450). <sup>3</sup>Es ist ohne Bedeutung, ob die Renten freiwillig oder auf Grund eines Dienstleistungsvertrags, ob sie vom Dienstherrn selbst oder von einem Dritten, z.B. einer Pensionskasse oder einer Versicherung, gezahlt werden. <sup>4</sup>Erforderlich ist nur, daß es sich um pensionsartige Bezüge handelt. <sup>5</sup>Eine Rente, die zu den früheren Bezügen und der Länge der Dienstzeit in keinem angemessenen Verhältnis steht, ist mindestens teilweise nicht mit Rücksicht auf ein früheres Arbeits- oder Dienstverhältnis gewährt und insoweit nicht steuerfrei. <sup>6</sup>Eine Witwenrente, die auf einem Gesellschaftsvertrag beruht, gehört, auch wenn dieser eine freiberufliche Tätigkeit zum Gegenstand hatte, zum sonstigen Vermögen (BFH-Urteil vom 15.12.1961, BStBl 1962 III S. 171).

(2) <sup>1</sup>Als Ansprüche auf gesetzliche Versorgungsbezüge im Sinne des § 111 Nr. 4 BewG kommen nur solche Ansprüche in Betracht, die sich unmittelbar aus dem Gesetz oder einer auf Grund eines Gesetzes ergangenen Rechtsverordnung ergeben (BFH-Urteil vom 17.5.1966, BStBl III S. 500). <sup>2</sup>Hierzu gehören auch die Versorgungsansprüche der Abgeordneten des Deutschen Bundestages, des Europäischen Parlaments und der Landtage sowie die Ansprüche ihrer Hinterbliebenen. <sup>3</sup>Gesetzliche Versorgungsbezüge im Sinne des § 111 Nr. 4 BewG

sind auch die Versorgungsbezüge aus der "erweiterten Honorarverteilung" nach Maßgabe einer Satzung einer kassenärztlichen Vereinigung (BFH-Urteil vom 14.10.1987, BStBl 1988 II S. 4).

(3) <sup>1</sup>Ansprüche auf Renten, die auf gesetzlicher Unterhaltspflicht beruhen, gehören nach § 111 Nr. 7 Buchstabe a BewG nicht zum sonstigen Vermögen, wenn Unterhaltsverpflichteter und Unterhaltsberechtigter nach § 14 VStG zusammen veranlagt werden. <sup>2</sup>In den anderen Fällen gehören sie nur so weit nicht zum sonstigen Vermögen, als ihr Kapitalwert den Betrag von 20.000 DM übersteigt. <sup>3</sup>Der Kapitalwert bis zu 20.000 DM ist dagegen stets beim sonstigen Vermögen zu erfassen. <sup>4</sup>Dies entspricht der Vorschrift des § 118 Abs. 3 Satz 1 BewG, wonach eine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung höchstens bis zu einem Kapitalwert von 20.000 DM als Schuld abzugsfähig ist. <sup>5</sup>Für die Abgrenzung der Rentenansprüche, die auf gesetzlicher Unterhaltspflicht beruhen, sind die Anweisungen in Abschnitt 123 EStR sinngemäß anzuwenden.

(4) <sup>1</sup>Andere Ansprüche auf Renten, Nutzungen oder Erbbauzinsen bleiben unter den Voraussetzungen des § 111 Nr. 9 BewG außer Ansatz, soweit die Summe ihrer Kapitalwerte den Freibetrag von 100.000 DM nicht übersteigt. <sup>2</sup>Der Freibetrag ist auf die Person des Berechtigten abgestellt. <sup>3</sup>Wegen der Zuordnung von Renten auf Ehegatten vgl. Abschnitt 20 Abs. 6 und 7.

#### 71. Fällige Ansprüche aus privaten Rentenversicherungen (§ 111 Nr. 3 BewG)

(1) <sup>1</sup>Fällige Ansprüche auf Renten aus einer privaten Rentenversicherung gehören unter den Voraussetzungen des § 111 Nr. 3 BewG nicht zum sonstigen Vermögen. <sup>2</sup>Eine Rentenversicherung im Sinne dieser Vorschrift ist auch dann gegeben, wenn eine Kapitalversicherung erst beim Versicherungsfall in eine Rentenversicherung umgewandelt worden ist. <sup>3</sup>Hinterbliebenenansprüche aus einer durch Satzung geregelten berufsständischen Zwangsversicherung sind dann

nach § 111 Nr. 3 BewG befreit, wenn es sich um eine Rentenversicherung handelt und wenn am jeweiligen Stichtag für die Festsetzung der Vermögensteuer keine anderen als die in § 111 Nr. 3 Satz 2 BewG genannten Personen aus der Versicherung anspruchsberechtigt sind (BFH-Urteil vom 25.3.1977, BStBl II S. 625).

(2) <sup>1</sup>Sind die in § 111 Nr. 3 BewG genannten Einschränkungen im Versicherungsvertrag enthalten, bleiben nach dem Tode des Berechtigten die aus der Versicherung seinem Ehegatten und seinen Kindern zustehenden Rentenansprüche auch dann außer Ansatz, wenn bei diesen Personen die Voraussetzungen des § 111 Nr. 3 BewG nicht erfüllt sind. <sup>2</sup>Das gleiche gilt auch, wenn beim Tode des Berechtigten eine Lebens- oder Kapitalversicherung fällig geworden ist und die fällige Versicherungssumme als Einmalbeitrag zu einer sofort beginnenden Rentenversicherung für eine dieser Personen verwendet wird. <sup>3</sup>Diese Voraussetzung ist noch als erfüllt anzusehen, wenn die Rentenversicherung innerhalb eines halben Jahres nach dem Tode des Berechtigten zustande kommt und die Versicherungssumme zuvor noch nicht unmittelbar an die Begünstigten ausgezahlt worden ist. <sup>4</sup>Mehrere Lebens- und Kapitalversicherungen können dabei zusammengefaßt werden. <sup>5</sup>Die Ansprüche aus der Rentenversicherung gehören jedoch zum sonstigen Vermögen, wenn eine höhere Rentenversicherung abgeschlossen wird, als mit den Versicherungsleistungen möglich ist, die erst durch den Tod des Berechtigten fällig wurden.

(3) Bei fälligen Ansprüchen aus Rentenversicherungen wegen Berufsunfähigkeit kommt eine Steuerbefreiung nach § 111 Nr. 3 BewG nur in Betracht, wenn die Berufsunfähigkeitsrente in voller Höhe gezahlt wird.

## 22. Ansprüche nach den Kriegsfolgengesetzen und anderen Gesetzen

(1) <sup>1</sup>Ansprüche nach dem Bundesgesetz zur Entschädigung für Opfer der nationalsozialistischen Verfolgung (Bundesentschädigungs-

gesetz) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 251-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.1991 (BGBl. I S. 2317), und Ansprüche nach dem Gesetz über Entschädigungen für Opfer des Nationalsozialismus im Beitrittsgebiet vom 22.4.1992 (BGBl. I S. 906) werden zur Vermögensteuer nicht herangezogen, soweit sie für Schäden an Leben, Körper, Gesundheit und Freiheitsentzug gewährt werden (§ 111 Nr. 6 BewG). <sup>2</sup>Aus Billigkeitsgründen kann auf Antrag im Einzelfall davon abgesehen werden, auch Ansprüche, die nach dem Bundesentschädigungsgesetz wegen Schäden am Eigentum, am Vermögen oder wegen Schäden im beruflichen oder wirtschaftlichen Fortkommen bestehen, zur Vermögensteuer heranzuziehen.

(2) Ansprüche nach dem Gesetz über die Errichtung einer Stiftung "Hilfswerk für behinderte Kinder" vom 17.12.1971 (BGBl. I S. 2018), zuletzt geändert durch Artikel 33 der Verordnung vom 26.2.1993 (BGBl. I S. 278), bleiben nach § 21 Abs. 1 dieses Gesetzes in vollem Umfang außer Ansatz.

(3) <sup>1</sup>Außer Ansatz bleiben nur die unmittelbaren Ansprüche. <sup>2</sup>Dagegen gehört das, was zur Erfüllung der Ansprüche geleistet worden ist, zum sonstigen Vermögen.

#### Zu §§ 112 - 113 a BewG

#### 73. Stichtag und Verfahren bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

(1) <sup>1</sup>Nach § 112 BewG ist Stichtag für die Bewertung von Aktien und Anteilen jeweils der 31. Dezember eines Kalenderjahrs; ausnahmsweise ist Stichtag der 1. Januar, wenn bei einer Kapitalgesellschaft mit diesem Stichtag die steuerliche Rechtsfähigkeit beginnt. <sup>2</sup>Das gilt sowohl für die Bewertung von notierten als auch für die Bewertung von nichtnotierten Aktien und Anteilen. <sup>3</sup>Bei nichtnotierten Aktien und Anteilen kann jedoch der nach den Ab-

schnitten 5 ff. ermittelte und auf den für eine Hauptveranlagung maßgebenden Bewertungsstichtag festgestellte gemeine Wert vorbehaltlich der in Absatz 2 genannten Ausnahmen während des ganzen Hauptveranlagungszeitraums beibehalten werden.

(2) <sup>1</sup>Eine Bewertung der Anteile auf Neu- oder Nachveranlagungszeitpunkte innerhalb des laufenden Hauptveranlagungszeitraums ist insbesondere durchzuführen,

1. wenn dies beantragt wird (§ 3 der Anteilsbewertungsverordnung vom 19.1.1977, BGBl. I S. 171, BStBl I S. 37);
2. wenn eine Kapitalgesellschaft neu gegründet wird oder aus anderen Gründen erstmals eine Wertermittlung erforderlich wird;
3. wenn sich die Beteiligungsverhältnisse so ändern, daß erstmals eine Wertermittlung nach Abschnitt 9 erforderlich wird oder erstmals die Voraussetzungen für eine Wertermittlung nach Abschnitt 9 nicht mehr gegeben sind. In diesen Fällen ist die in § 6 Anteilsbewertungsverordnung vorgesehene gesonderte Feststellung nur für die Anteile ohne Einfluß auf die Geschäftsführung zu treffen oder eine neue Feststellung zu treffen, die diese Anteile in die Regelbewertung einbezieht;
4. wenn der Einheitswert für die Kapitalgesellschaft fortgeschrieben wird;
5. wenn Verkäufe bekannt werden, aus denen sich ein gemeiner Wert ableiten läßt (vgl. Abschnitt 3 Abs. 3), der um mehr als 10 v.H. von dem zuletzt festgestellten gemeinen Wert abweicht;
6. wenn die Kapitalgesellschaft ihr Nennkapital erhöht oder mindert hat.

<sup>2</sup>Für die Ermittlung des Vermögenswerts sind die Verhältnisse vom jeweiligen Stichtag und für die Ermittlung der Ertragsaussichten die Verhältnisse der letzten 3 Jahre vor dem Stichtag maßgebend.

<sup>3</sup>Dies gilt nicht für eine Wertermittlung nach Nummer 5. <sup>4</sup>In den Fällen der Nummer 3 sind Vermögen und Ertragsaussichten nur unter den Voraussetzungen der Nummern 4, 5 oder 6 zu ermitteln.

(3) <sup>1</sup>Für Anteile an Kapitalgesellschaften, die nach § 24 c Nr. 1 Buchstabe b VStG von der Vermögensteuer befreit sind, ist keine Anteilsbewertung durchzuführen. <sup>2</sup>Sollte der Anteilswert für die Aufteilung des gewerblichen Betriebsvermögens benötigt werden (vgl. § 136 Nr. 3 Buchstabe a Satz 2 BewG), ist er als unselbstständige Besteuerungsgrundlage im Rahmen der Einheitsbewertung des Gewerbebetriebs zu ermitteln.

(4) <sup>1</sup>Die Vorschriften der Anteilsbewertungsverordnung über die einheitliche und gesonderte Feststellung des gemeinen Werts von Anteilen und Genußscheinen gelten auch in den Fällen der Abschnitte 9 und 14. <sup>2</sup>Das Finanzamt darf den Bescheid nicht allein gegen die Gesellschaft richten, es muß vielmehr die Gesellschaft zur Namhaftmachung der einzelnen Gesellschafter mit besonders großen Beteiligungen im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 2 Anteilsbewertungsverordnung auffordern und den Bescheid auch gegen diese Gesellschafter richten (BFH-Urteil vom 22.1.1971, BStBl II S. 418). <sup>3</sup>Wegen der notwendigen Beiladung von Anteilseignern im Klageverfahren vgl. BFH-Urteil vom 17.7.1985 (BStBl II S. 675).

(5) <sup>1</sup>Die Frage, ob ein Paketzuschlag nach § 11 Abs. 3 BewG mit Rücksicht darauf zu machen ist, daß ein Steuerpflichtiger eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft besitzt, ist bei den Vermögensteuerveranlagungen der Steuerpflichtigen zu entscheiden (BFH-Urteil vom 15.2.1974, BStBl II S. 443). <sup>2</sup>Hat das Betriebsfinanzamt den gemeinen Wert der Anteile der Kapitalgesellschaft aus Verkäufen abgeleitet (vgl. Abschnitt 3 Abs. 3), hat es in seiner Mitteilung an das Wohnsitzfinanzamt einen Vorschlag zur Höhe des Paketzuschlags zu machen.

Zu § 114 BewG

74. Nicht zum Gesamtvermögen gehörende Wirtschaftsgüter

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter, die nach den Vorschriften des Vermögenssteuergesetzes oder anderer Gesetze von der Vermögensteuer befreit sind, gehören nicht zum Gesamtvermögen. <sup>2</sup>Darunter fallen insbesondere Vermögensgegenstände im Ausland, deren Befreiung sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt.

