

Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

32251

Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung

Leseprobe

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung

Einheit 1: Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung

Hinweis zur Handhabung: Dieses Dokument ist für die Darstellung auf digitalen Endgeräten (z. B. PDF-Reader auf einem Tablet) optimiert. Falls Sie es ausdrucken möchten, empfehlen wir, auf einen einseitigen Druck zu achten. Andernfalls würden sich die Marginalien auf den Rückseiten auf der Innenseite befinden.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Das Modulangebot des Lehrstuhls	V
Abkürzungsverzeichnis	XVI
Symbolverzeichnis	XVIII
1 Steuerliche Gewinnermittlung	1
1.1 Einordnung	1
1.2 Grundlagen	3
1.2.1 Aufgabe der steuerlichen Gewinnermittlung	3
1.2.2 Überblick über die Gewinnermittlungsarten	3
1.2.3 Buchführungspflichten und Anwendungsbereiche der Gewinn- ermittlungsarten	7
1.2.3.1 Derivative steuerliche Buchführungspflicht	7
1.2.3.1.1 Gesetzliche Grundlage	7
1.2.3.1.2 Handelsrechtliche Buchführungspflicht	8
1.2.3.2 Originäre steuerliche Buchführungspflicht	11
1.2.3.3 Zusammenfassung und Anwendungsbereiche der Gewinnermittlungsarten	12
1.2.4 Der Grundsatz der Totalgewinnungleichheit	13
1.2.5 Elektronische Übermittlung (E-Bilanz)	15
1.2.5.1 Überblick	15
1.2.5.2 Gegenstand der Übermittlung	16
1.2.5.3 Taxonomie	17
1.2.5.3.1 Überblick	17
1.2.5.3.2 Technische Ausgestaltung	18
1.2.5.4 Mindestumfang	18

1.2.5.5	Zusätzlich einzureichende Unterlagen, Härtefallregelung, Folgen fehlender Datenübermittlung . . .	20
1.3	Vollständiger Betriebsvermögensvergleich	21
1.3.1	Überblick und Begrifflichkeiten	21
1.3.1.1	Überblick	21
1.3.1.2	(Un)vollständiger Betriebsvermögensvergleich . . .	21
1.3.1.3	Maßgeblichkeit, Bilanzierungs- und Bewertungsvorbehalt, verlängerte Maßgeblichkeit	22
1.3.1.4	Steuerbilanz und Einheitsbilanz	26
1.3.1.5	Bilanztheorien	27
1.3.2	Grundzüge der Bilanzierung dem Grunde nach (Bilanzierung im engeren Sinne)	27
1.3.2.1	Wirtschaftsgüter und andere Bilanzierungsgegenstände	27
1.3.2.2	Abgrenzungs- und Zurechnungsprobleme	30
1.3.2.3	Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte . .	31
1.3.2.3.1	Rechtsprechungsgrundsätze	31
1.3.2.3.2	Aktivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	32
1.3.2.3.3	Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	33
1.3.2.4	Steuerfreie Rücklagen	35
1.3.3	Grundzüge der Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung) . .	36
1.3.3.1	Überblick	36
1.3.3.2	Wertbegriffe und Stichtagsprinzip	37
1.3.3.2.1	Einordnung	37
1.3.3.2.2	Anschaffungskosten	38
1.3.3.2.3	Herstellungskosten	40
1.3.3.2.4	Teilwert	44
1.3.3.2.5	Gemeiner Wert	47
1.3.3.2.6	Teilwert vs. gemeiner Wert	47
1.3.3.2.7	Stichtagsprinzip	48
1.3.3.3	Planmäßige steuerliche Abschreibungen	50
1.3.3.3.1	Überblick	50
1.3.3.3.2	Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	51
1.3.3.3.3	Gebäude	54
1.3.3.3.4	Geringwertige Wirtschaftsgüter	57
1.3.3.3.5	Absetzung für Substanzverringerung . . .	58
1.3.3.3.6	Erhöhte Absetzung und Sonderabschreibung	59

1.3.3.4	Bewertung des Anlage- und des Umlaufvermögens	61
1.3.3.4.1	Abnutzbares Anlagevermögen	61
1.3.3.4.2	Nicht abnutzbares Anlagevermögen . . .	63
1.3.3.4.3	Umlaufvermögen	65
1.3.3.4.4	Zusammenhänge und Wechselwirkungen zwischen handels- und steuerbilanziellen Abschreibungen	67
1.3.3.4.4.1	Problemstellung	67
1.3.3.4.4.2	Handelsbilanzielle Abschreibungen in der Steuerbilanz?	68
1.3.3.4.4.3	Absetzungen nach § 7 EStG in der Handelsbilanz?	70
1.3.3.4.4.4	Erhöhte Absetzungen, Sonderabschrei- bungen und Sofortabschreibung ge- ringwertiger Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz?	70
1.3.3.4.4.5	Teilwertabschreibungen in der Han- delsbilanz?	71
1.3.3.4.4.6	Auswirkungen der handelsrechtli- chen Bewertungsstetigkeit	72
1.3.3.5	Bewertung von Verbindlichkeiten, Rückstellungen und steuerfreien Rücklagen	72
1.3.3.5.1	Verbindlichkeiten	72
1.3.3.5.2	Rückstellungen	74
1.3.3.5.2.1	Allgemeine Grundsätze	74
1.3.3.5.2.2	Pensionsrückstellungen	81
1.3.3.5.2.3	Steuerrückstellungen	82
1.3.3.5.3	Steuerfreie Rücklagen	85
1.3.3.6	Bewertung von Rechnungsabgrenzungsposten . . .	85
1.3.3.7	Bewertung von Entnahmen und Einlagen sowie bei Eröffnung und Erwerb eines Betriebs	85
1.3.3.7.1	Entnahmen und Einlagen	85
1.3.3.7.2	Eröffnung und Erwerb eines Betriebs . .	89
1.3.3.8	Überführung und Übertragung einzelner Wirtschafts- güter in ein Betriebsvermögen und Tausch	89
1.3.4	Änderung der Steuerbilanz und Ent- und Verstrickung stiller Reserven	94
1.3.5	Außerbilanzielle Korrekturen (3. Stufe der Gewinnermittlung)	97
1.4	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	99
1.4.1	Überblick	99

