

Rose

Betrieb und Steuer

Drittes Buch: Die Substanzsteuern

Betrieb und Steuer

Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Von

DR. DR. H. C. GERD ROSE

Steuerberater

Universitätsprofessor (em.) der Betriebswirtschaftslehre an der Universität zu Köln

Erstes Buch

Die Ertragsteuern

Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer

Zweites Buch

Die Verkehrsteuern

Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, kleinere Verkehrsteuern

Drittes Buch

Die Substanzsteuern

Bewertungsgesetz, Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer

Viertes Buch

Grundzüge des Besteuerungsverfahrens

Anwendung der Steuergesetze, Steuerermittlung, -festsetzung, -erhebung, Rechtsbehelfe in Steuerangelegenheiten

Fünftes Buch

Grundzüge des Internationalen Steuerrechts

Doppelbesteuerung, Internationale Minderbesteuerung, Unternehmensaktivitäten im Ausland

GABLER

Betrieb und Steuer

Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Von

DR. DR. H. C. GERD ROSE

Steuerberater

Universitätsprofessor (em.) der Betriebswirtschaftslehre an der Universität zu Köln

Drittes Buch

Die Substanzsteuern

Zehnte, vollständig überarbeitete Auflage

GABLER

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Rose, Gerd:

Betrieb und Steuer : Grundlagen zur betriebswirtschaftlichen
Steuerlehre / von Gerd Rose. – Wiesbaden : Gabler.

Losebl.-Ausg. u.d.T.: Betrieb und Steuer

Buch 3. Die Substanzsteuern. – 10., vollst. überarb. Aufl. – 1997

ISBN-13: 978-3-409-50946-6 e-ISBN-13: 978-3-322-86653-0

DOI: 10.1007/978-3-322-86653-0

1. Auflage 1977
2. Auflage 1978
3. Auflage 1980
4. Auflage 1982
5. Auflage 1984
6. Auflage 1986
7. Auflage 1988
8. Auflage 1991
9. Auflage 1993
10. Auflage 1997

Alle Rechte vorbehalten

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden 1997

Lektorat: Jutta Hauser-Fahr

Der Gabler-Verlag ist ein Unternehmen der Bertelsmann Fachinformation GmbH.



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

<http://www.gabler-online.de>

Höchste inhaltliche und technische Qualität unserer Produkte ist unser Ziel. Bei der Produktion und Verbreitung unserer Bücher wollen wir die Umwelt schonen: Dieses Buch ist auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier gedruckt. Die Einschweißfolie besteht aus Polyäthylen und damit aus organischen Grundstoffen, die weder bei der Herstellung noch bei der Verbrennung Schadstoffe freisetzen.

Die Wiedergabe von Verbrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, daß solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Satz: L. Huhn, Maintal

ISBN-13: 978-3-409-50946-6

Vorwort zur zehnten Auflage

Die zehnte Auflage ist vollständig überarbeitet und in vielen Teilen neu geschrieben worden. Veranlassung dazu waren die – zum Teil revolutionierenden – Änderungen, die im Stoffbereich der Substanzbesteuerung in den Jahren 1996 und 1997 eingetreten sind. Mit seinen grundlegenden Beschlüssen 2 BvL 37/91 und 2 BvR 552/91 vom 22. Juni 1995 hat das Bundesverfassungsgericht nicht nur (endlich) für Recht erkannt, daß die stark unterschiedliche Bewertung von einheitswertgebundenem Grundvermögen und übrigem (insbesondere Betriebs- und Kapital-)Vermögen verfassungswidrig ist, sondern auch mit einer nur noch begrenzten Tolerierung der Anwendbarkeit des alten Vermögensteuer- und des alten Erbschaftsteuer-Rechts dafür gesorgt, daß der Gesetzgeber handeln mußte. Das Handeln des Gesetzgebers in bezug auf die Vermögensteuer bestand allerdings in einem Nichtstun, so daß ab 1. Januar 1997 keine Vermögensteuer mehr erhoben werden kann und wird. Die Auflagen des Gerichts hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer führten dagegen zu umfassenden Neuregelungen dieses Gesetzes durch das Jahressteuergesetz 1997, die insoweit bereits ab 1. Januar 1996 maßgebend sind. Schließlich waren im Gefolge der erforderlichen Umsetzung der verfassungsgerichtlichen Beschlüsse erhebliche Änderungen im Bewertungsgesetz erforderlich.