(2) <sup>1</sup>Schulden und Lasten, die mit steuerfreien Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können beim Gesamtvermögen nicht abgezogen werden. <sup>2</sup>Sie sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie höher sind als der Wert dieser Wirtschaftsgüter. <sup>3</sup>Schulden, die mit teilbefreiten Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nur insoweit abgezogen werden, als sie auf den steuerpflichtigen Anteil entfallen (BFH-Urteil vom 14.11.1969, BStBl 1970 II S. 397). <sup>4</sup>Schulden, die mit den nach § 115 BewG steuerbegünstigten Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind dagegen in vollem Umfang abzugsfähig (§ 118 Abs. 2 letzter Satz BewG). <sup>5</sup>Wegen der Frage, ob Schulden und Lasten abzugsfähig sind, die mit den in Absatz 1 genannten Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, vgl. die Anweisungen in Abschnitt 42 Abs. 2, die hier entsprechend gelten.

(3) <sup>1</sup>Als steuerfrei gelten nur Wirtschaftsgüter, die durch eine besondere gesetzliche Vorschrift von der Besteuerung ausdrücklich ausgenommen sind. <sup>2</sup>Wirtschaftsgüter, für die nur eine Bewertung mit 0 DM vorgesehen ist, fallen dagegen unter das der Steuer unterliegende Vermögen; Schulden und Lasten, die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können bei der Ermittlung des Gesamtvermögens abgezogen werden, wenn mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist.

(4) <sup>1</sup>Zu dem Vermögen, das der Besteuerung unterliegt, gehören auch die unter § 110 Abs. 1 BewG fallenden Wirtschaftsgüter. <sup>2</sup>Schulden und Lasten, die mit diesen Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können deshalb auch dann abgezogen werden, wenn diese Wirtschaftsgüter infolge der Freibeträge oder Freigrenzen nach § 110 BewG nicht angesetzt werden.

#### 75. Wirtschaftsgüter, die mit dem Einheitswert anzusetzen sind

<sup>1</sup>Zu den Wirtschaftsgütern, die nach § 114 Abs. 3 BewG mit dem für sie festgestellten Einheitswert anzusetzen sind, gehören der inländische Grundbesitz und das inländische Betriebsvermögen (§ 19 BewG). <sup>2</sup>Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sind die maßgebenden Einheitswerte ohne Zuschlag anzusetzen. <sup>3</sup>Grundstücke (§ 70 BewG), die nicht im Beitrittsgebiet belegen sind, werden mit 140 v.H. der maßgebenden Einheitswerte angesetzt (§ 121 a BewG). <sup>4</sup>Grundstücke im Zustand der Bebauung werden ebenfalls mit 140 v.H. der besonderen Einheitswerte (§ 91 Abs. 2 BewG) angesetzt.

#### Zu § 115 BewG

#### 76. Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt

(1) <sup>1</sup>Die Steuervergünstigungen in § 115 BewG gelten u.a. für Grundbesitz und Teile von Grundbesitz. <sup>2</sup>Zum Grundbesitz gehören alle wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens sowie die Betriebsgrundstücke. <sup>3</sup>Als "Teile von Grundbesitz" sind z.B. das Schloß oder die Burg anzusehen, die zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehören.

(2) <sup>1</sup>Die in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive eingetragenen Gegenstände sollen nach

§ 1 des Gesetzes zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 224-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Anlage I Kapitel II Sachgebiet B Abschnitt II Nr. 4 des Einigungsvertrages vom 31.8.1990 in Verbindung mit Artikel 1 des Gesetzes vom 23.9.1990 (BGBl. 1990 II S. 885, 914) geändert worden ist, steuerlich begünstigt werden.<sup>2</sup> Demgemäß wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 4 BewG in diesen Fällen nicht gefordert, daß die Gegenstände, wenn sie älter als 30 Jahre sind, sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befunden haben.<sup>3</sup> Zu den Voraussetzungen, unter denen sich Kunstgegenstände seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden, vgl. BFH-Urteil vom 14.11.1980 (BStBl 1981 II S. 251).<sup>4</sup> Die übrigen Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 BewG müssen jedoch auch hier erfüllt sein.<sup>5</sup> Dabei kann unterstellt werden, daß die in § 115 Abs. 2 Nr. 1 BewG festgelegten Voraussetzungen stets gegeben sind.

(3) <sup>1</sup>Der Nachweis darüber, daß die Erhaltung bestimmter Grundstücke und beweglicher Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt und daß diese Grundstücke und beweglichen Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht werden, ist in Zweifelsfällen durch ein Gutachten der mit der Denkmalspflege betrauten Behörde zu erbringen.<sup>2</sup> Der Nachweis, daß die Erhaltung eines Grundstücks oder eines beweglichen Gegenstandes im öffentlichen Interesse liegt, gilt bei Denkmälern als erbracht, die in die Denkmalliste oder ein entsprechendes Verzeichnis eingetragen sind.

(4) Die Vergünstigung nach § 115 Abs. 2 BewG setzt voraus, daß die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der Allgemeinheit, mindestens aber den interessierten Kreisen ohne weiteres zugänglich sind und dies allgemein erkennbar ist.

(5) <sup>1</sup>Die Voraussetzung des § 115 Abs. 4 BewG ist insbesondere dann erfüllt, wenn im Zusammenhang mit den genannten Gegenständen keinerlei Einnahmen erzielt werden. <sup>2</sup>Zu den Einnahmen rechnet u.a. auch der Mietwert der eigenen Wohnung. <sup>3</sup>Zu den jährlichen Kosten gehören auch die Absetzungen für Abnutzung. <sup>4</sup>Bei den Kosten kann die Verzinsung des Eigenkapitals nicht berücksichtigt werden.

(6) <sup>1</sup>Auch wenn nur ein Teil einer wirtschaftlichen Einheit begünstigt ist, ist vom gesamten Einheitswert, gegebenenfalls einschließlich der Erhöhung um 40 v.H. (§ 121 a BewG), auszugehen. <sup>2</sup>Die Aufteilung erfolgt im Verhältnis der auf die einzelnen Teile entfallenden Jahresrohmiete oder des auf die einzelnen Teile entfallenden umbauten Raums.

Zu § 116 BewG

#### 77. Steuerbefreiung der Privatkrankenhäuser

(1) <sup>1</sup>Inhaber eines Privatkrankenhauses kann eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine juristische Person des privaten Rechts sein. <sup>2</sup>Eine juristische Person des privaten Rechts, der ein Privatkrankenhaus gehört, wird jedoch in der Regel schon nach § 3 Abs. 1 Nr. 12 VStG von der Vermögensteuer befreit sein. <sup>3</sup>Das Privatkrankenhaus wird von demjenigen betrieben, der das finanzielle Risiko trägt. <sup>4</sup>Nach § 116 BewG muß dieser gleichzeitig auch der Eigentümer des Privatkrankenhauses sein. <sup>5</sup>Die Steuerbefreiung tritt deshalb nicht ein, wenn das Privatkrankenhaus verpachtet ist. <sup>6</sup>Die Vorschrift des § 3 Nr. 20 GewStG, die eine Befreiung von der Gewerbesteuer auch für den Pächter nicht ausschließt, hat hier keine Bedeutung. <sup>7</sup>Im übrigen decken sich aber die Voraussetzungen des § 116 BewG mit denen des § 3 Nr. 20 GewStG. <sup>8</sup>Die zur Gewerbesteuer getroffenen Feststellungen können deshalb auch für die Vermögensteuer übernommen werden.

(2) <sup>1</sup>Nach § 116 BewG bleibt der für das Privatkrankenhaus festgestellte Einheitswert oder der darauf entfallende Teil des Einheitswerts bei der Ermittlung des Gesamtvermögens außer Ansatz.

<sup>2</sup>Wenn die Voraussetzungen des § 116 BewG und des § 3 Nr. 20 GewStG erfüllt sind, bestehen keine Bedenken dagegen, daß die dem Privatkrankenhaus unmittelbar dienenden Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung des Einheitswerts nicht erfaßt werden. <sup>3</sup>Negative Einheitswerte sind jedoch bei der Ermittlung des Gesamtvermögens zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 21.11.1969, BStBl 1970 II S. 200).

#### Zu § 117 a BewG

#### 78. Ansatz des inländischen Betriebsvermögens

(1) <sup>1</sup>Nach § 117 a Abs. 1 BewG bleibt Betriebsvermögen, für das ein Einheitswert für Zwecke der Vermögensteuer festgestellt und das insgesamt positiv ist, bis zum Betrag von 500.000 DM bei der Ermittlung des Gesamtvermögens außer Ansatz. <sup>2</sup>Der übersteigende Betrag ist mit 75 v.H. anzusetzen. <sup>3</sup>Abweichend hiervon ist bei Handelsschiffsvermögen im Sinne von § 117 a Abs. 2 BewG, wenn sein Wert insgesamt positiv ist, der übersteigende Betrag nur mit 50 v.H. zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Soweit beim allgemeinen Betriebsvermögen ein Teil des Freibetrags von 500.000 DM nicht verbraucht ist, ist er beim Handelsschiffsvermögen zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Die Steuervergünstigung erhalten alle natürlichen Personen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 VStG) und die in § 1 Abs. 1 Nr. 2 VStG aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit ihnen insgesamt positives Betriebsvermögen zuzurechnen ist. <sup>6</sup>Dies gilt nach § 121 Abs. 3 BewG auch für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 VStG sowie für erweitert beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 3 AStG.

(2) <sup>1</sup>Maßgebend ist das Betriebsvermögen, für das nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 BewG ein Einheitswert für Zwecke der Vermögensteuer festzustellen ist. <sup>2</sup>Nicht begünstigt ist deshalb das

Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben, deren wirtschaftliche Einheit sich ausschließlich auf das Ausland erstreckt und für die ein Einheitswert nicht festzustellen ist.<sup>3</sup> Begünstigt ist auch das der Ausübung eines freien Berufs dienende Vermögen (§ 96 BewG).<sup>4</sup> Sind nach § 26 BewG Grundstücke oder Grundstücksanteile des Ehegatten in die wirtschaftliche Einheit des Gewerbebetriebs des anderen Ehegatten einbezogen worden, gehören sie ausschließlich zum begünstigten Betriebsvermögen des Betriebsinhabers; dem nicht unternehmerisch tätigen Ehegatten ist in diesem Fall kein Betriebsvermögen im Sinne des § 117 a Abs. 3 BewG zuzurechnen.<sup>5</sup> Zum begünstigten Betriebsvermögen rechnen auch Beteiligungen an offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften oder anderen Gesellschaften, z.B. atypische stille Gesellschaften, Partenreedereien.<sup>6</sup> Für die Abgrenzung des begünstigten Handelsschiffsvermögens gelten die ertragsteuerlichen Grundsätze entsprechend (vgl. BMF-Schreiben vom 5.4.1976, BStBl I S. 261).<sup>7</sup> Zur Ermittlung des begünstigten Handelsschiffsvermögens sind vom Wert der Handelsschiffe die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten abzuziehen.<sup>8</sup> Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist das inländische Betriebsvermögen im Sinne des § 121 Abs. 2 Nr. 3 BewG maßgebend.<sup>9</sup> Bei erweitert beschränkt Steuerpflichtigen ist neben dem inländischen Betriebsvermögen im Sinne des § 121 Abs. 2 Nr. 3 BewG das im erweiterten Inlandsvermögen enthaltene Vermögen einer ausländischen Zwischengesellschaft maßgebend.<sup>10</sup> Dieses Vermögen der ausländischen Zwischengesellschaft wird gesondert und gegebenenfalls einheitlich festgestellt und ist in seiner Gesamtheit Betriebsvermögen (vgl. Tz. 5.2.1 des BMF-Schreibens vom 11.7.1974, BStBl I S. 442).

(3) <sup>1</sup>Bei Zusammenveranlagung erhält jedes Mitglied der Veranlagungsgemeinschaft für sein ihm zugerechnetes Betriebsvermögen, soweit dieses insgesamt positiv ist, den Freibetrag bis zu Höhe von 500.000 DM (§ 117 a Abs. 3 BewG). <sup>2</sup>Ein nicht ausgeschöpfter Teil des Freibetrags ist nicht auf andere Mitglieder der Veranlagungsgemeinschaft übertragbar. <sup>3</sup>Für das den Freibetrag übersteigende Betriebsvermögen gilt § 117 a Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2

BewG. <sup>4</sup>Wird einem Steuerpflichtigen sowohl positives als auch negatives Betriebsvermögen zugerechnet, ist die Vergünstigung auf das nach Saldierung verbleibende positive Betriebsvermögen begrenzt.

**B e i s p i e l :**

Eine Veranlagungsgemeinschaft erklärt Betriebsvermögen in Höhe von insgesamt 770.000 DM. Dieses Vermögen setzt sich wie folgt zusammen:

| Art                                                         | Ehemann<br>DM | Ehefrau<br>DM | Kind<br>DM | Gesamt<br>DM |
|-------------------------------------------------------------|---------------|---------------|------------|--------------|
| Einzelunternehmen                                           | 200.000       | -             | -          | 200.000      |
| Beteiligung an Personengesellschaft I                       | 550.000       | 150.000       | 50.000     | 750.000      |
| Beteiligung an Personengesellschaft II                      | - 60.000      | - 60.000      | - 60.000   | -180.000     |
| Summe                                                       | 690.000       | 90.000        | - 10.000   | 770.000      |
| Freibetrag nach § 117 a<br>Abs. 1 Satz 1 und<br>Abs. 3 BewG | 500.000       | 90.000        | 0          | 590.000      |
| verbleibendes<br>Betriebsvermögen                           | 190.000       | 0             | - 10.000   | 180.000      |
| anzusetzendes<br>Betriebsvermögen (75 v.H.)                 | 142.500       | 0             | - 10.000   | 132.500      |
|                                                             | =====         |               |            |              |

(4) <sup>1</sup>Ist allgemeines Betriebsvermögen und Handelsschiffsvermögen vorhanden, wird der anteilige Freibetrag für jeden Betriebsvermögensteil gesondert berechnet. <sup>2</sup>Das begünstigte Handelsschiffsvermögen ist nicht um Gesellschafterdarlehen, die zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Handelsschiffes bestimmt sind, zu mindern.