1.4.2	Der Begriff der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	100
1.4.3	Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	101
1.4.4	Erfolgswirksamkeit	102
1.4.5	Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip	104
1.4.6	Ermittlungsschema	107
1.4.7	Der amtlich vorgeschriebene Vordruck	107
1.5	Entscheidungskriterien bei der Wahl der Gewinnermittlungsart . .	109
1.5.1	Einordnung	109
1.5.2	Planungs- und Vollzugskosten	109
1.5.3	Effekte unterschiedlicher Periodisierung	110
1.6	Wechsel der Gewinnermittlungsart	117
1.6.1	Überblick	117
1.6.2	Von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich	120
1.6.3	Vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	121
1.7	Überschussermittlung	122
2	Besonderheiten der steuerlichen Gewinnermittlung	126
2.1	Überblick	126
2.2	Besonderheiten bei Personengesellschaften	126
2.2.1	Einordnung	126
2.2.2	Die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer	130
2.2.3	Steuerliches Betriebsvermögen	132
2.2.3.1	Überblick	132
2.2.3.2	Gesellschaftsvermögen	132
2.2.3.3	Wertkorrekturen zum Gesellschaftsvermögen (Ergänzungsbilanzen)	133
2.2.3.4	Sonderbetriebsvermögen	133
2.2.4	Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben	137
2.2.4.1	Allgemeines	137
2.2.4.2	Sonderbetriebseinnahmen	138
2.2.4.3	Sonderbetriebsausgaben	139
2.2.5	Ermittlung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft .	139
2.2.6	Steuerliche Gewinnverteilung	141
2.2.7	Buchführung und Verluste	142
2.2.7.1	Allgemeines	142
2.2.7.2	Kapitalkonten	144

2.2.7.3	Verluste	144
2.2.8	Gründung einer Personengesellschaft und Veräußerung von Mitunternehmeranteilen	147
2.2.9	Familienpersonengesellschaften	150
2.3	Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	155
2.3.1	Überblick	155
2.3.2	Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	155
2.3.3	Leistungsvergütungen an Gesellschafter	155
2.3.4	Körperschaftsteuer in Handels- und Steuerbilanz	157
2.4	Betriebliche Renten und Raten	158
2.4.1	Überblick	158
2.4.2	Systematisierung wiederkehrender Zahlungen	158
2.4.2.1	Einordnung	158
2.4.2.2	Systematisierung nach der Erscheinungsform	158
2.4.2.2.1	Raten	158
2.4.2.2.2	Wiederkehrende Leistungen	160
2.4.2.2.3	Renten	161
2.4.2.2.4	Sonstige dauernde Lasten	163
2.4.2.2.5	Sonstige wiederkehrende Leistungen	164
2.4.2.2.6	Zusammenfassung	164
2.4.2.3	Systematisierung nach dem wirtschaftlichen Zusammen- hang	164
2.4.2.4	Systematisierung nach dem Rechtsgrund	166
2.4.3	Besteuerung betrieblicher Veräußerungsrenten	168
2.4.3.1	Begriff und Abgrenzung	168
2.4.3.2	Leibrenten	168
2.4.3.2.1	Rentenverpflichteter	168
2.4.3.2.2	Rentenberechtigter	170
2.4.3.3	Zeitrenten	174
2.4.3.3.1	Rentenverpflichteter	174
2.4.3.3.2	Rentenberechtigter	175
2.4.3.4	Mischfälle	176
2.4.4	Besteuerung von Raten im betrieblichen Bereich	178

3	Steuerliche Vermögensermittlung (Grundzüge des Bewertungsrechts)	179
3.1	Rechtliche Grundlagen und Aufbau des Bewertungsgesetzes	179
3.2	Allgemeine Bewertungsvorschriften	184
3.2.1	Bewertungsgegenstände, Bewertungsmaßstäbe und Bewertungsmethoden	184
3.2.2	Stichtagsprinzip, Bedingung und Befristung	187
3.2.3	Allgemeine Bewertungsvorschriften für bestimmte Wirtschaftsgüter	189
3.2.3.1	Wertpapiere und Anteile	189
3.2.3.2	Kapitalforderungen und Schulden	192
3.2.3.3	Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen	193
3.3	Besondere Bewertungsvorschriften	198
3.3.1	Geltungsbereich und Vermögensarten (§§ 17 bis 18 BewG)	198
3.3.2	Gesonderte Feststellungen	199
3.3.3	Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Grunderwerbsteuer	200
3.3.3.1	Überblick	200
3.3.3.2	Vereinfachtes Ertragswertverfahren	200
3.3.4	Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer	206
3.3.4.1	Einordnung	206
3.3.4.2	Bundesrechtliche Bewertung (§§ 218-263 BewG)	209
3.3.4.3	Bundesmodell mit bundesspezifischen Steuermesszahlen (Saarland und Sachsen)	213
3.3.4.4	Lagemodelle (Baden-Württemberg, Niedersachsen, Hessen und Hamburg)	214
3.3.4.5	Flächenmodell (Bayern)	217
3.3.4.6	Vergleichendes Beispiel	220
4	Methodische Grundlagen der betrieblichen Steuerplanung	224
4.1	Einordnung	224
4.2	Steuersätze und Steuertarife	225
4.2.1	Grundsätzliches und Begrifflichkeiten	225
4.2.2	Einkommensteuer	226
4.2.2.1	Ordentliche Einkünfte	226
4.2.2.1.1	Normaltarif	226
4.2.2.1.2	Kombinierte Steuersätze (Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag)	229
4.2.2.1.2.1	Allgemeine Ableitung	229