Hinsichtlich der Gewerbekapitalsteuer hat der Gesetzgeber ohne einen solchen Anstoß die Kraft gefunden, diesen Teil der Gewerbesteuer mit Wirkung ab 1. Januar 1998 vollständig abzuschaffen.

Das „Ärgernis Substanzbesteuerung“ – so der Titel eines Aufsatzes, den ich 1975 veröffentlicht hatte – ist damit ein gutes Stück geringer geworden. Es ist anzunehmen, daß die Grundsteuer als wichtige Finanzquelle der Gemeinden weiter Bestand haben und die Erbschaft-/Schenkungssteuer in der jetzigen Form im wesentlichen den Segen des Bundesverfassungsgerichts erhalten wird; welche Ungleichbehandlungen ggf. noch unter dem Aspekt des Grundgesetzes anstößig sind, wird man ohnehin erst nach einigen Jahren durch entsprechende Entscheidungen aus Karlsruhe erfahren.

Infolge dieser Geschehnisse sowie einer Vielzahl weiterer, zum Teil auch durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eingetretener Änderungen im Recht der Substanzbesteuerung waren Inhalt und Darstellung des Dritten Buches, wie sie in der 9. Auflage präsentiert wurden, in vielen Partien obsolet geworden. Die weitgehende Durchforstung des Textes hatte glücklicherweise die Nebenwirkung einer nennenswerten Reduzierung des Umfangs. Zur Neubearbeitung gehörte auch die kritische Prüfung der Literaturangaben; darin sind jetzt nur noch Beiträge enthalten, die entweder grundsätzlicher Natur sind oder den gegenwärtigen Rechts- und Diskussionsstand repräsentieren.

Für Hinweise auf Fehler und Unschärfen in den Voraufgaben sowie für nützliche Anregungen habe ich manchem Leser herzlich zu danken. Ich hoffe, daß mich auch die Leser der zehnten Auflage in entsprechender Weise unterstützen werden.

GERD ROSE

Aus dem Vorwort zur ersten Auflage

Die zur Substanzbesteuerung zählende Rechtsmaterie ist nicht so anschaulich, wie es die Normenkomplexe sind, die die Ertragsbesteuerung und die Verkehrsbesteuerung regeln. Zu den allgemeinen Schwierigkeiten, denen sich ein Steuer-Lehrbuch gegenüber sieht, gesellten sich deshalb Darstellungsprobleme spezieller Art. Zweifellos sind sie nicht voll bewältigt; ich bitte deshalb den Leser um Nachsicht und hilfreiche Kritik. Bedenken sollte er dabei jedoch, daß dieses knappe Lehrbuch keinen Kommentar ersetzen will; es kann auch demjenigen, der eine Frage vertieft behandeln muß, nicht die Mühe abnehmen, das speziellere Fachschriftentum zu studieren.

Für den Lernenden ergibt sich außerdem die zwingende Notwendigkeit, bei seiner anstrengenden geistigen Arbeit die im Text angegebenen Bestimmungen aus Gesetzen, Durchführungsverordnungen, Richtlinien und Erlassen mit heranzuziehen. Ich habe – wie auch in den beiden anderen Lehrbüchern – auf den wörtlichen Abdruck solcher Vorschriften verzichtet. Außer aus Umfangsgründen ist dies vor allem deshalb geboten, weil für jemanden, der ein so starkes Veränderungen unterworfenen Gebiet studiert, der enge, geradezu körperliche Kontakt mit den originalen Rechtstexten eine ungemein wichtige Funktion erfüllt, muß er doch mit diesen später, wenn er diese Schrift längst beiseite gelegt hat, oft allein arbeiten. Erinnerung sei in diesem Zusammenhang an das zwar scherzhaft formulierte, jedoch ungemein wahre Wort: Ein Blick ins Gesetz behebt gelegentliche Zweifel und steht auch dem Kundigen nicht schlecht an!

Meinem ehemaligen wissenschaftlichen Mitarbeiter, Herrn Steuerberater und Rechtsanwalt Dipl.-Kfm. Horst Langel, habe ich sehr herzlich zu danken. Er hat mein letztes Entwurfsmanuskript einer überaus sorgfältig und fachkundig vorgenommenen kritischen Durchsicht unterzogen und mir bei dieser Gelegenheit wieder zahlreiche wertvolle Anregungen gegeben.