**B e i s p i e l :**

Eine Veranlagungsgemeinschaft erklärt Betriebsvermögen in Höhe von insgesamt 1.380.000 DM. Dieses Vermögen setzt sich wie folgt zusammen:

| Art                                                                            | Ehemann<br>DM   | Ehefrau<br>DM  | Gesamt<br>DM    |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------|-----------------|
| Einzelunternehmen                                                              | -220.000        | -              | -220.000        |
| Beteiligung an Personengesellschaft                                            | 900.000         | 300.000        | 1.200.000       |
| Beteiligung an Partenreederei I                                                | 350.000         | 250.000        | 600.000         |
| Beteiligung an Partenreederei II                                               | <u>-200.000</u> | <u>-</u>       | <u>-200.000</u> |
| Summe                                                                          | 830.000         | 550.000        | 1.380.000       |
| davon                                                                          |                 |                |                 |
| inländisches steuerpflichtiges Betriebsvermögen (ohne Handels-schiffsvermögen) | 680.000         | 300.000        | 980.000         |
| Freibetrag nach § 117 a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 BewG                          | <u>500.000</u>  | <u>300.000</u> | <u>800.000</u>  |
| verbleibendes Betriebsvermögen                                                 | 180.000         | 0              | 180.000         |
| anzusetzendes Betriebsvermögen (ohne Handels-schiffsvermögen) (75 v.H.)        | <u>135.000</u>  | <u>0</u>       | <u>135.000</u>  |
| Begünstigtes Handels-schiffsvermögen                                           | 150.000         | 250.000        | 400.000         |
| nicht verbrauchter Teil des Freibetrags von 500.000 DM                         | 0               | 200.000        | 200.000         |
| verbleibendes Handels-schiffsvermögen                                          | 150.000         | 50.000         | 200.000         |

|                                                     |                  |                 |                  |
|-----------------------------------------------------|------------------|-----------------|------------------|
| anzusetzendes Handels-<br>schiffsvermögen (50 v.H.) | 75.000           | 25.000          | 100.000          |
| Betriebsvermögen<br>insgesamt                       | 210.000<br>===== | 25.000<br>===== | 235.000<br>===== |

(5) Berechnungsgrundlage für das begünstigte Handelsschiffsvermögen ist höchstens das gesamte Betriebsvermögen nach Kürzung um den Freibetrag.

B e i s p i e l :

|                                               |                    |
|-----------------------------------------------|--------------------|
|                                               | DM                 |
| Anderes Betriebsvermögen                      | - 600.000          |
| Handelsschiffsvermögen                        | + <u>1.500.000</u> |
| Betriebsvermögen insgesamt                    | 900.000            |
| Freibetrag nach § 117 a Abs. 1<br>Satz 1 BewG | 500.000            |
| verbleibendes Betriebsvermögen                | 400.000            |
| anzusetzendes Betriebsvermögen (50 v.H.)      | 200.000<br>=====   |

Zu § 118 BewG

### 79. Zinsen, Löhne und andere regelmäßig wiederkehrende Ausgaben

<sup>1</sup>Regelmäßig wiederkehrende Ausgaben sind nach denselben Grundsätzen zu berücksichtigen wie regelmäßig wiederkehrende Einnahmen (vgl. Abschnitt 60). <sup>2</sup>Ausgaben, die vor dem Stichtag geleistet worden sind, haben das Vermögen vermindert. <sup>3</sup>Sie können dem Vermögen nicht mehr hinzugerechnet werden, selbst wenn es sich um Ausgaben für die Zeit nach dem Stichtag handelt. <sup>4</sup>Geschuldete Zinsen, Löhne und ähnliche wiederkehrende Leistungen, die noch nicht entrichtet worden sind, können vom Vermögen nur abgesetzt

werden, wenn sie am Veranlagungszeitpunkt bereits fällig waren oder sich auf einen Zeitraum beziehen, der spätestens am Veranlagungszeitpunkt geendet hat.

### 80. Persönliche Steuerschulden

(1) Bei der Ermittlung des Gesamtvermögens können unter den Voraussetzungen des § 118 Abs. 1 Nr. 1 BewG alle Steuerschulden des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, soweit sie nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Gewerbebetrieb stehen und deshalb schon bei der Ermittlung des Betriebsvermögens abgezogen worden sind.

(2) <sup>1</sup>Zu unterscheiden ist zwischen Schulden aus laufend veranlagten Steuern, d.h. aus Steuern, die nach Zeiträumen veranlagt werden, z.B. Einkommensteuer, und Schulden aus Einzelsteuern, d.h. aus Steuern, deren Erhebung an einzelne Rechtsvorgänge anknüpft, z.B. Grunderwerbsteuer. <sup>2</sup>Schulden aus laufend veranlagten Steuern sind abzugsfähig, wenn die Steuern für einen Zeitraum erhoben werden, der spätestens im Veranlagungszeitpunkt geendet hat. <sup>3</sup>Noch nicht geleistete Einkommensteuervorauszahlungen können bei der Ermittlung des Gesamtvermögens nur insoweit als Schuld abgezogen werden, als die bereits gezahlten Vorauszahlungen zur Deckung der zu veranlagenden Einkommensteuerschuld nicht ausreichen (BFH-Urteil vom 7.5.1971, BStBl II S. 681). <sup>4</sup>Die bei der Auszahlung einer Tantiemeforderung einzubehaltende Lohnsteuer kann nicht als Schuld bei der Ermittlung des Gesamtvermögens abgezogen werden (BFH-Urteil vom 16.3.1984, BStBl II S. 539).

(3) <sup>1</sup>Voraussetzung für den Abzug ist jedoch, daß der Steuerpflichtige mit der Belastung schon am Stichtag rechnen konnte. <sup>2</sup>Bei Jahressteuerschulden kann jeweils davon ausgegangen werden, daß dies in Höhe der später veranlagten und nicht durch Vorauszahlungen gedeckten Steuern der Fall ist. <sup>3</sup>Der Abzug von vorsätzlich verkürzten Steuern kommt nur in Betracht, wenn die Verkürzung bereits vor

dem Stichtag aufgedeckt worden ist (BFH-Urteil vom 28.4.1972, BStBl II S. 524, und vom 18.9.1975, BStBl 1976 II S. 87).

(4) <sup>1</sup>Hat eine Außenprüfung zu persönlichen Mehrsteuern geführt, kann vorbehaltlich der Regelung in Absatz 3 Satz 3 eine Schuld abgezogen werden, soweit diese Mehrsteuern für einen Zeitraum erhoben werden, der spätestens im Veranlagungszeitpunkt geendet hat und die Änderung verfahrensrechtlich zulässig ist.

(5) <sup>1</sup>Bei persönlichen Steuerschulden, deren Höhe am Stichtag noch streitig ist, wird zweckmäßigerweise eine vorläufige Vermögenssteuerveranlagung durchgeführt (BFH-Urteil vom 31.10.1974, BStBl 1975 II S. 322). <sup>2</sup>Dies setzt jedoch voraus, daß das Finanzamt auf die sofortige Entrichtung des streitigen Steuerbetrags bis zu einer Rechtsbehelfsentscheidung verzichtet. <sup>3</sup>Andernfalls ist ohne Rücksicht auf den Ausgang des Rechtsbehelfsverfahrens die Steuerschuld in voller Höhe abzuziehen und die Vermögensteuerveranlagung endgültig durchzuführen.

### 81. Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen

(1) Renten und andere wiederkehrende Nutzungen und Leistungen, die dem Steuerpflichtigen obliegen, sind mit dem Kapitalwert nach §§ 13 ff. BewG abzuziehen (vgl. Abschnitte 20 und 21).

(2) <sup>1</sup>Entsprechend der Regelung des § 111 Nr. 7 Buchstabe a BewG, nach der gesetzliche Unterhaltsansprüche im Falle der Zusammenveranlagung des Berechtigten und des Verpflichteten beim Berechtigten nicht zum sonstigen Vermögen gehören, ist die ihr entsprechende Unterhaltsverpflichtung nicht als Last abzugsfähig. <sup>2</sup>Werden der Berechtigte und der Verpflichtete nicht zusammen veranlagt, ist die einzelne Unterhaltsverpflichtung höchstens bis zu einem Kapitalwert von 20.000 DM, bei einer gemeinsamen Unterhaltsverpflichtung von Ehegatten höchstens bis zu einem Kapitalwert von

40.000 DM abzugsfähig. <sup>3</sup>Der darüber hinausgehende Teil des Kapitalwerts kann dagegen nicht abgezogen werden. <sup>4</sup>Für die Abgrenzung der Schulden und Lasten, die auf gesetzlicher Unterhaltspflicht beruhen, sind die Anweisungen in Abschnitt 123 EStR sinngemäß anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Unterhaltsleistungen, die freiwillig gewährt werden und nicht auf einer einklagbaren Verpflichtung beruhen, sind in der Regel nur dann abzugsfähig, wenn der Empfänger, obwohl kein einklagbarer Anspruch besteht, mit Sicherheit auf die Fortdauer der Leistung rechnen kann (BFH-Urteil vom 9.9.1960, BStBl 1961 III S. 18).

<sup>2</sup>Eine aufschiebend bedingte Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem nachfolgenden Berechtigten ist bewertungsrechtlich nicht als Schuld abzugsfähig (BFH-Beschluß vom 11.3.1977, BStBl II S. 406).

## 82. Lasten bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft

(1) <sup>1</sup>Lasten, die lediglich aus persönlichen Beziehungen des Grundeigentümers oder seiner Rechtsvorgänger hervorgegangen sind, mindern den objektiven Ertragswert eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nicht. <sup>2</sup>Derartige Lasten, z.B. Patronatslasten, Wegeunterhaltungslasten, sind bei der Ermittlung des Werts des Gesamtvermögens zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 19.6.1951, BStBl III S. 156). <sup>3</sup>Das gleiche gilt für Holzlasten, die auf Forstbetrieben ruhen, z.B. Verpflichtungen zur unentgeltlichen Abgabe von Nutzholz oder Brennholz. <sup>4</sup>Pensionslasten gegenüber Arbeitnehmern eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (forstwirtschaftliche Nutzung) sind bei der Feststellung des Einheitswerts eines solchen Betriebs bereits berücksichtigt (BFH-Urteil vom 1.3.1989, BStBl II S. 496). <sup>5</sup>Lasten aus laufenden Pensionszahlungen, die nicht bereits im Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt worden sind, sind mit dem nach § 14 BewG zu ermittelnden Kapitalwert bei der Ermittlung des Werts des Gesamtvermögens abzugsfähig.

(2) <sup>1</sup>Zu den Lasten im Sinne des § 118 Abs. 1 Nr. 1 BewG rechnen auch die vertraglich übernommenen Altenteilsverpflichtungen sowie die Leistungen, die bei der Übernahme eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft zu erfüllen sind, insbesondere auch die Versorgungsansprüche, die kraft Gesetzes dem überlebenden Ehegatten oder den weichenden Erben gegenüber dem Hofeserben nach dem Reichserbhofgesetz oder den entsprechenden Vorschriften des Höferechts zustehen (BFH-Urteile vom 15.4.1955, BStBl III S. 162, und vom 6.7.1956, BStBl III S. 271). <sup>2</sup>Lasten, deren Entstehung aufschiebend bedingt ist, sind jedoch nach § 6 BewG erst nach Eintritt der Bedingung abzugsfähig. <sup>3</sup>Infolgedessen ist ein Abzug für Altenteilslasten, die dem überlebenden Ehegatten nach dem vorbezeichneten Höferecht zustehen, solange nicht möglich, als er das Verwaltungs- und Nutznießungsrecht ausübt (vgl. BFH-Urteil vom 15.4.1955, BStBl III S. 162).

(3) <sup>1</sup>Die Anerkennung einer Last setzt voraus, daß die Leistungen tatsächlich in der übernommenen Höhe bewirkt werden. <sup>2</sup>Wegen der Bewertung von Nutzungen und Leistungen, die nicht in Geld bestehen, vgl. Abschnitt 21 Abs. 3.

### 83. Besonderer Abzug nach § 118 Abs. 1 Nr. 3 BewG

(1) Der besondere Abzug nach § 118 Abs. 1 Nr. 3 BewG kommt nur dann in Betracht, wenn das Wirtschaftsjahr des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt (BFH-Urteil vom 24.4.1991, BStBl II S. 560).

(2) <sup>1</sup>Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (vgl. §§ 33, 34 BewG) sind nicht nur Eigentümer, sondern auch Pächter, Nießbraucher und sonstige Nutzungsberechtigte, wenn sie den Betrieb im eigenen Namen und für eigene Rechnung führen. <sup>2</sup>Es kommt nicht darauf an, inwieweit der Einheitswert oder ein Teil des

Einheitswerts dem Inhaber zugerechnet worden ist (BPH-Urteile vom 6.9.1963, BStBl III S. 554, und vom 6.12.1968, BStBl 1969 II S. 258).

(3) <sup>1</sup>Umlaufende Betriebsmittel werden bei der Feststellung des Einheitswerts eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nach dem Stand vom Ende des dem Feststellungszeitpunkt vorangegangenen Wirtschaftsjahrs erfaßt (vgl. § 35 Abs. 2 BewG). <sup>2</sup>Der vom Veranlagungszeitpunkt abweichende Stichtag für die Bewertung der umlaufenden Betriebsmittel würde bei der Vermögensbesteuerung zu einer doppelten Erfassung führen, wenn Einnahmen, die durch Veräußerung umlaufender Betriebsmittel nach diesem Zeitpunkt, aber noch vor dem darauffolgenden Veranlagungszeitpunkt erzielt wurden, das übrige Vermögen des Betriebsinhabers am Veranlagungszeitpunkt erhöht haben. <sup>3</sup>Durch § 118 Abs. 1 Nr. 3 BewG wird vermieden, daß Wirtschaftsgüter doppelt oder überhaupt nicht erfaßt werden. <sup>4</sup>Dazu ist bei der Vermögensteuerveranlagung des Inhabers eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft der Überschuß der laufenden Betriebseinnahmen über die laufenden Betriebsausgaben entweder pauschal auszugleichen oder auf Antrag mit dem nachgewiesenen Betrag abzuziehen. <sup>5</sup>In dem zuletzt genannten Fall kommt es für die Berechnung der laufenden Betriebseinnahmen und der laufenden Betriebsausgaben darauf an, daß sie in der Zeit vom Ende des letzten Wirtschaftsjahrs bis zum 31. Dezember entstanden sind und anhand der Buchführung nachgewiesen werden. <sup>6</sup>Der Zeitpunkt der Vereinnahmung, der Bezahlung oder Verrechnung ist ohne Bedeutung. <sup>7</sup>Innerhalb der wirtschaftlichen Einheit eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ist der Abzug (pauschaler Ausgleich oder Abzug des nachgewiesenen Betrags) nur einheitlich vorzunehmen.