4.2.2.1.2.2	Besonderheiten der Kirchensteuer	231
4.2.2.1.2.3	Zur Genauigkeit der ermittelten Werte	231
4.2.2.2	Einkünfte aus Kapitalvermögen	232
4.2.2.3	Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG . . .	234
4.2.3	Andere Steuerarten	235
4.3	Modellierung laufend veranlagter Steuern	236
4.3.1	Überblick	236
4.3.2	Natürliche Personen und Personengesellschaften	237
4.3.2.1	Belastungsformeln	237
4.3.2.2	Anrechnung gem. § 35 EStG	240
4.3.2.2.1	Allgemeine Ableitung	240
4.3.2.2.2	Nicht formelmäßig erfasste Einschränkungen	242
4.3.2.2.3	Gewerbesteuersatz unter dem gesetzlichen Anrechnungsfaktor von 4	243
4.3.3	Kapitalgesellschaften	244
4.3.3.1	Belastungsformel	244
4.3.3.2	Gesellschafter	245
4.3.4	Anwendungsbereiche der Gesamtbelastungsformeln	247
4.3.5	Typische kombinierte Steuersätze	249
4.3.5.1	Natürliche Personen und Personengesellschaften .	249
4.3.5.2	Kapitalgesellschaften	250
5	Steuerbilanzpolitik	254
5.1	Überblick	254
5.2	Zielsetzung und Vorteilskriterien der Steuerbilanzpolitik	256
5.3	Handelsbilanzpolitische Ziele	261
5.4	Steuerliche Aktionsparameter	263
5.4.1	Aktionsparameter der Steuerbilanzpolitik	263
5.4.1.1	Bilanzierung dem Grunde nach (Bilanzierung i. e. S.)	263
5.4.1.1.1	Bilanzierungswahlrechte	263
5.4.1.1.2	Ermessensspielräume	264
5.4.1.2	Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)	265
5.4.1.2.1	Bewertungswahlrechte	265
5.4.1.2.2	Ermessensspielräume bei der Bewertung .	269
5.4.1.3	Stetigkeitsgrundsätze	271
5.4.2	Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung gem. § 7g EStG	273
5.4.3	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	274

Anhang	278
Quellenverzeichnis	280
Stichwortverzeichnis	298

Kapitel 3

Steuerliche Vermögensermittlung (Grundzüge des Bewertungsrechts)

3.1 Rechtliche Grundlagen und Aufbau des Bewertungsgesetzes¹

Eine wichtige Steuergruppe sind die Substanzsteuern. Als solche werden in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre traditionell die Vermögensteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Gewerbesteuer sowie die Grundsteuer bezeichnet. Gemeinsam ist diesen Steuerarten, dass sie die (Vermögens-)Substanz besteuern. Sie knüpfen an Roh- oder Reinvermögensgrößen an und sind daher unabhängig von der Erzielung von Einkünften zu zahlen. Für den einzelnen Steuerschuldner kann dies zu ernststen Liquiditätsproblemen führen. Die Bewertungsgrundlagen für alle Substanzsteuern sind im Bewertungsgesetz zusammengefasst. Darüber hinaus kann das Bewertungsgesetz in Einzelfällen aber auch Bedeutung für alle anderen Steuerarten haben, wie sich im Folgenden zeigen wird.

Substanzsteuern

Im Mittelpunkt dieses Abschnitts stehen die rechtlichen Grundlagen der Bewertung und der Aufbau des Bewertungsgesetzes. Dem folgen in Abschnitt 3.2 Ausführungen zu den allgemeinen Bewertungsvorschriften. Den Abschluss der Ausführungen zum Bewertungsrecht bilden in Abschnitt 3.3 die besonderen Bewertungsvorschriften.

Die meisten Steuern knüpfen an den Wert von Gütern an. Güter, die nicht in Geld bestehen oder nicht auf einen bestimmten Geldbetrag lauten, sind zu bewerten. Bewerten heißt, den Wert eines Guts in Geld auszudrücken. Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtssicherheit kann verständlicherweise nicht von subjektiven Wertvorstellungen einzelner Individuen ausgegangen werden. Die

Zweck des
Bewertungsgesetzes

¹Vgl. zu den Ausführungen in diesem Kapitel: *Schneeloch u. a.*, Band 3 (2017b), S. 1-33.

Zuordnung bestimmter Geldbeträge muss vielmehr intersubjektiv überprüfbaren Kriterien folgen.² Das Bewertungsgesetz enthält diese Kriterien. Genau genommen enthält das Bewertungsgesetz die für steuerliche Zwecke gültigen sachlichen Bewertungsvorschriften. Die verfahrensrechtlichen Vorschriften sind hingegen im Wesentlichen in der Abgabenordnung enthalten.

Das Bewertungsgesetz hat insb. folgende Fragen zu klären:

1. Für welche Steuerarten ist zu bewerten? Diese Frage betrifft den Geltungsbereich der Bewertungsvorschriften.
2. Was ist zu bewerten? Diese Frage zielt auf den Bewertungsgegenstand ab.
3. Wie ist zu bewerten? Hierbei geht es um den Bewertungsmaßstab und die Bewertungsmethode.
4. Wem ist das zu Bewertende zuzurechnen? Durch die Beantwortung dieser Frage wird das Steuersubjekt bestimmt.
5. Wann ist zu bewerten? Diese Frage adressiert den jeweiligen Bewertungszeitpunkt.

Die Gliederung des Bewertungsgesetzes ist in Abbildung 3.1 auf der nächsten Seite dargestellt. Es enthält im ersten Teil allgemeine Bewertungsvorschriften, im zweiten Teil besondere Bewertungsvorschriften für einzelne Regelungsbereiche (bspw. für die Bedarfsbewertung) und im dritten Teil abschließende Schlussbestimmungen.

Gesetzessystematik

Der erste Teil umfasst die §§ 1 bis 16 BewG. Dabei handelt es sich um allgemeine Regeln und Definitionen von Grundbegriffen.

erster Teil

Der zweite Teil des Bewertungsgesetzes, der von § 17 bis § 263 BewG reicht, enthält besondere Bewertungsvorschriften. Er ist in sieben Abschnitte gegliedert. Diesen Abschnitten sind mit den §§ 17 und 18 BewG zwei grundlegende Paragraphen über den Anwendungsbereich und die Vermögensarten vorangestellt, die für alle Abschnitte des zweiten Teils gelten.

zweiter Teil des
Bewertungsgesetzes

Der erste Abschnitt des zweiten Teils (§§ 19 bis 109 BewG) regelte die Einheitsbewertung. Der Einheitsbewertung lag der Gedanke zugrunde, für bestimmte wirtschaftliche Einheiten nur jeweils einen einzigen Wert zu ermitteln. Dieser Wert sollte der Besteuerung bei möglichst vielen Steuerarten zu Grunde gelegt werden. Hierdurch sollte eine mehrfache Bewertung und der Ansatz ungleicher Werte bei unterschiedlichen Steuerarten vermieden werden. Dieser Gedanke findet heute aber keine Anwendung mehr. Zunächst wurden ab dem Jahr 1998 für Betriebsvermögen keine Einheitswerte mehr ermittelt und zu früheren Stichtagen festgestellte Einheitswerte nicht mehr angewendet (der Wert des Betriebsvermögens wird seither nur noch im Bedarfsfall für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke ermittelt, was als Bedarfsbewertung bezeichnet wird).³ Bei der Grundsteuer fanden die Einheitswerte noch länger Anwendung, bis ihnen schließlich durch das Bundesverfassungsgericht im Jahr 2018 ein Ende gesetzt wurde.⁴ Dem Gesetzgeber

erster Abschnitt des
zweiten Teils

²Vgl. *Szczesny* (2018), Rn. 1601-1602, 1801.