GERD ROSE

Inhaltsverzeichnis

DRITTES BUCH: DIE SUBSTANZSTEUERN

| | |
|---|----|
| 11 Die Substanzsteuerarten | 17 |
| 12 Das Bewertungsgesetz | 19 |
| 12 A Überblick | 19 |
| 12 B Die Bewertungsgegenstände | 20 |
| 12 B 1 Wirtschaftsgüter | 20 |
| 12 B 2 Schulden und Lasten | 20 |
| 12 B 3 Wirtschaftliche Einheiten | 21 |
| 12 B 4 Wirtschaftliche Unterheiten | 21 |
| 12 B 5 Sonderfälle | 22 |
| 12 C Die persönliche Zurechnung der Bewertungsgegenstände | 23 |
| 12 C 1 Rechtliches und wirtschaftliches Eigentum | 23 |
| 12 C 2 Hauptfälle von Abweichungen zwischen wirtschaftlichem und rechtlichem Eigentum | 23 |
| 12 C 3 Ein Eigentümer/mehrere Eigentümer | 25 |
| 12 C 4 Bedingt erworbene Wirtschaftsgüter | 25 |
| 12 C 5 Bedingt entstandene Schulden und Lasten | 27 |
| 12 D Die sachliche Zuordnung der Bewertungsgegenstände | 27 |
| 12 D 1 Die drei Vermögensarten des Bewertungsgesetzes | 27 |
| 12 D 2 Die Sonderstellung des Betriebsvermögens | 28 |
| 12 D 3 Das Inlandsvermögen | 28 |
| 12 D 4 Die Zuordnung von Schulden und Lasten | 29 |
| 12 E Die Bewertungsmaßstäbe | 29 |
| 12 E 1 Überblick | 29 |
| 12 E 2 Gemeiner Wert | 31 |
| 12 E 3 Teilwert | 32 |
| 12 E 4 Nennwert | 33 |
| 12 E 5 Kurswert, Rücknahmepreis, Rückzahlungswert | 34 |
| 12 E 6 Rückkaufswert und Zweidrittelwert | 34 |
| 12 E 7 Gegenwartswert (Barwert) | 35 |
| 12 E 8 Kapitalwert | 38 |
| 12 E 9 Pensionsverpflichtungswert | 40 |
| 12 E 10 Schätzwert nichtnotierter Anteile | 41 |

| | | |
|-------------|---|----|
| 12 E 11 | Schätzwert von Anteilspaketen | 41 |
| 12 E 12 | Steuerbilanzwerte | 42 |
| <i>12 F</i> | <i>Die Einheitsbewertung beim Grundbesitz</i> | 43 |
| 12 F 1 | Überblick | 43 |
| 12 F 2 | Gegenstände der Einheitsbewertung des Grundbesitzes | 44 |
| 12 F 3 | Hauptfeststellungen | 44 |
| 12 F 4 | Nachfeststellungen | 45 |
| 12 F 5 | Fortschreibungen | 45 |
| 12 F 6 | Aufhebung und Änderung von Einheitswerten | 47 |
| <i>12 G</i> | <i>Die Bedarfsbewertung beim Grundbesitz</i> | 48 |
| <i>12 H</i> | <i>Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen</i> | 49 |
| 12 H 1 | Überblick | 49 |
| 12 H 2 | Die wirtschaftliche Einheit „Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“ | 50 |
| 12 H 3 | Die Bewertung des Wirtschaftsteils/Betriebsteils | 51 |
| 12 H 4 | Die Bewertung der Betriebswohnungen | 52 |
| 12 H 5 | Die Bewertung des Wohnteils | 53 |
| 12 H 6 | Der Einheitswert/Bedarfswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs | 53 |
| <i>12 J</i> | <i>Das Grundvermögen</i> | 54 |
| 12 J 1 | Überblick | 54 |
| 12 J 2 | Die wirtschaftliche Einheit „Grundstück“ | 55 |
| 12 J 3 | Die Bewertung der unbebauten Grundstücke | 56 |
| 12 J 4 | Die Bewertung der bebauten Grundstücke | 57 |
| 12 J 5 | Die Bewertung von Grundstücken im Zustand der Bebauung | 63 |
| 12 J 6 | Die Bewertung von Erbbaurechten | 64 |
| 12 J 7 | Die Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden | 65 |
| 12 J 8 | Die Bewertung von Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurechten und Teilerbbaurechten | 66 |
| <i>12 K</i> | <i>Die Betriebsvorrichtungen</i> | 66 |
| <i>12 L</i> | <i>Das Betriebsvermögen</i> | 70 |
| 12 L 1 | Überblick | 70 |
| 12 L 2 | Die wirtschaftliche Einheit „Gewerbebetrieb“ | 70 |
| 12 L 3 | Ermittlung des Betriebsvermögens für Betriebe einzelner natürlicher Personen | 73 |
| 12 L 4 | Besonderheiten bei der Betriebsvermögens-Ermittlung von Personengesellschaften | 77 |