(4) <sup>1</sup>Ein nachgewiesener Überschuß der laufenden Betriebseinnahmen über die laufenden Betriebsausgaben darf nur insoweit vom Rohvermögen abgezogen werden, als er am Veranlagungszeitpunkt (1. Januar) noch vorhanden ist oder zur Tilgung von Schulden verwendet worden ist, die am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs bestanden und mit dem Wirtschaftsteil des Betriebs der Land-

und Forstwirtschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang gestanden haben. <sup>2</sup>Der Einnahmeüberschuß kann am Veranlagungszeitpunkt vorhanden sein in flüssigen Mitteln des Betriebs, z.B. Bargeld und Bankguthaben, in Forderungen aus laufenden Betriebseinnahmen im Sinne des Absatzes 5 oder in anderen Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder zum übrigen Vermögen des Inhabers gehören. <sup>3</sup>Er kann immer nur vorhanden sein in Mehrungen der Bestände gegenüber dem Abschlußzeitpunkt des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. <sup>4</sup>Für Wirtschaftsgüter, die zwischen dem Abschlußzeitpunkt und dem Veranlagungszeitpunkt angeschafft oder hergestellt worden sind, ist von dem Betrag auszugehen, der dafür tatsächlich aufgewendet worden ist; das gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut zu einer wirtschaftlichen Einheit gehört, für die ein Einheitswert festzustellen ist. <sup>5</sup>Der Vermögensnachweis kann auch in der Weise erbracht werden, daß errechnet wird, inwieweit der Überschuß der laufenden Betriebseinnahmen über die laufenden Betriebsausgaben für Privatentnahmen und für die Tilgung von Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Wohnteil stehen, zwischen Abschlußzeitpunkt und Veranlagungszeitpunkt verbraucht worden.

(5) Laufende Betriebseinnahmen sind in der Zeit vom Ende des letzten Wirtschaftsjahrs bis zum 31. Dezember anfallende Erlöse, insbesondere

1. aus dem Verkauf von Feldfrüchten aller Art, von Erzeugnissen des Gartenbaus, des Weinbaus, der Forstwirtschaft und sonstiger Anpflanzungen,
2. aus dem Verkauf von Tieren, soweit diese als umlaufende Betriebsmittel anzusehen sind. Für die Zurechnung der Tierbestände zu den stehenden oder umlaufenden Betriebsmitteln ist deren Zweckbestimmung maßgebend. Mastvieh gehört danach zu den umlaufenden Betriebsmitteln, Milchkühe dagegen zu den stehenden Betriebsmitteln (BFH-Urteil vom 8.5.1964, BStBl III S. 447).

3. aus dem Verkauf der Erzeugnisse der Viehhaltung,
4. aus sonstigen laufenden Betriebseinnahmen, wie z.B. Zahlungen für Leergut, Unkostenerstattung und dgl. und
5. aus dem Verkauf eines Überbestandes an umlaufenden Betriebsmitteln.

(6) Laufende Betriebsausgaben sind alle Ausgaben, die für die Unterhaltung des Betriebs und damit auch für die Instandhaltung des betrieblichen Anlagevermögens gemacht werden müssen.

(7) Zu den laufenden Betriebseinnahmen und den laufenden Betriebsausgaben gehören nicht Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang

1. mit dem Erwerb und der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, z.B. Grund und Boden, Gebäude, Maschinen,
2. mit Jagd und Wassernutzungen,
3. mit Altenteilen und Renten und
4. mit Mieten, Pachten und Schuldzinsen.

Zu § 121 BewG

#### 84. Inlandsvermögen

(1) <sup>1</sup>Zum Inlandsvermögen eines beschränkt Steuerpflichtigen gehören nur solche Wirtschaftsgüter, die auch bei unbeschränkter Steuerpflicht dem steuerpflichtigen Vermögen zuzurechnen sind.

<sup>2</sup>Es werden deshalb auch beim Inlandsvermögen die Wirtschaftsgüter nicht erfaßt, die nach den Vorschriften des Vermögensteuergesetzes oder anderer Gesetze nicht zur Vermögensteuer heranzuziehen sind.

(2) <sup>1</sup>Betriebsvermögen, das auf das Inland entfällt, unterliegt der beschränkten Vermögensteuerpflicht nicht nur, wenn in diesem

Gebiet eine Betriebsstätte unterhalten wird (BFH-Urteil vom 30.1.1981, BStBl II S. 560), sondern auch, wenn lediglich ein ständiger Vertreter für den Gewerbebetrieb bestellt ist.<sup>2</sup> Zum ständigen Vertreter vgl. § 13 AO.<sup>3</sup> Im Verfahren über die Feststellung des Einheitswerts ist selbständig darüber zu entscheiden, ob für das im Inland betriebene Gewerbe, dem das Vermögen dient, im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (BFH-Urteil vom 8.4.1976, BStBl II S. 708).

(3) Das Vermögen, das dem Betrieb eigener oder gepachteter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge eines beschränkt Steuerpflichtigen dient, dessen Geschäftsleitung sich in einem ausländischen Staat befindet, unterliegt nicht der Vermögensteuerpflicht, wenn die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 VStG vorliegen.

(4) <sup>1</sup>Die Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft gehört zum Inlandsvermögen, wenn die dem beschränkt Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG als Eigentümer gehörenden Anteile mindestens 10 v.H. des Grund- oder Stammkapitals der inländischen Kapitalgesellschaft ausmachen. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Umfangs der Beteiligung sind auch Anteile, die über eine inländische Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen gehalten werden und daher bereits nach § 121 Abs. 2 Nr. 3 BewG zum Inlandsvermögen gehören, mit Anteilen zusammenzurechnen, die nicht in der Betriebsstätte gehalten werden. <sup>3</sup>Bei Erreichen der Beteiligungsgrenze zählt die jeweils unmittelbar gehaltene Beteiligung zum Inlandsvermögen, auch wenn sie für sich genommen die Beteiligungsgrenze nicht erreicht. <sup>4</sup>So weit Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, ist darin in der Regel die Anwendung des § 121 Abs. 2 Nr. 4 BewG ausgeschlossen. <sup>5</sup>Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 121 Abs. 2 Nr. 4 BewG ist die Vorschrift des § 110 Abs. 2 BewG anzuwenden.

(5) <sup>1</sup>Urheberrechte, die weder zu einem inländischen Betriebsvermögen eines beschränkt Steuerpflichtigen gehören noch in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind, gehören nach

§ 121 Abs. 2 Nr. 6 BewG dann zum Inlandsvermögen, wenn sie einem inländischen Gewerbebetrieb überlassen sind (BFH-Urteile vom 29.1.1965, BStBl III S. 219, und vom 13.2.1970, BStBl II S. 369).

<sup>2</sup>§ 121 Abs. 2 Nr. 6 BewG setzt nicht voraus, daß die einem Gewerbebetrieb überlassenen Wirtschaftsgüter diesem für die Dauer oder auf lange Zeit zu dienen bestimmt sind. <sup>3</sup>Es genügt vielmehr, daß sie tatsächlich dem inländischen Gewerbebetrieb zur gewerblichen Verwendung am Stichtag überlassen sind (BFH-Urteil vom 11.9.1959, BStBl III S. 476). <sup>4</sup>Wegen der Bewertung vgl. Abschnitt 64 Abs. 2.

(6) <sup>1</sup>Die Vormerkung zur Sicherung eines Anspruchs auf Eintragung einer Sicherungshypothek stellt eine der eingetragenen Hypothek gleichzustellende unmittelbare dingliche Sicherung einer Forderung oder eines Rechts im Sinne des § 121 Abs. 2 Nr. 7 BewG dar (BFH-Urteil vom 12.8.1964, BStBl III S. 647). <sup>2</sup>Ein für mehrere Jahre als Teil eines Kaufpreises vereinbarter Anspruch auf Umsatzbeteiligung ist auch insoweit durch Eintragung einer Höchstbetragshypothek unmittelbar an inländischem Grundbesitz gesichert, als er sich auf die Beteiligung an Umsätzen zukünftiger Jahre erstreckt (BFH-Urteil vom 3.10.1969, BStBl 1970 II S. 240). <sup>3</sup>Bei Kapitalforderungen, die nach § 121 Abs. 2 Nr. 7 und 8 BewG zum Inlandsvermögen gehören, ist die Vorschrift des § 110 Abs. 2 BewG anzuwenden (BFH-Urteil vom 3.10.1969, BStBl 1970 II S. 240).

(7) <sup>1</sup>Zum steuerpflichtigen Inlandsvermögen gehört auch die typische stille Beteiligung einer beschränkt steuerpflichtigen Person an einem inländischen Unternehmen. <sup>2</sup>Gewinnanteile aus der stillen Beteiligung gehören jedoch nicht zum Inlandsvermögen. <sup>3</sup>Vgl. hierzu auch BFH-Urteile vom 15.1.1971 (BStBl II S. 379) und vom 17.10.1975 (BStBl 1976 II S. 275). <sup>4</sup>Zur Bewertung von typischen stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen vgl. Abschnitt 61.

(8) <sup>1</sup>Nutzungsrechte gehören nur dann zum Inlandsvermögen, wenn sie an einem Wirtschaftsgut bestehen, das in § 121 Abs. 2 BewG als Inlandsvermögen aufgeführt ist. <sup>2</sup>Dabei ist es gleichgültig, ob das

belastete Wirtschaftsgut bei einem beschränkt Steuerpflichtigen zum Inlandsvermögen oder bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zum Gesamtvermögen gehört.<sup>3</sup> Das Nutzungsrecht an einer Beteiligung nach § 121 Abs. 2 Nr. 4 BewG kann demgemäß nur erfaßt werden, wenn diese mindestens 10 v.H. des Grund- und Stammkapitals einer inländischen Kapitalgesellschaft ausmacht.<sup>4</sup> Die Erfassung eines Nutzungsrechts wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß das Wirtschaftsgut, an dem es besteht, seinerseits steuerfrei bleibt (BFH-Urteil vom 31.5.1957, BStBl III S. 242).

(9) <sup>1</sup>Schulden und Lasten werden nur insoweit berücksichtigt, als sie mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und dieses Vermögen belasten (BFH-Urteile vom 17.12.1965, BStBl 1966 III S. 483, und vom 19.5.1967, BStBl III S. 596). <sup>2</sup>Wird eine Leibrentenverpflichtung im Zusammenhang mit Unterhaltsansprüchen übernommen, kann ein wirtschaftlicher Zusammenhang dieser Verbindlichkeit mit dem Inlandsvermögen des Verpflichteten nicht angenommen werden (BFH-Urteil vom 19.2.1982, BStBl II S. 449). <sup>3</sup>Einkommensteuerschulden sind bei der Ermittlung des Inlandsvermögens abzuziehen, wenn die Einkommensteuer durch den Besitz des Inlandsvermögens ausgelöst worden ist.

(10) <sup>1</sup>Ist ein beschränkt Steuerpflichtiger an einer Gemeinschaft beteiligt, wird auch sein Anteil an diesem Vermögen in die gesonderte Vermögensfeststellung nach Abschnitt 1 einbezogen. <sup>2</sup>Die Frage, inwieweit der auf ihn entfallende Anteil zum Inlandsvermögen gehört, wird bei seiner Veranlagung entschieden.

Zu § 136 BewG

#### **85. Zeitlich befristete Sonderregelung für das Beitrittsgebiet**

(1) <sup>1</sup>Wirtschaftsgüter im Beitrittsgebiet werden grundsätzlich zur Vermögensteuer herangezogen. <sup>2</sup>Zum Gesamtvermögen gehören nicht:

1. Grundbesitz und Bodenschätze im Beitrittsgebiet,
2. der Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft im Beitrittsgebiet,
3. Anteile an Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Beitrittsgebiet oder, wenn die Kapitalgesellschaft keine Geschäftsleitung im Inland hat, mit Sitz im Beitrittsgebiet,
4. Ansprüche im Sinne des Vermögensgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 3.8.1992 (BGBl. I S. 1446).

<sup>3</sup>Schulden und sonstige Abzüge, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesen Wirtschaftsgütern stehen, können nicht abgezogen werden (§ 118 Abs. 2 BewG).

(2) <sup>1</sup>Wird im Beitrittsgebiet eine Betriebsstätte unterhalten oder ist ein ständiger Vertreter bestellt, ist das darauf entfallende Betriebsvermögen sowohl von der Vermögensteuer als auch von der Gewerbesteuer befreit. <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn sein Wert negativ ist.

(3) <sup>1</sup>Erstreckt sich die wirtschaftliche Einheit eines Gewerbebetriebs auf das Beitrittsgebiet und das übrige Bundesgebiet, ist ein Einheitswert nur für das Betriebsvermögen festzustellen, das sich im übrigen Bundesgebiet befindet. <sup>2</sup>Das Betriebsvermögen, das auf das Beitrittsgebiet entfällt, bleibt außer Ansatz. <sup>3</sup>Der steuerpflichtige Teil ist in der Weise zu ermitteln, daß zunächst das gesamte Betriebsvermögen ermittelt wird. <sup>4</sup>Anschließend ist das Betriebsvermögen nach dem gleichen Maßstab aufzuteilen, nach dem der Gewerbesteuermeßbetrag zerlegt wird; maßgebend sind die Arbeitslöhne, die für das Kalenderjahr vor dem jeweiligen Feststellungszeitpunkt gezahlt worden sind.