³Vgl. zur Kritik an dieser Bedarfsbewertung bspw. *Seer* (1997), S. 288-291.

⁴Vgl. BVerfG-Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 (weitere Aktenzeichen: 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14).

Teil	enthaltene Paragraphen	Regelungsinhalte
Erster Teil	§§ 1 bis 16 BewG	Allgemeine Bewertungsvorschriften
Zweiter Teil	§§ 17 bis 263 BewG	Besondere Bewertungsvorschriften: Geltungsbereich, Vermögensarten (§§ 17 und 18) 1. Abschnitt: Einheitsbewertung (ehemals die §§ 19 bis 109; die meisten davon sind entfallen) A. Allgemeines (§ 20) B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (entfallen) C. Grundvermögen (§ 70) D. Betriebsvermögen (§§ 95 bis 109) 2. Abschnitt: Sondervorschriften und Ermächtigungen (§§ 121, 123) 3. Abschnitt: Besondere Vorschriften für das Beitrittsgebiet (ehemals die §§ 125 bis 137; entfallen) 4. Abschnitt: Besondere Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Grunderwerbsteuer (ehemals die §§ 138 bis 150; entfallen) 5. Abschnitt: Gesonderte Feststellungen (§§ 151 bis 156) 6. Abschnitt: Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen für die Erbschaftsteuer (§§ 157 bis 203; gilt seit dem Veranlagungszeitraum 2009 auch für die Grunderwerbsteuer) A. Allgemeines (§ 157) B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 158 bis 175) C. Grundvermögen (§§ 176 bis 198) D. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen (§§ 199 bis 203) (die §§ 204 bis 217 sind unbesetzt) 7. Abschnitt: Bewertung des Grundbesitzes für die Grunderwerbsteuer ab 1. Januar 2022 (§§ 218 bis 263) A. Allgemeines (§ 218 bis 231) B. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 232 bis 242) C. Grundvermögen (§§ 243 bis 263)
Dritter Teil	§§ 264 bis 266 BewG	Schlussbestimmungen
45 Anlagen (unter Einbezug der Anlagen 9a und 15a) zu verschiedenen Vorschriften des Bewertungsgesetzes; davon sind die Anlagen 1 bis 9 und 10 bis 13 entfallen		

Abb. 3.1: Aufbau und Gliederung des Bewertungsgesetzes

wurde aufgetragen, die Grundsteuer bis zum 31.12.2019 zu reformieren. Dieser Aufforderung hat er entsprochen.⁵ Damit entfiel auch dieser letzte Anwendungsfall des Einheitswerts. Ihm folgte der Grundsteuerwert. Dementsprechend werden die meisten Normen des ersten Abschnitts im Folgenden nicht weiter berücksichtigt.

Der zweite Abschnitt des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes (§§ 121 bis 123 BewG) enthält Sondervorschriften und Ermächtigungen. Mit diesen Vorschriften endete das Bewertungsgesetz vor der deutschen Vereinigung. Danach waren besondere Vorschriften für das Beitrittsgebiet erforderlich. Diese wurden im dritten Abschnitt des zweiten Teils eingefügt (§§ 125 bis 137 BewG). Als Konsequenz aus dem Wegfall der Einheitsbewertung im Zuge des Grundsteuer-Reformgesetzes wurden diese Vorschriften entbehrlich. Sie werden daher im Folgenden nicht weiter berücksichtigt.

zweiter und dritter
Abschnitt des zweiten
Teils

Es wurde bereits erwähnt, dass der Grundsteuer Einheitswerte zu Grunde lagen. Diese Einheitswerte beruhten unverändert auf den Wertverhältnissen vom 1.1.1935 (neue Bundesländer) bzw. vom 1.1.1964 (alte Bundesländer). Das Bundesverfassungsgericht hat diese Anwendung von Einheitswerten bei der Grunderwerbsteuer für verfassungswidrig erklärt. Für diese Steuerart finden die Einheitswerte im Rahmen der Ersatzbemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 2 GrEStG) daher keine Anwendung. Stattdessen erfolgte bei Bedarf die Ermittlung zeitnaher Werte (Bedarfsbewertung). Für die Veranlagungszeiträume 1997 bis 2008 enthielt der vierte Abschnitt des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes (§§ 138 bis 150 BewG) die entsprechenden Vorschriften. Die dort geregelte Bedarfsbewertung erklärte das Bundesverfassungsgericht aber im Jahr 2015 ebenfalls für verfassungswidrig.⁶ Seit dem Jahr 2009 sind zur Ermittlung der Grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlage nicht mehr die Regelungen des vierten Abschnitts des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes, sondern die entsprechenden Regelungen des sechsten Abschnitts des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes anzuwenden, d. h. des Abschnitts, der ursprünglich nur die Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer betraf. Auch dieser Abschnitt wurde im Zuge des Grundsteuer-Reformgesetzes durch den Wegfall der Einheitsbewertung entbehrlich und wird im Folgenden nicht weiter berücksichtigt.

vierter Abschnitt des
zweiten Teils

Der fünfte Abschnitt des zweiten Teils (§§ 151 bis 156 BewG) umfasst besondere Verfahrensvorschriften. Er übernahm die Rolle des Vermittlers bei der Bedarfsbewertung, indem er je nach Steuerart auf den vierten oder auf den sechsten Abschnitt des zweiten Teils verwies. Seit hinsichtlich der Grunderwerbsteuer auch die Regelungen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer anzuwenden sind, verweist er nur noch auf den sechsten Abschnitt des zweiten Teils.

fünfter Abschnitt des
zweiten Teils

Bedeutsamer als der fünfte Abschnitt sind aus Unternehmenssicht der sechste und der siebte Abschnitt des zweiten Teils. Der sechste Abschnitt (§§ 157 bis 203 BewG) enthält die Bewertungsregeln, die im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer für die Bewertung von Grundbesitz, von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und von Betriebsvermögen anzuwenden sind. Wie gerade erwähnt, sind diese Regelungen auch bei der Grunderwerbsteuer anzuwenden. Der jüngst hinzugefügte siebte Abschnitt (§§ 218 bis 263 BewG) greift die oben bereits erwähnte Abschaffung des Einheitswerts auch für die Grundsteuer auf. Normiert ist

sechster und siebter
Abschnitt des zweiten
Teils

⁵Vgl. Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG) vom 26.11.2019, BGBl. I 2019, S. 1794.