| | | |
|-----------|--|-----|
| 12 L 5 | Besonderheiten bei der Betriebsvermögens-Ermittlung von Kapitalgesellschaften | 79 |
| 12 M | <i>Das Verfahren zur Bewertung nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften</i> | 81 |
| 12 M 1 | Überblick | 81 |
| 12 M 2 | Der Vermögenswert | 82 |
| 12 M 3 | Der Ertragshundertsatz | 82 |
| 12 M 4 | Der gemeine Wert in Normalfällen | 84 |
| 12 M 5 | Der gemeine Wert in Spezialfällen | 85 |
| 13 | Die Vermögensteuer | 87 |
| 14 | Die Grundsteuer | 89 |
| 14 A | <i>Steuergegenstände, Steuerschuldnerschaft, Haftung</i> | 89 |
| 14 B | <i>Bemessungsgrundlagen</i> | 89 |
| 14 C | <i>Grundsteuertarife</i> | 90 |
| 14 C 1 | Überblick | 90 |
| 14 C 2 | Steuermeßzahlen und Steuermeßbeträge | 90 |
| 14 C 3 | Zerlegung | 91 |
| 14 C 4 | Hebesätze und Steuer | 91 |
| 14 C 5 | Minderungen durch Erlaß | 91 |
| 14 D | <i>Veranlagung und Entrichtung der Grundsteuer</i> | 92 |
| 14 E | <i>Ertragsteuerliche Behandlung der Grundsteuer</i> | 92 |
| 15 | Die Gewerbesteuer | 95 |
| 16 | Die Erbschaft- und Schenkungsteuer | 97 |
| 16 A | <i>Überblick</i> | 97 |
| 16 B | <i>Steuerbare Vorgänge</i> | 99 |
| 16 B 1 | Reale unmittelbare Erwerbe von Todes wegen | 99 |
| 16 B 2 | Reale mittelbare Erwerbe von Todes wegen | 101 |
| 16 B 3 | Fiktive Erwerbe von Todes wegen bei Gesellschaftsverhältnissen | 103 |
| 16 B 4 | Reale Schenkungen unter Lebenden | 104 |
| 16 B 5 | Fiktive Schenkungen unter Lebenden bei Gesellschaftsverhältnissen | 106 |