(4) <sup>1</sup>Wird im Beitrittsgebiet keine Betriebsstätte unterhalten und ist dort auch kein ständiger Vertreter bestellt, bleiben die Wirtschaftsgüter außer Ansatz, die bei der Ermittlung des Gesamtvermögens steuerfrei sind (vgl. Absatz 1). <sup>2</sup>Die mit diesen Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und sonstigen Abzüge sind weder bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens noch bei der Ermittlung des Gesamtvermögens abzugsfähig.

Zu § 137 BewG

**86. Nicht zum Betriebsvermögen gehörende Bilanzposten**

(1) <sup>1</sup>Posten in der Steuerbilanz, bei denen es sich im weitesten Sinne um Eigenkapital handelt, bleiben bei der Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens außer Ansatz. <sup>2</sup>Das Sonderverlustkonto, das Kapitalentwertungskonto und das Beteiligungsentwertungskonto gehören deshalb nicht zum Betriebsvermögen.

(2) Die Gegenposten zur vorläufigen Gewinnrücklage, und zwar

1. der nicht entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert,
2. die Aufwendungen für die Ingangsetzung oder Erweiterung des Geschäftsbetriebs,
3. Zuschüsse, Beihilfen und andere Vermögensvorteile, die mit künftigen Investitionen verbunden sind,

werden nach § 50 Abs. 2 D-Markbilanzgesetz (DMBilG) bereits in der Steuerbilanz nicht angesetzt.

**B. Vermögensteuer**

Zu §§ 1 und 2 VStG

**87. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht**

(1) Die in § 1 VStG genannten natürlichen Personen und Körperschaften sind unbeschränkt vermögenssteuerpflichtig, wenn sie im Bundesgebiet ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt bzw. ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben.

(2) Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Vermögen der in § 121 Abs. 2 BewG genannten Art, das auf das Inland mit Ausnahme des Beitrittsgebiets entfällt.

**88. Gewerbebetriebe von juristischen  
Personen des öffentlichen Rechts**

(1) <sup>1</sup>Gewerbebetriebe im Sinne des Gewerbesteuergesetzes von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, auch wenn sie verpachtet sind, sowie Anteile einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft, die einen Gewerbebetrieb unterhält, bilden einen selbständigen Steuergegenstand. <sup>2</sup>Steuerschuldner ist die juristische Person des öffentlichen Rechts, an die daher der Steuerbescheid zu richten ist (BFH-Urteil vom 6.4.1973, BStBl II S. 616). <sup>3</sup>Juristische Personen des privaten Rechts, z.B. AG, GmbH, sind nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften zu besteuern, auch wenn an ihnen ausschließlich juristische Personen des öffentlichen Rechts oder deren Sondervermögen, z.B. Bundesbahn oder Bundespost, beteiligt sind.

(2) <sup>1</sup>Ob ein Gewerbebetrieb vorliegt, ist in gleicher Weise wie bei der Gewerbesteuer zu entscheiden. <sup>2</sup>Vgl. die §§ 1 und 2 GewStDV und

die Abschnitte 8, 13, 15 und 20 GewStR. <sup>3</sup>Steuerpflichtig ist danach auch ein Gewerbebetrieb, der selbst eine Körperschaft des öffentlichen Rechts bildet. <sup>4</sup>Soweit der von der juristischen Person des öffentlichen Rechts unterhaltene Betrieb auch die Merkmale eines Gewerbebetriebs im Sinne des Gewerbesteuerrechts erfüllt, unterliegt das Betriebsvermögen ferner der Vermögensteuer (BFH-Urteil vom 14.3.1990, BStBl II S. 866). <sup>5</sup>Nicht steuerpflichtig sind dagegen Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), sowie Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, sofern es sich nicht um Betriebsgrundstücke handelt, die nach § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG zu einem steuerpflichtigen Gewerbebetrieb gehören. <sup>6</sup>Verpachtet eine juristische Person des öffentlichen Rechts die für die Führung eines Gewerbebetriebs wesentlichen Grundlagen und ermöglicht sie dadurch dem Pächter, eine gewerbliche Tätigkeit auszuüben, unterliegt sie mit der Verpachtung des Gewerbebetriebs der Vermögensteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe g VStG. <sup>7</sup>Dies gilt auch, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt und die Verpachtung bei ihr nachhaltig zu Verlusten führt (BFH-Urteil vom 11.7.1990, BStBl II S. 1100).

(3) <sup>1</sup>Jeder einzelne Gewerbebetrieb einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist für sich zu erfassen. <sup>2</sup>Ein Ausgleich zwischen den Aktiv- und den Passivposten mehrerer Gewerbebetriebe ist deshalb nicht möglich. <sup>3</sup>Die Besteuerungsgrenze des § 8 Abs. 1 VStG in Höhe von 20.000 DM ist für jeden einzelnen Gewerbebetrieb zu beachten. <sup>4</sup>Mehrere Gewerbebetriebe einer juristischen Person des öffentlichen Rechts können zu einem einheitlichen Steuersubjekt zusammengefaßt werden, wenn sie wirtschaftlich eng zusammengehören. <sup>5</sup>Die hierzu für die Gewerbesteuer getroffene Entscheidung ist zu übernehmen. <sup>6</sup>Vgl. die Anweisungen in Abschnitt 19 Abs. 1 GewStR und in Abschnitt 5 KStR.

**89. Steuerbefreiung für Inlandsvermögen ausländischer  
Seeschiffahrt- und Luftfahrtunternehmen**

(1) <sup>1</sup>Das inländische Betriebsvermögen beschränkt steuerpflichtiger Seeschiffahrt- und Luftfahrtunternehmen bleibt unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit steuerfrei. <sup>2</sup> Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das Bundesministerium der Finanzen mit den zuständigen Behörden des ausländischen Staates, in dem das Seeschiffahrt- oder Luftfahrtunternehmen seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, Einvernehmen über die Gegenseitigkeit herstellt. <sup>3</sup>Weiter ist Voraussetzung, daß das Bundesministerium für Verkehr sie für verkehrspolitisch unbedenklich erklärt. <sup>4</sup>Ob im Verhältnis zu einem Staat die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen vorliegen, wird erforderlichenfalls vom Bundesministerium der Finanzen festgestellt, das auch die Unbedenklichkeitserklärung des Bundesministeriums für Verkehr einholt.

(2) <sup>1</sup>Besteht mit einem ausländischen Staat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das sich auf die Vermögensteuer erstreckt, haben die Bestimmungen des Abkommens über die Besteuerung von Seeschiffahrt- und Luftfahrtunternehmen des ausländischen Staates Vorrang. <sup>2</sup>Vorrangig anzuwenden sind auch Verwaltungsanweisungen, nach denen noch nicht in Kraft getretene Doppelbesteuerungsabkommen bereits vorläufig anzuwenden sind.

**90. Diplomatische Missionen und konsularische Vertretungen  
sowie deren Mitglieder**

(1) <sup>1</sup>Die steuerliche Behandlung der diplomatischen und berufskonsularischen Vertretungen auswärtiger Staaten in der Bundesrepublik Deutschland richtet sich nach dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen (WÜD) vom 18.4.1961 (Gesetz vom 6.8.1964, BGBl. II S. 959) und nach dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen (WÜK) vom 24.4.1963 (Gesetz vom 26.8.1969, BGBl. II S. 1585). <sup>2</sup>Die steuerlichen Vorschriften der beiden

Abkommen sind nicht nur im Verhältnis zu den Vertragsstaaten anzuwenden.<sup>3</sup> Wegen der Gewährung von Steuerbefreiungen für Grundbesitz ausländischer Staaten, der für Wohnzwecke des Personals diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen benutzt wird, vgl. Verordnung vom 11.11.1981 (BGBl. 1981 II S. 1002, BStBl 1982 I S. 626).

(2) Nach dem Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen gilt folgendes:

1. Nach Artikel 23 WÜD sind der Entsendestaat und der Missionschef hinsichtlich der in ihrem Eigentum stehenden Räumlichkeiten der Mission von der Vermögensteuer befreit. Von ihnen gemieteter oder gepachteter Grundbesitz ist nicht befreit (Artikel 23 Abs. 2 WÜD).
2. Nach Artikel 34 WÜD sind Diplomaten grundsätzlich von der Vermögensteuer befreit. Vermögensteuerpflichtig sind sie jedoch mit
  - a) inländischem Grundbesitz, es sei denn, daß sie diesen im Auftrag des Entsendestaats für Zwecke der Mission in Besitz haben,
  - b) inländischem Betriebsvermögen,
  - c) Inlandsvermögen im Sinne des § 121 Abs. 2 Nr. 4 und 8 BewG,
  - d) Nutzungsrechten an diesen Vermögensgegenständen.

Einem Diplomaten, der deutscher Staatsangehöriger oder in der Bundesrepublik Deutschland ständig ansässig ist, steht die Befreiung von Vermögensteuer nicht zu (Artikel 38 Abs. 1 WÜD).

3. Die zum Haushalt eines Diplomaten gehörenden Familienmitglieder genießen, wenn sie nicht deutsche Staatsangehörige sind, die in Nummer 2 bezeichneten Vorrechte (Artikel 37 Abs. 1 WÜD). Familienmitglieder sind

- a) der Ehegatte und die minderjährigen Kinder, die im Haushalt des Diplomaten leben. Eine vorübergehende Abwesenheit, z.B. zum auswärtigen Studium, ist hierbei ohne Bedeutung;
- b) die volljährigen unverheirateten Kinder sowie die Eltern und Schwiegereltern - unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit -, die mit im Haushalt des Diplomaten leben und von ihm wirtschaftlich abhängig sind. Dies ist nach den jeweiligen Einkommens- und Vermögensverhältnissen auf Grund einer über das Einkommen und das Vermögen abzugebenden Erklärung zu beurteilen.

Für andere Personen kommt eine Anwendung des Artikels 37 WÜD grundsätzlich nicht in Betracht. In besonderen Fällen prüft das Auswärtige Amt im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen, ob die besonderen Umstände des Falles eine andere Entscheidung rechtfertigen.

4. Auch Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals einer diplomatischen Mission, z.B. Kanzleibeamte, Chiffreure, Übersetzer, Stenotypistinnen und die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder, genießen, wenn sie weder deutsche Staatsangehörige noch im Inland ständig ansässig sind, die in Nummer 2 bezeichneten Vorrechte (Artikel 37 Abs. 2 WÜD). Dies gilt nicht im Verhältnis zu Venezuela (vgl. Vorbehalt Venezuelas bei der Unterzeichnung des Abkommens). Mitgliedern des dienstlichen Hauspersonals, z.B. Kraftfahrer, Pförtner, Boten, Gärtner, Köche, Nachtwächter, und privaten Hausangestellten von Mitgliedern der Mission stehen vermögenssteuerliche Vorrechte nicht zu.

(3) Nach dem Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen gilt folgendes:

1. Nach Artikel 32 und 60 WÜK sind Räumlichkeiten einer konsularischen Vertretung und die Residenz der eine konsularische Vertretung leitenden Berufskonsularbeamten, die im Eigentum des Entsendestaates oder einer für diesen handelnden Person stehen, von der Vermögensteuer befreit. Das gilt für die konsularischen Räumlichkeiten einer von einem Wahlkonsularbeamten geleiteten konsularischen Vertretung nur dann, wenn sie im Eigentum des Entsendestaats stehen (Artikel 60 Abs. 1 WÜK).

Für Grundbesitz, der an den Entsendestaat oder an eine für diesen handelnde Person für konsularische Zwecke vermietet oder verpachtet ist, gilt die Befreiung von der Vermögensteuer nicht (Artikel 32 Abs. 2 und Artikel 60 Abs. 2 WÜK).

2. Nach Artikel 49 Abs. 1 WÜK sind Berufskonsularbeamte und Bedienstete des Verwaltungs- und technischen Personals sowie die mit ihnen im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder von der Vermögensteuer befreit. Vermögensteuerpflichtig sind sie jedoch mit
  - a) inländischem Grundbesitz, es sei denn, daß sie diesen im Auftrag des Entsendestaats für die Zwecke der konsularischen Vertretung in Besitz haben,
  - b) inländischem Betriebsvermögen,
  - c) Inlandsvermögen im Sinne des § 121 Abs. 2 Nr. 4 und 8 BewG,
  - d) Nutzungsrechten an diesen Vermögensgegenständen.
3. Die nach Nummer 2 vorgesehene Befreiung von der Vermögensteuer steht folgenden Personen nicht zu:

- a) Wahlkonsularbeamten (Artikel 1 Abs. 2, Artikel 58 Abs. 1 und 3 WÜK) und ihren Familienmitgliedern,
- b) Bediensteten des Verwaltungs- oder technischen Personals, die im Inland eine private Erwerbstätigkeit ausüben, und deren Familienmitgliedern (Artikel 57 Abs. 2 Buchstaben a und b WÜK), außerdem den Mitgliedern des dienstlichen Hauspersonals und den privaten Hausangestellten von Mitgliedern der konsularischen Vertretung,
- c) Familienangehörigen eines Mitglieds einer konsularischen Vertretung, die im Inland eine private Erwerbstätigkeit ausüben (Artikel 57 Abs. 2 Buchstabe c WÜK).

Zu § 3 VStG

#### 91. Befreiungen: Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Voraussetzungen für die persönliche Steuerbefreiung müssen am Veranlagungszeitpunkt erfüllt sein. <sup>2</sup>Sind die Voraussetzungen nach dem Veranlagungszeitpunkt weggefallen, ist eine Nachveranlagung nach § 17 Abs. 1 Nr. 2 VStG auf den nächstfolgenden Veranlagungszeitpunkt vorzunehmen. <sup>3</sup>Sind die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach dem Veranlagungszeitpunkt erst eingetreten, gilt für den Wegfall der Steuerpflicht § 18 VStG.

(2) <sup>1</sup>Für bestimmte Körperschaften ist die persönliche Steuerfreiheit insoweit ausgeschlossen, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. <sup>2</sup>Steuersubjekt ist hier nicht der einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, sondern die Körperschaft, die denselben unterhält. <sup>3</sup>Wegen des Umfangs des Betriebsvermögens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vgl. Abschnitt 34 und 35.