⁶Vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.6.2015, 1 BvL 13/11.

darin die ab dem Jahr 2022 geltende Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer. Allerdings gilt diese Bewertung nicht bundeseinheitlich. In der auf das oben angesprochene Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10.4.2018 folgenden politischen Debatte lag der Fokus im Wesentlichen auf zwei konträren Vorschlägen zur Neubewertung von Grundbesitz: Auf einer dem Äquivalenzprinzip folgenden wert- und auf einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgenden flächenbasierten Steuer. Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Grundsteuer-Reformgesetzes das seitens des Bundesfinanzministeriums präferierte wertabhängige Modell verabschiedet. Dies bildet nunmehr den siebten Abschnitt des Bewertungsgesetzes. Da einige Bundesländer die damit verbundene verkehrswertnahe Immobilienwertermittlung als zu verwaltungsaufwändig empfanden (insb. Bayern), wurde in Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG zudem eine Öffnungsklausel aufgenommen. Diese ermöglicht es den Ländern, eine abweichende Regelung zu treffen und namentlich den Alternativvorschlag eines wertunabhängigen Flächenmodells aufzugreifen. Möchte ein Bundesland von der Öffnungsklausel Gebrauch machen, ist dafür ein eigenes Grundsteuergesetz mit entsprechenden Bewertungsregeln notwendig.⁷

Öffnungsklausel

Der dritte Teil des Bewertungsgesetzes (§§ 264 und 266 BewG) enthält Schlussbestimmungen. Hinzu kommen 45 teilweise sehr umfangreiche Anlagen.

dritter Teil des
Bewertungsgesetzes

Spätestens nach dieser kurzen Darstellung des Inhalts des Bewertungsgesetzes sollte klar geworden sein, dass kein in sich geschlossenes Werk darstellt. Im Übrigen muss das gesetzgeberische Ziel, den Wert von Gütern, die mehreren Steuerarten unterliegen, einheitlich für diese Steuerarten festzusetzen, als gescheitert angesehen werden: Zum einen enthält schon das Bewertungsgesetz für einzelne Vermögensarten gleich mehrere unterschiedliche Regelungsbereiche. Beispielsweise ist die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im sechsten und im siebten Abschnitt des zweiten Teils (unterschiedlich) geregelt. Zum anderen sind Bewertungsvorschriften auch in anderen Gesetzen zu finden: Neben einzelnen Steuergesetzen (namentlich das Einkommen- und das Umsatzsteuergesetz) enthält insb. das Handelsgesetzbuch steuerlich relevante Bewertungsvorschriften.

gesetzgeberisches Ziel
nicht erreicht

Die bisherigen Ausführungen haben deutlich gemacht, dass die Verortung von steuerlichen Regelungen zur Bewertung gleich an drei Stellen denkbar ist: im ersten Teil des Bewertungsgesetzes, im zweiten Teil des Bewertungsgesetzes und in Einzelsteuergesetzen (bspw. in § 6 EStG). Es stellt sich die Frage nach dem Verhältnis dieser drei Bereiche zueinander. Grundsätzlich kommen die allgemeinen Bewertungsvorschriften des ersten Teils des Bewertungsgesetzes zur Anwendung. Dies ergibt sich aus § 1 Abs. 1 BewG, wonach die allgemeinen Bewertungsvorschriften für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben gelten, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Da die wichtigsten Steuergesetze Bundesrecht darstellen, gilt das Bewertungsgesetz grds. für fast alle Steuern, die von Finanzämtern verwaltet werden. Der Anwendungsbereich des Bewertungsgesetzes wird aber durch § 1 Abs. 2 BewG eingeschränkt. Demnach gelten die allgemeinen Bewertungsvorschriften dann nicht, wenn im Zweiten Teil dieses Gesetzes oder in anderen Steuergesetzen besondere Bewertungsvorschriften enthalten sind. Hierin ist eine Konkretisierung des Grundsatzes „lex specialis geht vor lex generalis“ zu sehen, den Beispiel 3.1 auf der nächsten Seite verdeutlicht.

drei Orte für Regelungen

⁷Vgl. zu der Reform bspw. *Scheffler/Feldner* (2021).

Die Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes spielen bei der steuerlichen Gewinnermittlung kaum eine Rolle (weder die im ersten, noch die im zweiten Teil des Bewertungsgesetzes). Die ertragsteuerliche Bewertung richtet sich im Wesentlichen primär nach § 6 EStG und subsidiär nach handelsrechtlichen Vorschriften (§ 5 Abs. 1 i. V. m. Abs. 6 EStG).