| | | |
|-----------------------------------|--|-----|
| 16 B 6 | Zweckzuwendungen | 108 |
| 16 B 7 | Vermögen von Familienstiftungen und -vereinen | 109 |
| <i>16 C</i> | <i>Besteuerungsrelevante persönliche Gegebenheiten</i> | 110 |
| 16 C 1 | Persönliche Steuerpflicht | 110 |
| 16 C 2 | Steuerschuldnerschaft und Haftung | 110 |
| 16 C 3 | Steuerklassenbildung aufgrund personenbezogener Verhältnisse | 111 |
| <i>16 D</i> | <i>Bemessungsgrundlagen</i> | 112 |
| 16 D 1 | Grundsätzliches | 112 |
| 16 D 2 | Bewertungsregeln | 114 |
| 16 D 3 | Sachliche Steuerbefreiungen | 114 |
| 16 D 4 | Abziehbare Belastungen | 115 |
| 16 D 5 | Versorgungsfreibeträge | 117 |
| 16 D 6 | Persönliche Freibeträge | 118 |
| 16 D 7 | Die Behandlung der Zugewinngemeinschaft | 118 |
| <i>16 E</i> | <i>Der Erbschaftsteuertarif</i> | 120 |
| 16 E 1 | Grundzüge der Tarifgestaltung | 120 |
| 16 E 2 | Tarifbesonderheiten | 122 |
| 16 E 3 | Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe innerhalb von zehn Jahren | 125 |
| <i>16 F</i> | <i>Begünstigungen beim Erwerb von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften</i> | 126 |
| 16 F 1 | Überblick | 126 |
| 16 F 2 | Freibetrag und Wertansatzminderung | 127 |
| 16 F 3 | Tarifbegrenzung | 129 |
| <i>16 G</i> | <i>Festsetzung und Entrichtung der Erbschaftsteuer</i> | 130 |
| 16 G 1 | Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld | 130 |
| 16 G 2 | Veranlagung und Zahlung der Steuer | 131 |
| 16 G 3 | Stundung, Anrechnung und Erstattung der Steuer | 132 |
| 16 G 4 | Optionsrechte beim Erwerb wiederkehrender Bezüge | 133 |
| 16 G 5 | Optionsrechte beim Erwerb nießbrauchs- oder rentenbelasteten Vermögens | 134 |
| <i>16 H</i> | <i>Ertragsteuerliche Behandlung der Erbschaft- und Schenkungsteuer</i> | 135 |
| Verzeichnis der Kommentare | | 139 |
| Sachregister | | 141 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---------|---|
| Abs. | – Absatz |
| Abschn. | – Abschnitt |
| AfA | – Absetzungen für Abnutzung |
| AG | – Aktiengesellschaft |
| AG | – Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift) |
| AktG | – Aktiengesetz |
| AO | – Abgabenordnung |
| Art. | – Artikel |
| AStG | – Außensteuergesetz |
| | |
| BB | – Der Betriebs-Berater (Zeitschrift) |
| BdF | – Bundesminister der Finanzen |
| BewG | – Bewertungsgesetz |
| BewRGr | – Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens 1966 |
| BFH | – Bundesfinanzhof |
| BFM | – Bundesfinanzministerium |
| BGB | – Bürgerliches Gesetzbuch |
| BGBI | – Bundesgesetzblatt |
| BStBl | – Bundessteuerblatt |
| BVerfG | – Bundesverfassungsgericht |
| | |
| DB | – Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DStR | – Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStZ | – Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift) |
| DVR | – Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (ab 1989: UVR) (Zeitschrift) |
| | |
| ErbStG | – Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz |
| EStG | – Einkommensteuergesetz |
| EStR | – Einkommensteuer-Richtlinien 1996 |
| e. V. | – eingetragener Verein |
| | |
| FR | – Finanz-Rundschau (Zeitschrift) |
| | |
| GbR | – Gesellschaft bürgerlichen Rechts |
| GewStG | – Gewerbesteuer-gesetz |
| GmbH | – Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GmbHG | – GmbH-Gesetz |

-
- GmbHR – GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
 GmbHR – GmbH-Rundschau
 GrEStG – Grunderwerbsteuergesetz
 GrStDV – Grundsteuerdurchführungsverordnung
 GrStG – Grundsteuergesetz
 GrStR – Grundsteuer-Richtlinien 1978
- HGB** – Handelsgesetzbuch
 Hrsg. – Herausgeber
- I.d.R. – in der Regel
 I.e.S. – im engeren Sinne/im eigentlichen Sinne
 Inf – Die Information (Zeitschrift)
 Institut FuSt – Institut „Finanzen und Steuern“
 IStR – Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
 I.w.S. – im weiteren Sinne
- KG** – Kommanditgesellschaft
 KGaA – Kommanditgesellschaft auf Aktien
 KStG – Körperschaftsteuergesetz
- NJW – Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
 NWB – Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
 Nr. – Nummer
- OHG** – Offene Handelsgesellschaft
- RIW** – Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
 RWP – Rechts- und Wirtschafts-Praxis (Zeitschrift)
- Stbg – Die Steuerberatung (Zeitschrift)
 StbJb – Steuerberater-Jahrbuch
 StbKongrRep – Steuerberaterkongreßreport
 str. – strittig
 StuW – Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
 StVj – Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)

| | |
|---------------|--|
| UStG | – Umsatzsteuergesetz |
| UVR | – Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht (früher: DVR) (Zeitschrift) |
| VO | – Verordnung |
| VStG | – Vermögensteuergesetz |
| VStR | – Vermögensteuer-Richtlinien 1995 |
| VVaG | – Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit |
| WoBauG | – Wohnungsbaugesetz |
| WPg | – Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift) |
| z.B. | – zum Beispiel |
| ZEV | – Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge |
| ZfB | – Zeitschrift für Betriebswirtschaft |
| ZRP | – Zeitschrift für Rechtspolitik |
| ZfbF | – Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung |

Drittes Buch

Die Substanzsteuern