## 92. Bundeswasserstraßen

(1) <sup>1</sup>Nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 VStG sind Unternehmen, die durch Staatsverträge verpflichtet sind, die Erträge ihres Vermögens zur Aufbringung der Mittel für die Errichtung von Bundeswasserstraßen zu verwenden, im vollen Umfang von der Vermögensteuer befreit. <sup>2</sup>Im einzelnen handelt es sich hierbei um folgende Unternehmen:

1. Rhein-Main-Donau AG, München
2. Neckar-AG, Stuttgart,
3. Mittelweser-AG, Hannover,
4. Elbe-Mittellandkanal-GmbH, Hamburg,
5. Internationale Mosel-GmbH, Trier.

(2) <sup>1</sup>Weiter bleiben nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 VStG Unternehmen steuerfrei, deren Erträge ganz oder teilweise einer der in Absatz 1 genannten Gesellschaften zufließen. <sup>2</sup>Es handelt sich hierbei um die folgenden Tochtergesellschaften der Rhein-Main-Donau AG:

1. Donaukraftwerk Jochenstein-AG, Passau,
2. Obere Donau Kraftwerk-AG, München,
3. Mainkraftwerk Schweinfurt GmbH, München,
4. Donau-Wasserkraft-AG, München,
5. Mittlere Donau Kraftwerke AG, München.

<sup>3</sup>Diese Steuerbefreiung gilt, wenn an den Unternehmen andere Körperschaften beteiligt sind und diesen eine garantierte Dividende gewährt wird, nur für das Vermögen, dessen Erträge einer der in

Absatz 1 genannten Gesellschaften zufließen. <sup>4</sup>Maßgebend für die Aufteilung des Vermögens ist das Verhältnis der Beteiligten am Grund- oder Stammkapital.

(3) Die bezeichneten Unternehmen sind, sofern sie nicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 VStG völlig von der Vermögensteuer befreit sind, von anderen Steuerbegünstigungen nicht ausgeschlossen.

### 93. Einrichtungen des Kultur-, Gesundheits-, Wohlfahrtswesens usw.

(1) Für die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 VStG genügt sowohl eine nur mittelbare Beteiligung als auch die gleichzeitige Beteiligung mehrerer der dort genannten Körperschaften und deren Einrichtungen.

(2) <sup>1</sup>Grundsätzlich gelten die Vorschriften der §§ 51 ff. AO auch für Gewerbebetriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

<sup>2</sup>Die in § 3 Abs. 1 Nr. 4 VStG genannten Einrichtungen bleiben infolgedessen schon insoweit steuerfrei, als sie nach den §§ 65 ff. AO als Zweckbetrieb anzusehen sein würden. <sup>3</sup>Die Steuerbefreiung in § 3 Abs. 1 Nr. 4 VStG geht jedoch darüber hinaus; denn es kommt auf die Voraussetzungen und Einschränkungen der §§ 51 ff. AO nicht an. <sup>4</sup>Infolgedessen sind Gewerbebetriebe der in § 3 Abs. 1 Nr. 4 VStG genannten Körperschaften oder selbständige Unternehmen, an denen ausschließlich diese Körperschaften und Einrichtungen beteiligt sind, in vollem Umfang von der Vermögensteuer befreit, wenn sie die in § 3 Abs. 1 Nr. 4 VStG genannten Voraussetzungen erfüllen. <sup>5</sup>Dies ist jedoch in der Regel nicht mehr der Fall, wenn mehr als ein Drittel der in den letzten zwölf Monaten vor dem Abschlußzeitpunkt erzielten Umsätze auf einer anderen als den in § 3 Abs. 1 Nr. 4 VStG genannten Betätigungen oder auf im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang dazu stehenden Betätigungen beruhen. <sup>6</sup>In diesem Fall ist nur noch eine Steuerbefreiung im Rahmen des folgenden Absatzes möglich.

(3) <sup>1</sup>Aus der Fassung der Vorschrift, wonach die genannten Einrichtungen "ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform" von der Vermögensteuer befreit sein sollten, ergibt sich, daß die Steuerbefreiung auch dann gilt, wenn es sich bei den Einrichtungen nur um den Teil eines Gewerbebetriebs oder Unternehmens handelt. <sup>2</sup>Die Steuerfreiheit ist dann allerdings auch nur für den Vermögensteil zu gewähren, der den in § 3 Abs. 1 Nr. 4 VStG genannten Zwecken unmittelbar dient.

#### 94. Auswirkungen von Befreiungen bei der Vermögensteuer auf die Gewerbesteuer

(1) <sup>1</sup>Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 3 VStG ganz oder teilweise von der Vermögensteuer befreit sind, sind in der Regel in entsprechendem Umfang auch von der Gewerbesteuer befreit; wegen der Ausnahmen siehe Absatz 2. <sup>2</sup>Bestehen übereinstimmende Befreiungen, entfällt insoweit die Feststellung eines Einheitswerts des Betriebsvermögens. <sup>3</sup>Vgl. hierzu auch Abschnitt 31 Abs. 1 Sätze 3 und 4.

(2) <sup>1</sup>In den folgenden Fällen bestehen Befreiungen von der Vermögensteuer, ohne daß bei der Gewerbesteuer eine entsprechende Befreiung erfolgt:

1. für Unternehmen im Zusammenhang mit Bundeswasserstraßen (Abschnitt 92),
2. für Einrichtungen des Kultur-, Gesundheits-, Wohlfahrtswesens usw. (Abschnitt 93),
3. für Verkehrsunternehmen (§ 117 BewG).

<sup>2</sup>In diesen Fällen ist daher zunächst der Einheitswert des Betriebsvermögens wie im Regelfall festzustellen. <sup>3</sup>Für Zwecke der Vermögensteuer unterbleibt bei Vollbefreiung die Ermittlung eines

Gesamtvermögens, bei Teilbefreiung ist nur ein entsprechender Teil des Einheitswerts des Betriebsvermögens bei der Ermittlung des Gesamtvermögens anzusetzen.<sup>4</sup> Damit die Befreiung von der Vermögensteuer nicht über § 101 Nr. 1 BewG bereits bei der Ermittlung des Betriebsvermögens und damit auch bei der Gewerbekapitalsteuer zu berücksichtigen ist, wird

1. in den Fällen des § 3 Abs. 1 Nr. 3 VStG (Abschnitt 92) die Anwendung des § 101 Nr. 1 BewG gesetzlich ausgeschlossen,
2. in den Fällen des § 3 Abs. 1 Nr. 4 VStG (Abschnitt 93) § 101 Nr. 1 BewG deshalb nicht angewendet, weil es sich um eine persönliche Steuerbefreiung handelt, auf die sich § 101 Nr. 1 BewG nicht erstreckt,
3. in den Fällen des § 117 BewG erst bei der Ermittlung des Gesamtvermögens ein entsprechender Teil des Betriebsvermögens außer Ansatz gelassen. Über die Gewährung der Steuerbegünstigung ist im Vermögensteuer-Veranlagungsverfahren zu entscheiden (BFH-Urteil vom 17.10.1980, BStBl 1981 II S. 249).

#### 95. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften

<sup>1</sup>Bei gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Körperschaften richtet sich die Steuerbefreiung nach den §§ 51 ff. AO. <sup>2</sup>Eine zur Befreiung der Körperschaft von der Körperschaftsteuer getroffene Entscheidung ist zu übernehmen.

#### 96. Pensions- und Unterstützungskassen

<sup>1</sup>Die Vorschriften des § 3 Abs. 1 Nr. 5 VStG stimmen inhaltlich mit den Vorschriften des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG überein. <sup>2</sup>Es ist des-

halb die hinsichtlich der Befreiung der Pensions- und Unterstützungskasse zur Körperschaftsteuer getroffene Feststellung zu übernehmen.

#### 97. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter

(1) <sup>1</sup>Die Vorschriften des § 3 Abs. 1 Nr. 8 VStG stimmen inhaltlich mit den Vorschriften des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG überein. <sup>2</sup>Es ist deshalb die hinsichtlich der Befreiung zur Körperschaftsteuer getroffene Feststellung zu übernehmen.

(2) Unterhält der Berufsverband einen oder mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, ist der Berufsverband nur mit diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben vermögenssteuerpflichtig, vgl. Abschnitt 35.

#### 98. Politische Parteien

<sup>1</sup>Wird von einer nach § 3 Abs. 1 Nr. 10 VStG von der Vermögensteuer befreiten politischen Partei im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 3.3.1989 (BGBl. I S. 327), das durch Artikel 2 des Gesetzes vom 8.10.1990 (BGBl. I S. 2141) geändert worden ist, ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerfreiheit insoweit ausgeschlossen. <sup>2</sup>Die Herstellung und der Vertrieb von Mitteilungsblättern und Broschüren kann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sein.

#### 99. Genossenschaften

<sup>1</sup>Bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 14 KStG richtet sich die Steuerbefreiung nach den zur Körperschaftsteuer getroffenen Feststellungen. <sup>2</sup>Die Abschnitte 16 bis 22 KStR sind entsprechend anzu-

wenden. <sup>3</sup>Bei den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen, die Land- und Forstwirtschaft betreiben (§ 7 VStG), ist das Gesamtvermögen in den der Gründung folgenden 10 Jahren jeweils um den Freibetrag von 100.000 DM zu kürzen. <sup>4</sup>Bei den übrigen Genossenschaften besteht keine Begünstigung. <sup>5</sup>Soweit für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nicht ausdrücklich die Verhältnisse vom Feststellungs- oder Veranlagungszeitpunkt maßgebend sind, kommt es darauf an, daß die Voraussetzungen für die Befreiung oder Begünstigung im Feststellungs- oder Veranlagungszeitpunkt bereits eindeutig verwirklicht sind und nach Lage der Verhältnisse nicht nur vorübergehend gegeben sein werden.

#### 100. Steuerbefreiungen außerhalb des Vermögensteuergesetzes

Von der Vermögensteuer sind auf Grund anderer Gesetze u.a. befreit:

1. Die Aktionsgemeinschaft Deutsche Steinkohlenreviere GmbH nach Maßgabe des § 1 des Gesetzes über steuerliche Maßnahme bei der Stilllegung von Steinkohlenbergwerken vom 11.4.1967 (BGBl. I S. 403, BStBl I S. 204), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 30.11.1978 (BGBl. I S. 1849, BStBl I S. 479) geändert worden ist.
2. Das Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaften nach den §§ 38, 43 a und 44 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften i.d.F. der Bekanntmachung vom 14.1.1970 (BGBl. I S. 127, BStBl I S. 187), das zuletzt durch Artikel 16 des Gesetzes vom .....(BGBl. I S. ..., BStBl I S. ...) geändert worden ist.
3. Der Rationalisierungsverband des Steinkohlenbergbaus nach Maßgabe des § 36 des Gesetzes zur Förderung der Rationali-

sierung im Steinkohlenbergbau vom 29.7.1963 (BGBl. I S. 549), das zuletzt durch Gesetz vom 16.1.1990 (BGBl. I S. 102) geändert worden ist.

4. Ausgleichskassen und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien nach Maßgabe von § 12 Abs. 3 des Vorruhestandsgesetzes vom 13.4.1984 (BGBl. I S. 601, BStBl I S. 332), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 22.12.1989 (BGBl. I S. 2398) geändert worden ist.
5. Der Absatzfonds nach § 13 des Absatzfondsgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 21.6.1993 (BGBl. I S. 998).
6. Der Forstabsatzfonds nach § 13 des Gesetzes über den Forstabsatzfonds vom 13.12.1990 (BGBl. I S. 2760), das durch Artikel 2 des Gesetzes vom 29.1.1993 (BGBl. I S. 114) geändert worden ist.
7. Die European Transonic Windtunnel GmbH nach § 1 der Verordnung vom 1.9.1989 (BGBl. 1989 II S. 738, BStBl I S. 387).

#### Zu § 6 VStG

#### 101. Persönliche Freibeträge

(1) <sup>1</sup>Der Freibetrag von 70.000 DM wird nur unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen gewährt. <sup>2</sup>Ehegatten, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und zusammen veranlagt werden, erhalten einen gemeinsamen Freibetrag von 140.000 DM.

(2) Ein Pflegekindschaftsverhältnis ist nur anzunehmen, wenn ein Kind von den Pflegeeltern auf Dauer wie ein leibliches Kind betreut wird und eine Haushaltsgemeinschaft des Kindes mit seinen leiblichen Eltern nicht mehr besteht.

(3) <sup>1</sup>Ein weiterer Freibetrag von 50.000 DM ist unbeschränkt Steuerpflichtigen zu gewähren, die das 60. Lebensjahr vollendet haben oder voraussichtlich für mindestens 3 Jahre behindert im Sinne des Schwerbehindertengesetzes mit einem Grad der Behinderung von 100 sind. <sup>2</sup>Die Behinderung ist durch einen Ausweis nach § 4 Abs. 5 SchwbG nachzuweisen (BFH-Urteil vom 5.2.1988, BStBl II S. 436). <sup>3</sup>Die Bescheinigung des Versorgungsamtes über die rückwirkende Anerkennung der Behinderung ist ein Grundlagenbescheid im Sinne von §§ 171 Abs. 10 und 175 Abs. 1 Nr. 1 AO (BFH-Urteil vom 13.12.1985, BStBl 1986 II S. 245). <sup>4</sup>Für die Behinderung kommt es nicht darauf an, daß der Steuerpflichtige in der Vergangenheit einen Beruf ausgeübt hat oder daß er genügend Einkünfte, z.B. aus Kapitalvermögen, hat, um seinen Lebensunterhalt bestreiten zu können. <sup>5</sup>Der Freibetrag ist bei Zusammenveranlagung jedem Mitglied der Veranlagungsgemeinschaft zu gewähren, das die Voraussetzungen erfüllt.