Bsp. 3.1: Anwendungsbereich des Bewertungsgesetzes bei einzelgesetzlicher Regelung

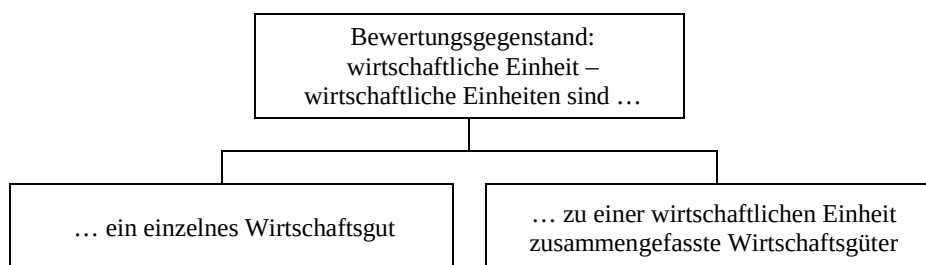


Abb. 3.2: Übersicht über die im Bewertungsgesetz vorgesehenen Bewertungsgegenstände

Zu beachten ist, dass der zweite Teil des Bewertungsgesetzes nicht eigenständig zur Anwendung gelangen kann, sondern nur nach Maßgabe eines Einzelsteuergesetzes (§ 17 Abs. 1 BewG). Außerdem wird der sich bisher abzeichnende Gegensatz zwischen dem ersten und dem zweiten Teil des Bewertungsgesetzes durch § 17 Abs. 2 BewG wieder relativiert. Diese Norm lässt die Anwendung der allgemeinen Bewertungsvorschriften neben den besonderen Vorschriften zu, wenn dies nicht explizit im zweiten Teil ausgeschlossen wird.

3.2 Allgemeine Bewertungsvorschriften

3.2.1 Bewertungsgegenstände, -maßstäbe und -methoden

Die Bewertung kann sich immer nur auf ein ganz bestimmtes Objekt richten. Daher muss geklärt werden, welcher Gegenstand zu bewerten und was diesem zuzurechnen ist. Die aus Sicht des Bewertungsgesetzes denkbaren Gegenstände sind in Abbildung 3.2 dargestellt.

Bewertungsgegenstand

In § 2 BewG wird ganz allgemein die wirtschaftliche Einheit als Bewertungsgegenstand festgelegt. Was als wirtschaftliche Einheit gilt, ist gesetzlich nicht fixiert. § 2 Abs. 1 BewG enthält lediglich einige Regeln zur Auslegung. Hiernach ist in erster Linie die Verkehrsanschauung entscheidend.⁸ Dabei sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen.

wirtschaftliche Einheit

Eine wirtschaftliche Einheit kann aus nur einem einzigen Wirtschaftsgut bestehen, sie kann sich aber auch aus mehreren Wirtschaftsgütern zusammensetzen.

einzelnes Wirtschaftsgut

⁸Vgl. *Szczesny* (2018), Rn. 1731.

1. Ein Bauunternehmer erwirbt von einem Landwirt eine 5.000 qm große Fläche, die im Flächennutzungsplan der Gemeinde als Bauland ausgewiesen ist. Er parzelliert dieses Grundstück und errichtet auf ihm 10 Reihenhäuser und ein Geschäftsgebäude. Das Bauland ist eine einzige wirtschaftliche Einheit, welche mit der Parzellierung untergeht. Es entstehen 11 neue wirtschaftliche Einheiten, die als unbebaute Grundstücke bezeichnet werden. Nach Errichtung der Gebäude werden aus diesen unbebauten Grundstücken 10 Einfamilienhäuser und ein Geschäftsgrundstück.
2. Ein Textilwarenhändler (T) betreibt sein Geschäft auf einem für 10 Jahre gemieteten Grundstück. Das Geschäft stellt einen Gewerbebetrieb i. S. d. § 95 BewG und dieser eine wirtschaftliche Einheit dar. Zu ihr gehören alle Wirtschaftsgüter, die dem Geschäft des T dienen und sich in dessen Eigentum befinden. Hierzu gehört nicht das Grundstück, da es nicht Eigentum des T ist (§ 2 Abs. 2 BewG).

Bsp. 3.2: Mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit

Der Begriff des Wirtschaftsguts ist weder im Bewertungsgesetz noch in einem anderen Steuergesetz definiert, obwohl er im Steuerrecht laufend verwendet wird. Als Wirtschaftsgut ist alles anzusehen, was im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbar ist. Hierzu gehören Sachen (körperliche Gegenstände), Rechte (bspw. Geldforderungen) sowie rechtliche und tatsächliche Zustände (Geschäfts- oder Firmenwert, nicht geschützte Erfindung), die weder Sachen noch Rechte sind. Voraussetzung ist, dass diesen Gütern eine selbstständige Bewertungsfähigkeit, die Möglichkeit einer Übertragung im Rahmen einer Betriebsveräußerung und ein selbstständiger Geldwert zukommen.

Wirtschaftsgut

In welchen Fällen einzelne Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen sind, bestimmt sich grds. nach § 2 BewG. Darüber hinaus ist im zweiten Teil des Bewertungsgesetzes eine Zusammenfassung bestimmter Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit zwingend vorgeschrieben. Besonders bedeutsam ist im unternehmerischen Kontext die wirtschaftliche Einheit Betriebsvermögen gem. § 95 BewG.

mehrere
Wirtschaftsgüter

Gemäß § 2 BewG und der diese Norm auslegenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist eine Zusammenfassung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit an folgende Voraussetzungen gebunden:⁹

- Die verschiedenen Wirtschaftsgüter müssen nach der Verkehrsauffassung als Einheit erscheinen,
- die einzelnen Wirtschaftsgüter müssen demselben Eigentümer gehören und
- die Wirtschaftsgüter müssen zur gleichen Vermögensart gehören.

Die Zusammenfassung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit verdeutlicht Beispiel 3.2.

⁹Vgl. BFH-Beschluss vom 28.7.2022, II B 98/21; BFH-Urteil vom 3.8.2004, X R 40/03.

Nach § 2 Abs. 1 S. 2 BewG ist der Wert der wirtschaftlichen Einheit grds. im Ganzen festzustellen. Hieraus ergibt sich bei der Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern zu einer wirtschaftlichen Einheit, dass grds. nicht die einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten sind, aus denen die wirtschaftliche Einheit besteht, sondern die wirtschaftliche Einheit als solche. Typische Fälle der Bewertung im Ganzen (sog. Gesamtbewertung) sind das Ertragswertverfahren beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und die Bewertung von Betriebsvermögen (siehe dazu Abschnitt 3.2.3.1 auf Seite 189).

Feststellung der wirtschaftlichen Einheit

Der Bewertungsmaßstab lässt sich als Wertvorstellung charakterisieren, nach der der Wert eines Guts in Geldeinheiten gemessen werden soll. Er kann als Richtschnur für die Bewertung verstanden werden. Eng verknüpft mit dem Bewertungsmaßstab ist die Bewertungsmethode. Der Maßstab und die Methode dienen der Gleichmäßigkeit der Bewertung und beantworten die Frage, wie die Bewertung zu erfolgen hat. Die Aufgabe der Bewertungsmethode besteht darin, durch ein möglichst einfaches und auf Massenarbeit ausgerichtetes Verfahren zu dem Wert zu gelangen, der dem vorgeschriebenen Bewertungsmaßstab entspricht. Die Bewertungsmethode ist danach ein methodisches Vorgehen, das zur Wertfindung angewendet wird. Die Bewertungsmethoden sollen vereinfachen und vermeiden, dass der betreffende Wert in jedem einzelnen Fall durch langwierige Untersuchungen ermittelt werden muss. Die wegen der Massenarbeit erforderliche Schematisierung würde vereitelt, wenn neben den gesetzlich vorgeschriebenen Verfahren weitere Verfahren der Wertermittlung zugelassen würden. Von den gesetzlich vorgeschriebenen Bewertungsmethoden kann deshalb grds. nicht abgewichen werden – auch dann nicht, wenn das Ergebnis der Bewertung im Einzelfall nicht der mit dem Bewertungsmaßstab verfolgten Zielsetzung entspricht. Kann ein abweichender Wert nachgewiesen werden, ist es jedoch möglich und erforderlich, im Rahmen des Bewertungsverfahrens zulässige Zu- und Abschläge auszuschöpfen (bspw. gem. § 13 Abs. 3 BewG). Bei der Bewertung von Unternehmen sind unter bestimmten Voraussetzungen ausnahmsweise andere als die gesetzlich definierten Verfahren zulässig (§ 11 Abs. 2 S. 2 BewG; siehe hierzu Abschnitt 3.2.3.1 auf Seite 189).

Bewertungsmaßstab und -methode

Zweck der Bewertungsmethoden

Das Bewertungsgesetz unterscheidet folgende grundlegende Bewertungsmaßstäbe:

Bewertungsmaßstäbe

1. den gemeinen Wert (§ 9 BewG) und
2. den Teilwert (§ 10 BewG).

Von diesen Bewertungsmaßstäben ist der gemeine Wert derjenige mit dem weiteren Anwendungsbereich. Er beherrscht das ganze Bewertungsrecht. Der Teilwert gilt hingegen nur für Wirtschaftsgüter, die einem gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Unternehmen dienen.

Verschiedene Bewertungsmaßstäbe ergeben im Allgemeinen verschieden hohe Werte. Deshalb ist die Feststellung des Bewertungsmaßstabs für die Höhe des Werts von entscheidender Bedeutung.

Neben den grundlegenden Bewertungsmaßstäben gibt es eine Reihe abgeleiteter Bewertungsmaßstäbe, bspw. der Kurswert gem. § 11 Abs. 1 BewG oder der Rücknahmepreis nach § 11 Abs. 4 BewG. Diese sind im Grunde genommen nur besondere Erscheinungsformen des gemeinen Werts und aus diesem abgeleitet, obwohl das im

abgeleitete Bewertungsmaßstäbe

Bewertungsgesetz nicht besonders zum Ausdruck kommt. Durch die Bestimmung dieser besonderen Bewertungsmaßstäbe hat der Gesetzgeber eine möglichst einfache Bewertung der betreffenden Wirtschaftsgüter bewirken wollen. Derartige Werte sind insb. bei der Bewertung von Wertpapieren sowie von Forderungen und von Verbindlichkeiten anzutreffen (siehe Abschnitt 3.2.3).

Übungsaufgabe 1:

M ist Gesellschafter der M-GmbH mit einem Stammanteil von 100.000 €. Während der letzten Monate wurden von anderen Gesellschaftern der GmbH die nachstehenden Geschäftsanteile verkauft:

Datum	Stammanteil in €	Erlös in €	Erlös eines Anteils in %
20.11.01	50.000	96.000	192
1.12.01	10.000	17.000	170
10.12.01	20.000	36.000	180
28.12.01	100.000	195.000	195
30.12.01	150.000	150.000	100
	330.000	494.000	

Der letzte Verkauf erfolgte von Gesellschafter Lehmann an seinen Neffen Krause.

M bewertet seinen eigenen Anteil im Rahmen einer Bewertung für schenkungsteuerliche Zwecke zum 5.1. des Jahres 2 mit 100 %. Nehmen Sie hierzu Stellung!

3.2.2 Stichtagsprinzip, Bedingung und Befristung

Bei Wertermittlungen nach dem Bewertungsgesetz werden die tatsächlichen und die wertmäßigen Verhältnisse zu einem bestimmten Stichtag zu Grunde gelegt (Stichtagsprinzip). Nach dem Stichtagsprinzip können nur die Umstände berücksichtigt werden, die zum Stichtag bereits vorgelegen haben. Nachträglich eingetretene Umstände können daher grds. nicht berücksichtigt werden.¹⁰

Stichtagsprinzip

Oft ergibt sich an einem Bewertungsstichtag die Frage, ob ein Wirtschaftsgut einem Steuerpflichtigen noch oder nicht mehr zuzurechnen ist. Diese Frage stellt sich insb. immer dann, wenn die Zurechnung von einer Bedingung oder Befristung abhängt.

Eine Bedingung ist die einer Willenserklärung beigegebene Nebenbestimmung, nach der die Wirkung der Willenserklärung von einem künftigen ungewissen Ereignis abhängig gemacht wird. Bis zum Eintritt des Ereignisses herrscht ein Schwebezustand. Jede Bedingung enthält eine „Wenn-dann-Aussage“. Dies verdeutlicht Beispiel 3.3 auf der nächsten Seite.

Bedingung

In dem vorherigen Beispiel tritt der Erfolg (das Schenken) erst später ein (d. h. nach Eintritt der Bedingung). In einem derartigen Fall spricht man von einer aufschiebenden Bedingung. Zivilrechtlich tritt die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung bei einer aufschiebenden Bedingung erst mit Eintritt der Bedingung ein (§ 158 Abs. 1 BGB). Eine dem Zivilrecht entsprechende steuerliche

aufschiebende
Bedingung
zivilrechtliche Wirkung

¹⁰Vgl. *Lahme* (2018), Rn. 1991.