Zu § 11 VStG

### 102. Anrechnung ausländischer Vermögensteuer

(1) <sup>1</sup>Die für Auslandsvermögen erhobene ausländische Steuer kann nur dann auf die deutsche Vermögensteuer angerechnet werden, wenn sie der inländischen Vermögensteuer entspricht. <sup>2</sup>Es gehören deshalb nicht dazu ausländische Steuern, die nur einzelne Vermögensgegenstände oder Vermögensgruppen belasten, z.B. Grundsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Schenksteuer u.a. mehr. <sup>3</sup>Ebenso gehören nicht hierher einmalige Vermögensabgaben, Vermögenszuwachssteuern, die Erbschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer. <sup>4</sup>Ist das Auslandsvermögen in verschiedenen Staaten belegen, ist die anrechenbare ausländische Steuer für jeden einzelnen Staat gesondert zu ermitteln.

(2) <sup>1</sup>Die der deutschen Vermögensteuer entsprechende ausländische Steuer muß festgesetzt und entrichtet worden sein. <sup>2</sup>Anrechenbar

ist die ausländische Vermögensteuer für das Kalenderjahr, für das auch die deutsche Vermögensteuer erhoben wird. <sup>3</sup>Bei der Anrechnung der ausländischen Vermögensteuer ist von dem Wert des nichtsteuerbefreiten Auslandsvermögens auszugehen, der sich nach Abzug der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten ergibt. <sup>4</sup>Eine Anrechnung von ausländischer Vermögensteuer kann nicht erfolgen, wenn das nach Satz 3 ermittelte Auslandsvermögen negativ ist. <sup>5</sup>Die ausländische Vermögensteuer darf höchstens mit dem Betrag angerechnet werden, der sich ergibt, wenn die veranlagte inländische Vermögensteuer im Verhältnis des Werts des auf den ausländischen Staat entfallenden steuerpflichtigen Auslandsvermögens zum Wert des Gesamtvermögens aufgeteilt wird.

**B e i s p i e l A :**

Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger hat folgendes Vermögen:

Ein Grundstück im Ausland (Staat A), das nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, mit einem gemeinen Wert von 120.000 DM. Dieses Grundstück ist mit Schulden in Höhe von 30.000 DM belastet. Sonstiges inländisches Vermögen ist in Höhe von 570.000 DM vorhanden. Der Steuerpflichtige hat für das Grundstück bereits eine ausländische Vermögensteuer in Höhe von 1.350 DM bezahlt. Der anrechenbare Betrag ist wie folgt zu berechnen:

|                            |                   |
|----------------------------|-------------------|
| ausländisches Grundstück   | 120.000 DM        |
| sonstiges Vermögen         | <u>570.000 DM</u> |
| Rohvermögen                | 690.000 DM        |
| ./. Schulden               | <u>30.000 DM</u>  |
| Gesamtvermögen             | 660.000 DM        |
| ./. Freibetrag             | <u>70.000 DM</u>  |
| steuerpflichtiges Vermögen | 590.000 DM        |
| Steuer 0,5 v.H.            | 2.950 DM          |

Das ausländische Grundstück ist nach Abzug der Schulden im Gesamtvermögen mit einem Wert von 90.000 DM enthalten. Von der veranlagten inländischen Vermögensteuer

entfallen  $\frac{90.000}{660.000}$  von 2.950 DM = 402 DM auf das

ausländische Grundstück. Von der ausländischen Vermögensteuer in Höhe von 1.350 DM können deshalb nur 402 DM auf die deutsche Vermögensteuer angerechnet werden.

### B e i s p i e l B :

Sachverhalt wie vor mit folgender Abweichung:

Das ausländische Grundstück (Staat A) gehört zu einem inländischen Betriebsvermögen, das sich wie folgt ermittelt:

|                                            |                   |
|--------------------------------------------|-------------------|
| Einheitswert des Betriebsvermögens         | 900.000 DM        |
| ./. Freibetrag nach § 117 a Abs. 1         |                   |
| Satz 1 BewG                                | <u>500.000 DM</u> |
| verbleibendes Betriebsvermögen             | 400.000 DM        |
| davon 75 v.H. (§ 117 a Abs. 1 Satz 2 BewG) | 300.000 DM        |

Der anrechenbare Betrag ist wie folgt zu berechnen:

|                            |                   |
|----------------------------|-------------------|
| Betriebsvermögen           | 300.000 DM        |
| sonstiges Vermögen         | <u>570.000 DM</u> |
| Gesamtvermögen             | 870.000 DM        |
| ./. Freibetrag             | <u>70.000 DM</u>  |
| steuerpflichtiges Vermögen | 800.000 DM        |
| Steuer 0,5 v.H.            | 4.000 DM          |

Nach Berücksichtigung der anteiligen Vergünstigung nach § 117 a BewG (500.000 DM + 100.000 DM) in Höhe von

$$\frac{600.000 \text{ DM} \times 90.000 \text{ DM}}{900.000 \text{ DM}} = 60.000 \text{ DM}$$

verbleibt ein steuerpflichtiges Auslandsvermögen von  
(90.000 ./ .60.000 =) 30.000 DM.

Von der veranlagten inländischen Vermögensteuer entfallen  
30.000 von 4.000 DM = 138 DM auf das ausländische Grundstück  
870.000

Von der ausländischen Vermögensteuer in Höhe von 1.350 DM  
können somit nur 138 DM auf die deutsche Vermögensteuer  
angerechnet werden.

### B e i s p i e l C :

Sachverhalt wie unter Beispiel B; der unbeschränkt Steuer-  
pflichtige hat jedoch noch weiteres Betriebsvermögen in Höhe  
von 150.000 DM. Die wirtschaftliche Einheit dieses Gewerbe-  
betriebs erstreckt sich ausschließlich auf das Ausland  
(Staat B). Für dieses Betriebsvermögen wurde eine ausländische  
Vermögensteuer in Höhe von 450 DM bezahlt. Die anrechenbaren  
Beträge sind wie folgt zu berechnen:

|                                     |                   |
|-------------------------------------|-------------------|
| Betriebsvermögen des Staates B      | 150.000 DM        |
| Betriebsvermögen (siehe Beispiel B) | 300.000 DM        |
| sonstiges Vermögen                  | <u>570.000 DM</u> |
| Gesamtvermögen                      | 1.020.000 DM      |
| ./ . Freibetrag                     | <u>70.000 DM</u>  |
| steuerpflichtiges Vermögen          | 950.000 DM        |
| Steuer 0,5 v.H.                     | 4.750 DM          |

Von der veranlagten inländischen Vermögensteuer entfällt auf  
das Betriebsvermögen

im Staat B 150.000 von 4.750 DM = 699 DM  
1.020.000

Somit kann die ausländische Vermögensteuer des Staates B in Höhe von 450 DM voll angerechnet werden.

Von der veranlagten inländischen Vermögensteuer entfallen auf das ausländische Grundstück

im Staat A  $\frac{30.000}{1.020.000}$  von 4.750 DM = 140 DM. Die Vermögensteuer

des Staates A von 1.350 DM kann somit nur in Höhe von 140 DM angerechnet werden.

Die anrechenbare ausländische Vermögensteuer beträgt in diesem Fall somit insgesamt  $(450 + 140) = 590$  DM.

<sup>6</sup>Die anzurechende ausländische Vermögensteuer ist nach dem amtlichen Devisenkurs in Deutsche Mark umzurechnen, der für den Tag ihrer Zahlung im Bundesanzeiger veröffentlicht worden ist.

(3) <sup>1</sup>Wird durch ein Doppelbesteuerungsabkommen die Doppelbesteuerung bestimmter ausländischer Vermögensgegenstände nicht beseitigt, kann insoweit die ausländische Vermögensteuer noch auf die inländische Vermögensteuer angerechnet werden. <sup>2</sup>Ist eine ausländische Vermögensteuer nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf die inländische Vermögensteuer anzurechnen, gilt Absatz 2 entsprechend.

Zu § 12 VStG

### 103. Steuerermäßigung bei ausländischem Betriebsvermögen

(1) Für die Steuerermäßigung ist Voraussetzung, daß in der ausländischen Betriebsstätte eine aktive Tätigkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG ausgeübt wird; wegen der Einzelheiten vgl. Tz. 8 des BdF-Erlasses vom 11.7.1974, BStBl I S. 442.

(2) <sup>1</sup>Soweit die ausländische Betriebsstätte dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, setzt die Steuerermäßigung weiter voraus, daß sie das Bundesministerium für Verkehr für verkehrspolitisch unbedenklich erklärt hat. <sup>2</sup>Diese Unbedenklichkeitserklärung ist mit dem Ermäßigungsantrag vorzulegen.

(3) <sup>1</sup>Bei der Steuerermäßigung ist von dem Wert des Auslandsvermögens auszugehen, der sich nach Abzug der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten ergibt. <sup>2</sup>Der danach verbleibende Wert ist um die darauf entfallende anteilige Vergünstigung nach § 117 a BewG zu kürzen, soweit das Auslandsvermögen zu einem inländischen Betriebsvermögen gehört, für das ein Einheitswert für Zwecke der Vermögensteuer festgestellt wird und das insgesamt positiv ist. <sup>3</sup>Zur Berechnung der Steuerermäßigung wird die sich ergebende Vermögensteuer im Verhältnis des steuerpflichtigen Auslandsvermögens zum Gesamtvermögen aufgeteilt. <sup>4</sup>Ist für Auslandsvermögen die Steuer nach § 12 Abs. 1 VStG ermäßigt worden, kann eine dafür erhobene ausländische Vermögensteuer nicht mehr nach § 11 VStG auf die deutsche Vermögensteuer angerechnet werden.

#### Zu § 14 VStG

#### 104. Zusammenveranlagung: Allgemeines

(1) Zusammen veranlagt werden nur Personen, die unbeschränkt steuerpflichtig sind.

(2) Bei der Zusammenveranlagung ist

1. das Vermögen aller beteiligten Personen zu einem einheitlichen Gesamtvermögen zusammenzurechnen (§ 119 BewG). Dabei sind die

- Freibeträge und Freigrenzen des § 110 Abs. 1 und 2 BewG mit der Zahl zu vervielfachen, die der Zahl der Beteiligten entspricht (§ 110 Abs. 3 BewG);
2. für jede beteiligte Person der ihr zustehende persönliche Freibetrag (§ 6 Abs. 1 und 2 VStG) und der Freibetrag wegen Alters oder Behinderung (§ 6 Abs. 3 VStG) zu berücksichtigen.
- (3) Bei der Ermittlung des Gesamtvermögens sind Forderungen und Schulden zwischen den beteiligten Personen getrennt anzusetzen.
- (4) <sup>1</sup>Für die Zusammenveranlagung sind jeweils die Verhältnisse im Veranlagungszeitpunkt maßgebend (§ 5 Abs. 1 VStG). <sup>2</sup>Ändern sich diese nach dem Veranlagungszeitpunkt, sind Neuveranlagungen für die Beteiligten nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 VStG durchzuführen. <sup>3</sup>Hierzu vgl. Abschnitt 107.
- (5) Bei der Beurteilung der Frage, ob Ehegatten dauernd getrennt leben, ist Abschnitt 174 Abs. 2 EStR entsprechend anzuwenden.
- (6) Eine Zusammenveranlagung nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 VStG geht allen anderen Möglichkeiten der Zusammenveranlagung vor.

#### 105. Zusammenveranlagung mit Kindern unter 18 Jahren

<sup>1</sup>Kinder (§ 6 Abs. 2 Satz 2 VStG), die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, werden mit ihren verheirateten und nicht dauernd getrennt lebenden Eltern zusammen veranlagt, wenn sie zu deren Haushalt gehören; werden die Eltern nicht zusammen veranlagt, kann das Kind nur mit dem Elternteil zusammen veranlagt werden, zu dessen Haushalt es gehört. <sup>2</sup>In Zweifelsfällen ist anzunehmen, daß dies der Elternteil ist, dessen Wohnung bei der polizeilichen Anmeldung des Kindes als Hauptwohnung angegeben worden ist (BFH-Urteile vom 14.8.1981, BStBl 1982 II S. 111, und

vom 4.6.1982, BStBl II S. 733). <sup>3</sup>Haben nicht zusammen zu veranlagende Elternteile eine gemeinsame Wohnung oder gibt die melderechtliche Behandlung keine eindeutigen Anhaltspunkte, ist vorbehaltlich einer abweichenden Bescheinigung des Jugendamtes davon auszugehen, daß das Kind zum Haushalt der Mutter gehört.

**106. Zusammenveranlagung mit Kindern über 18 Jahren**  
**in der Berufsausbildung und im**  
**freiwilligen sozialen Jahr**

(1) Kinder (§ 6 Abs. 2 Satz 2 VStG), die das 18., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet haben, werden auf gemeinsamen Antrag der Beteiligten mit ihren verheirateten und nicht dauernd getrennt lebenden Eltern zusammen veranlagt, wenn die folgenden Voraussetzungen sämtlich erfüllt sind:

1. Alle Antragsteller sind unbeschränkt steuerpflichtig.
2. Das Kind ist unverheiratet oder lebt von seinem Ehegatten dauernd getrennt.
3. Das Kind gehört zum Haushalt der Eltern (vgl. Abschnitt 105).
4. a) Das Kind befindet sich noch in der Berufsausbildung oder leistet den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst, durch den die Berufsausbildung unterbrochen wird (vgl. Absätze 3 und 4), oder ein freiwilliges soziales Jahr ab (vgl. Absatz 5). Für die Auslegung des Begriffs "Berufsausbildung" gilt Abschnitt 180 EStR.

oder

- b) Das Kind kann mangels Ausbildungsplatzes eine Berufsausbildung nicht beginnen oder fortsetzen. Die Bestimmungen des Abschnitts 180 a EStR gelten entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Werden die Eltern nicht zusammen veranlagt, kann die Zusammenveranlagung des Kindes mit dem Elternteil beantragt werden, zu dessen Haushalt es gehört. <sup>2</sup>Absatz 1 gilt entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Der gesetzliche Grundwehrdienst im Sinne des § 5 des Wehrpflichtgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 13.6.1986 (BGBl. I S. 879), zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.1991 (BGBl. I S. 2317), ist für die Dauer von 12 Monaten auf Grund der allgemeinen Wehrpflicht zu leisten. <sup>2</sup>Der gesetzliche Zivildienst ist von anerkannten Kriegsdienstverweigerern nach § 24 des Zivildienstgesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 31.7.1986 (BGBl. I S. 1205), zuletzt geändert durch Gesetz vom 11.06.1992 (BGBl. I S. 1030), für die Dauer von 15 Monaten zu leisten. <sup>3</sup>Wehrdienst, Dienst im Vollzugsdienst des Bundesgrenzschutzes und im sonstigen Vollzugsdienst der Polizei (§ 42 des Wehrpflichtgesetzes), Dienst als Helfer im Zivilschutz oder Katastrophenschutz (§ 13 a des Wehrpflichtgesetzes) oder Entwicklungsdienst (§ 13 b des Wehrpflichtgesetzes), der auf Grund freiwilliger Verpflichtung geleistet und auf den Grundwehrdienst angerechnet wird, begründet kein Recht auf Einbeziehung in die Zusammenveranlagung.