Die Eltern versprechen ihrer Tochter: „Wenn du das Examen bestehst, schenken wir dir ein Auto.“

Bsp. 3.3: Zeitliche Zurechnung: aufschiebende Bedingung

Die Eltern versprechen ihrem Sohn, ihm einen in ihrem Privatvermögen befindlichen Pkw zu schenken, wenn dieser sein Bachelor-Studium innerhalb von sieben Semestern abschließt.
Das Schenkungsversprechen erfolgt unter einer aufschiebenden Bedingung. Erst nach Eintritt dieser Bedingung ist der Pkw dem Sohn zuzurechnen.

Bsp. 3.4: Zeitliche Zurechnung: Wirkung einer aufschiebenden Bedingung

Regelung findet sich in den §§ 4 und 6 BewG. Gemäß § 4 BewG werden Wirtschaftsgüter, die unter einer aufschiebenden Bedingung erworben werden, erst dann beim Erwerber berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist. Die Wirkung einer aufschiebenden Bedingung verdeutlicht Beispiel 3.4.

steuerrechtliche Wirkung

Für aufschiebend bedingte Lasten enthält § 6 BewG eine zu § 4 BewG korrespondierende Regelung.

aufschiebend bedingte Lasten

Im Gegensatz zur aufschiebenden Bedingung tritt die Wirkung des Rechtsgeschäfts bei einer auflösenden Bedingung sofort ein. Dies verdeutlicht Beispiel 3.5.

auflösende Bedingung

Die Eltern sagen zu ihrer Tochter: „Wir schenken dir jetzt ein Auto. Solltest du dein Studium nicht erfolgreich abschließen, musst du es uns aber zurückgeben.“

Bsp. 3.5: Zeitliche Zurechnung: auflösende Bedingung

Bei einer auflösenden Bedingung endet die Wirkung eines Rechtsgeschäfts zivilrechtlich mit dem Eintritt der Bedingung (§ 158 Abs. 2 BGB). Die steuerrechtlichen Vorschriften der §§ 5 und 7 BewG entsprechen auch hier der zivilrechtlichen Regelung. Nach § 5 BewG werden Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben werden, wie unbedingt erworbene behandelt.

zivilrechtliche Wirkung

Lasten, deren Fortdauer auflösend bedingt ist, werden gem. § 7 BewG bis zum Eintritt der Bedingung wie unbedingte Lasten abgezogen.

auflösend bedingte Lasten

Die §§ 4 bis 7 BewG gelten auch, wenn der Erwerb eines Wirtschaftsguts oder die Entstehung oder der Wegfall einer Last von einem Ereignis abhängt, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiss ist (§ 8 BewG). In derartigen Fällen wird von einer Befristung auf einen bestimmten Zeitpunkt gesprochen. Die Wirkungsweise einer Befristung verdeutlicht Beispiel 3.6.

Befristung

Wenn A stirbt, erbt B 10.000 €. Das die Befristung bestimmende Ereignis, der Tod des A, ist gewiss. Lediglich der Zeitpunkt des Ereignisses ist ungewiss. Es liegt also eine Befristung vor. Die 10.000 € sind B erst nach Eintritt des Ereignisses zuzurechnen.

Bsp. 3.6: Zeitliche Zurechnung: Wirkung einer Befristung

Übungsaufgabe 2:

K sagt ihrer Tochter im Rahmen eines notariell beurkundeten Schenkungsversprechens am 1.12. des Jahres 1 einen Betrag von 50.000 € für den Fall zu, dass sie heiratet. Prüfen Sie, wie der Sachverhalt bewertungsrechtlich zum 1.1. des Jahres 2 zu behandeln ist!

Übungsaufgabe 3:

S schenkt seiner verwitweten Schwiegertochter T zu ihrem 35. Geburtstag am 10.6. des Jahres 1 ein schuldenfreies Zweifamilienhaus. Die Eintragung ins Grundbuch erfolgt am 1.10. des Jahres 1. Nach dem notariell beurkundeten Schenkungsvertrag ist das Zweifamilienhaus nach Ablauf von 12 Monaten an den Schenker zurückzugeben, wenn sich die Schwiegertochter zu Lebzeiten des Schenkers wieder verheiratet. Prüfen Sie, wie der Sachverhalt bewertungsrechtlich zum 1.1. des Jahres 2 zu behandeln ist!

3.2.3 Allgemeine Bewertungsvorschriften für bestimmte Wirtschaftsgüter

3.2.3.1 Wertpapiere und Anteile

Die allgemeinen Bewertungsvorschriften enthalten auch Bestimmungen über die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter. So regelt § 11 BewG u. a. die Bewertung von Wertpapieren und Anteilen.

Wertpapiere sind Urkunden, die ein Vermögensrecht verbriefen. Die Geltendmachung und die Verwirklichung des Rechts sind vom Besitz der Urkunde abhängig, vielfach auch die Entstehung und Übertragung des Rechts. Begrifflich muss die Urkunde also zwei Voraussetzungen erfüllen: Sie muss ein Vermögensrecht verbriefen und die Ausübung des Rechts muss vom Besitz der Urkunde abhängen. Als Anteile werden Anteilsrechte (bspw. an einer GmbH) bezeichnet, die nicht in Wertpapieren verbrieft sind.

Die Begriffe „Wertpapier“ und „Anteil“ überschneiden sich.¹¹ Es gibt Wertpapiere, in denen Vermögensrechte, aber keine Anteilsrechte verbrieft sind (bspw. festverzinsliche Wertpapiere). Ferner gibt es Wertpapiere, die Anteilsrechte verbriefen (bspw. Aktien). Sie sind Wertpapiere und Anteile zugleich. Schließlich gibt es nicht in Wertpapieren verbriefte Anteilsrechte (bspw. GmbH-Anteile). Dabei handelt es sich nur um Anteile.

Wertpapiere und Anteile

Entgegen der Überschrift von § 11 BewG, die von Wertpapieren und Anteilen spricht, ist in der Norm genau genommen die Bewertung von Forderungspapieren und von Anteilen geregelt.

Forderungspapiere beurkunden, dass sein Inhaber eine Forderung ggü. dem Aussteller des Wertpapiers hat. Forderungspapiere werden dann, aber auch nur dann,

Forderungspapiere

¹¹Vgl. bspw. *Bitz/Stark* (2015), S. 145-146.