(4) <sup>1</sup>Die Berufsausbildung ist abgeschlossen, wenn das Kind einen Ausbildungsstand erreicht hat, der es zu einer Berufsausübung befähigt. <sup>2</sup>Hierzu vgl. Abschnitt 180 Abs. 2 EStR. <sup>3</sup>Nur solange sie danach noch nicht abgeschlossen ist, wird sie durch die Einberufung zum Grundwehrdienst oder Zivildienst unterbrochen. <sup>4</sup>Dies ist auch der Fall, wenn das Kind vor seiner Einberufung zwar einen Ausbildungsabschnitt, der für sich betrachtet den Abschluß einer Berufsausbildung bedeuten kann, beendet hat, aber nach Ableistung des Grundwehrdienstes eine an die bisherige Berufsausbildung anknüpfende weitere Ausbildung für einen gehobenen oder auch andersartigen Beruf aufzunehmen gedenkt (BFH-Urteil vom 4.12.1969, BStBl 1970 II S. 450). <sup>5</sup>Das gilt auch dann, wenn Vorstellungen über Art und Umfang der weiteren Ausbildung und die Gesamtumstände erkennen lassen, daß die Ausbildung fortgesetzt werden soll. <sup>6</sup>Die

zeitlich begrenzte Ausübung einer Berufstätigkeit nach Ableistung des Grundwehrdienstes oder Zivildienstes steht der Annahme einer Unterbrechung der Berufsausbildung nicht entgegen, wenn diese die Voraussetzung für das vom Kind gewählte Berufsziel ist (BFH-Urteil vom 26.2.1971, BStBl II S. 422). <sup>7</sup>Dagegen liegt keine Unterbrechung der Berufsausbildung vor, wenn das Kind von vornherein beabsichtigt, nach Ableistung des Grundwehrdienstes oder Zivildienstes in dem erlernten Beruf tätig zu werden und erst später nach einer noch unbestimmten Zeit eine aufbauende weitere Berufsausbildung aufzunehmen.

(5) <sup>1</sup>Das freiwillige soziale Jahr ist nach dem Gesetz zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres vom 17.8.1964 (BGBl. I S. 640, BStBl I S. 534), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Reform der gesetzlichen Rentenversicherung vom 18.12.1989 (BGBl. I S. 2261), abzuleisten. <sup>2</sup>Hierzu vergleiche auch Abschnitt 180 c EStR.

(6) <sup>1</sup>Die Vollendung des 27. Lebensjahres steht der Zusammenveranlagung nicht entgegen, wenn der Abschluß der Berufsausbildung durch Umstände verzögert worden ist, die keiner der Antragsteller zu vertreten hat. <sup>2</sup>Als ein solcher Umstand ist stets die Ableistung des gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes, das Fehlen eines Studienplatzes sowie der berufsbedingte Wohnortwechsel des Steuerpflichtigen anzusehen. <sup>3</sup>Die Anrechnung eines freiwillig geleisteten Dienstes im Sinne des Absatzes 3 Satz 3 auf den Grundwehrdienst wird nur bis zur Dauer von 12 Monaten als ein solcher Umstand anerkannt. <sup>4</sup>Zu der Frage, welche Umstände die Antragsteller im übrigen zu vertreten haben, vgl. BFH-Urteil vom 7.5.1971, BStBl II S. 696.

Zu § 16 VStG

### 107. Neuveranlagungen

(1) <sup>1</sup>Die Wertabweichung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 VStG und die Änderung der Verhältnisse für die Gewährung von Freibeträgen oder die Zusammenveranlagung nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 VStG sind selbständige Gründe für eine Neuveranlagung. <sup>2</sup>Bei einer Änderung der Verhältnisse für die Gewährung von Freibeträgen oder für die Zusammenveranlagung wird das Gesamtvermögen auf den Neuveranlagungszeitpunkt jedoch nur dann neu ermittelt, wenn im Neuveranlagungszeitpunkt gleichzeitig auch die Wertgrenzen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 VStG überschritten sind. <sup>3</sup>Dazu ist das Gesamtvermögen vom Neuveranlagungszeitpunkt mit dem Gesamtvermögen vom letzten Veranlagungszeitpunkt zu vergleichen. <sup>4</sup>Werden Personen erstmals zusammen veranlagt, muß zu diesem Zweck auch deren Gesamtvermögen vom letzten Veranlagungszeitpunkt zusammengerechnet werden. <sup>5</sup>Werden Personen erstmals nicht mehr zusammen veranlagt, muß zu diesem Zweck auch das Gesamtvermögen vom letzten Veranlagungszeitpunkt aufgeteilt werden.

#### B e i s p i e l e :

- A. Zwei selbständig auf den 1.1.1993 zur Vermögensteuer veranlagte Steuerpflichtige mit einem Gesamtvermögen von je 200.000 DM heiraten im Laufe des Jahres 1993. Das Gesamtvermögen des Ehemannes erhöht sich um 65.000 DM, das der Ehefrau vermindert sich um 20.000 DM. Für die Eheleute ergibt sich somit zum 1.1.1994 ein zusammengerechnetes Gesamtvermögen von 445.000 DM. Bei der Neuveranlagung zum 1.1.1994 wird das Gesamtvermögen mit 400.000 DM angesetzt; denn die Mindestgrenze für eine Neuveranlagung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 VStG in Höhe von 50.000 DM wird

durch die Vermögensänderung (445.000 DM - 400.000 DM = 45.000 DM) nicht erreicht. Das steuerpflichtige Vermögen beträgt nach Abzug des Freibetrages von 2 x 70.000 DM (§ 6 Abs. 1 VStG) 260.000 DM.

B. Ein kinderloses Ehepaar wird im Laufe des Jahres 1993 geschieden. Am 1.1.1993 betrug das Gesamtvermögen der Eheleute 600.000 DM, davon der Anteil des Mannes 330.000 DM und der Anteil der Frau 270.000 DM. Am 1.1.1994 beträgt das Vermögen des Mannes 370.000 DM und das Vermögen der Frau 210.000 DM. Bei der Neuveranlagung des Mannes auf den 1.1.1994 wird das Gesamtvermögen mit 330.000 DM angesetzt, weil die Grenzen für eine werterhöhende Neuveranlagung nicht überschritten sind. Sein steuerpflichtiges Vermögen beträgt nach Abzug des Freibetrags (70.000 DM) 260.000 DM. Bei der Neuveranlagung der Frau auf den 1.1.1994 wird das Gesamtvermögen mit 210.000 DM angesetzt, weil die Grenzen für eine wertmindernde Neuveranlagung überschritten sind. Ihr steuerpflichtiges Vermögen beträgt nach Abzug des Freibetrags (70.000 DM) 140.000 DM.

(2) Bei der Prüfung, ob die Wertgrenzen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 VStG überschritten werden, ist von dem Gesamtvermögen auszugehen, das sich unter Berücksichtigung der Freibeträge und Freigrenzen in § 110 BewG ergibt.

#### **B e i s p i e l e :**

A. A hat am 1.1.1993 Kapitalvermögen von 261.000 DM und eine beim sonstigen Vermögen erfasste Briefmarkensammlung mit einem gemeinen Wert von 50.000 DM. Nach § 110 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 BewG bleiben von dem Kapitalvermögen 11.000 DM außer Ansatz; die Briefmarkensammlung ist wegen Überschreitung der Freigrenze von 20.000 DM (§ 110 Abs. 1 Nr. 12 BewG) voll anzusetzen. Es ergibt sich somit ein Gesamtvermögen von 300.000 DM. Vermögensänderungen treten nicht ein. A heiratet im Jahre 1993 eine Witwe mit einem Kind unter 18 Jahren, beide haben kein eigenes

Vermögen. Bei der Ermittlung des Gesamtvermögens auf den 1.1.1994 sind die Freibeträge und Freigrenzen des § 110 Abs. 1 und 2 BewG mit drei zu vervielfachen. Das Kapitalvermögen ist daher nur noch mit (261.000 DM - 33.000 DM =) 228.000 DM anzusetzen. Die Briefmarkensammlung bleibt außer Ansatz, weil die Freigrenze von 60.000 DM nicht überschritten wird. Das Gesamtvermögen am 1.1.1994 beträgt somit 228.000 DM; die Neuveranlagungsgrenzen sind überschritten. Das steuerpflichtige Vermögen beträgt nach Abzug der persönlichen Freibeträge (210.000 DM) 18.000 DM.

- B. Ein kinderloses Ehepaar wird im Jahre 1993 geschieden. Das Vermögen, das nur aus Wertpapieren besteht, hatte am 1.1.1993 einen Wert von 800.000 DM. Der Anteil des Mannes betrug 440.000 DM, der Anteil der Frau 360.000 DM. Das Gesamtvermögen wurde unter Berücksichtigung des Freibetrags nach § 110 Abs. 2 und 3 BewG mit 780.000 DM angesetzt. Am 1.1.1994 hat der Mann ein Kapitalvermögen von 540.000 DM und die Frau von 340.000 DM. Es ist folgender Vermögensvergleich durchzuführen:

a) beim Mann

|                                 |                       |
|---------------------------------|-----------------------|
| Gesamtvermögen vom 1.1.1993     | 440.000 DM            |
|                                 | <u>././ 10.000 DM</u> |
| =                               | 430.000 DM            |
| <br>Gesamtvermögen vom 1.1.1994 | <br>540.000 DM        |
|                                 | <u>././ 10.000 DM</u> |
| =                               | 530.000 DM            |

Die Wertgrenzen werden erreicht. Bei der Neuveranlagung wird sein Gesamtvermögen mit 530.000 DM angesetzt.

b) bei der Frau

|                             |                       |
|-----------------------------|-----------------------|
| Gesamtvermögen vom 1.1.1993 | 360.000 DM            |
|                             | <u>././ 10.000 DM</u> |
| =                           | 350.000 DM            |

|                             |                  |
|-----------------------------|------------------|
| Gesamtvermögen vom 1.1.1994 | 340.000 DM       |
| "                           | <u>10.000 DM</u> |
|                             | 330.000 DM       |

Die Wertgrenzen werden nicht erreicht. Bei der Neuveranlagung wird ihr Gesamtvermögen mit 350.000 DM angesetzt.

### 108. Vermögensvergleich bei Neuveranlagung

<sup>1</sup>Die Neuveranlagung hat in der Regel zur Voraussetzung, daß eine Veranlagung auf einen früheren Zeitpunkt bereits vorliegt. <sup>2</sup>War eine Vermögensteuer nicht festzusetzen, weil das Gesamtvermögen die Summe der Freibeträge nicht überschritten hatte, kommt eine Neuveranlagung erstmalig auf den Zeitpunkt in Betracht, an dem nach Abzug der Freibeträge vom Gesamtvermögen ein steuerpflichtiges Vermögen verbleibt. <sup>3</sup>Das Gesamtvermögen an diesem Zeitpunkt ist bei der Feststellung, ob die Neuveranlagungsgrenzen überschritten sind, mit dem Gesamtvermögen vom Hauptveranlagungszeitpunkt oder Nachveranlagungszeitpunkt zu vergleichen. <sup>4</sup>Die Berechnung des Gesamtvermögens auf den Hauptveranlagungs- oder Nachveranlagungszeitpunkt ist im Rahmen der Neuveranlagung nachzuholen.

#### **B e i s p i e l:**

Zum 1.1.1993 beträgt das Gesamtvermögen zusammen veranlagter Eheleute 130.000 DM. Mit Rücksicht auf den den Eheleuten zu gewährenden Freibetrag von 140.000 DM ist die Hauptveranlagung unterblieben. Zum 1.1.1994 erhöht sich das Gesamtvermögen auf 240.000 DM. Es ist eine Neuveranlagung auf den 1.1.1994 durchzuführen, denn der Wertzuwachs von (240.000 DM - 130.000 DM =) 110.000 DM übersteigt die Wertgrenzen. Dem Bescheid über die Neuveranlagung zur Vermögensteuer auf den 1.1.1994 ist als unselbständiger Teil der Steuerfestsetzung die Berechnung des Gesamtvermögens auf den 1.1.1993 beizufügen.

Zu § 24 c VStG

**109. Zeitlich befristete Steuerbefreiung**  
**im Beitrittsgebiet**

<sup>1</sup>Für Steuerpflichtige, die erst nach dem 31.12.1990 ihren Wohnsitz im Beitrittsgebiet begründet haben oder dort erstmals ihren gewöhnlichen Aufenthalt, ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, ist die persönliche Steuerbefreiung des § 24 c VStG nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Diese Steuerpflichtigen sind grundsätzlich mit dem Gesamtvermögen (§ 4 VStG) vermögenssteuerpflichtig. <sup>3</sup>Wegen der Zuständigkeit für die Vermögensteuerfestsetzung vgl. Artikel 97 a § 1 EGAO.

**Der Bundesrat hat zugestimmt.**

**05.11.93**

**Beschluß**  
**des Bundesrates**

---

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Vermögensteuer  
(Vermögensteuer-Richtlinien 1993 - VStR 1993 -)

Der Bundesrat hat in seiner 662. Sitzung am 5. November 1993 beschlossen, der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift gemäß Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes zuzustimmen.