

2.1 Anwendungsbereich

Das Wirtschaftsgut als Gegenstand der Bilanzierung ist **u. a.** in folgenden **steuerlichen Vorschriften** aufgeführt:

- § 4 Abs. 1 S. 2, 8 EStG: Entnahme und Einlage von **Wirtschaftsgütern**
- § 5 Abs. 2 EStG: Immaterielle **Wirtschaftsgüter**
- § 6 Abs. 1 S. 1 EStG: Bewertung einzelner **Wirtschaftsgüter**
- § 6 Abs. 2 EStG: Bewertungsfreiheit geringwertiger **Wirtschaftsgüter**
- § 6 Abs. 2a EStG: Bildung eines Sammelpostens für **Wirtschaftsgüter**
- § 6 Abs. 3 EStG: Ansatz **von Wirtschaftsgütern** bei unentgeltlicher Übertragung (Betrieb, Teilbetrieb, MU-Anteil)
- § 6 Abs. 4 EStG: Unentgeltliche Übertragung einzelner **Wirtschaftsgüter**
- § 6 Abs. 5 EStG: Überführung **von Wirtschaftsgütern** in ein anderes BV
- § 6 Abs. 6 EStG: Übertragung **von Wirtschaftsgütern** im Wege des Tausches bzw. einer erdeckten Einlage (bei KapGes)
- § 6b EStG: Rücklage u. Übertragung stiller Reserven bestimmter **Wirtschaftsgüter**
- § 7 EStG: AfA für **Wirtschaftsgüter**
- § 7a EStG: Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen für bestimmte **Wirtschaftsgüter**
- § 7g EStG: Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung für neue, bewegliche **Wirtschaftsgüter**
- § 9b Abs. 1 EStG: Abziehbare Vorsteuer keine AK oder HK der einzelnen **Wirtschaftsgüter**

§ 39 AO:	Zurechnung von Wirtschaftsgütern (juristisches und wirtschaftliches Eigentum)
InvZulage:	Neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 2 Abs. 1 InvZulG)

2.2 Das Wirtschaftsgut als Gegenstand der Bilanzierung

2.2.1 Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Der Gesetzgeber hat auf eine Legaldefinition verzichtet.

Der Begriff des Wirtschaftsgutes wurde in der Literatur und Rechtsprechung wie folgt entwickelt:

- „Wirtschaftsgüter sind alle Güter, die nach der Verkehrsauffassung und den GoB selbstständig bilanzierungs- und bewertungsfähig sind.
- Das sind nicht nur Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, und die nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich sind (BFH, BStBl 1979 II S. 734, BStBl 1990 II S. 794)“.
- Vgl. auch BFH vom 19.06.1997, BStBl 1998 II S. 808; **H 4.2 Abs. 1 EStH „Wirtschaftsgut“** 2. Spiegelstrich. Die Grenze wird allerdings dort überschritten sein, wo die Greifbarkeit im Sachverhalt fehlt, wo also der Vermögensvorteil für das bilanzierende Unternehmen nicht hinreichend objektiviert erfasst werden kann.
- **Selbständig bewertbar sind danach alle Güter, denen im Falle einer Veräußerung ein Wert beizumessen ist.**
- Im **Handelsrecht** werden die entsprechenden Güter als „**Vermögensgegenstände und Schulden**“ (siehe u. a. §§ 240 Abs. 1, 246 Abs. 1 S. 1 HGB und §§ 253–256a HGB) bezeichnet.

Auch hier fehlt eine Legaldefinition. Der Begriff des Vermögensgegenstandes ist deshalb aus den GoB abzuleiten, wobei entscheidendes Kennzeichen des Vermögensgegenstandes die Einzelveräußerbarkeit ist.

Da der steuerliche Begriff auch die negativen Wirtschaftsgüter erfasst, ist er nicht weitergehend als der handelsrechtliche Begriff, vgl. BFH, BStBl 1976 II S. 13. Laut Beschluss des GrS 2/86, BStBl II 1988 S. 348 sind im Bilanzrecht die Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ im Inhalt grds. als identisch anzusehen.

Es findet keine Anlehnung an das **bürgerliche Recht** statt, die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** steht im Vordergrund. Im Interesse einer periodengerechten Gewinnermittlung muss der Begriff des Wirtschaftsguts weit ausgelegt werden.

Das **Grundstück ist ein zivilrechtlicher Begriff** (also kein Wirtschaftsgut!), es kann bebaut, aber auch unbebaut sein. Bei einem bebauten Grundstück stellen der **Grund u.**

Boden und das **Gebäude** zwei **selbständige Wirtschaftsgüter**, die getrennt zu bilanzieren und zu bewerten sind.

Im **Bilanzsteuerrecht** ist die Frage, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt von entscheidender Bedeutung für:

1. Die Bilanzierung

Ist die Wirtschaftsgut-Eigenschaft zu verneinen, scheidet eine Bilanzierung aus.

2. Das wirtschaftliche Eigentum

Nur falls ein Wirtschaftsgut vorliegt, ist zu prüfen, wem es nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zuzurechnen ist!

3. Die Abgrenzung des Privatvermögens vom Betriebsvermögen

Nur falls ein Wirtschaftsgut vorliegt, kann es zu einer Einlage bzw. Entnahme kommen; ansonsten verbleibt ggf. eine bloße Nutzungsmöglichkeit ohne Bilanzierungsfähigkeit.

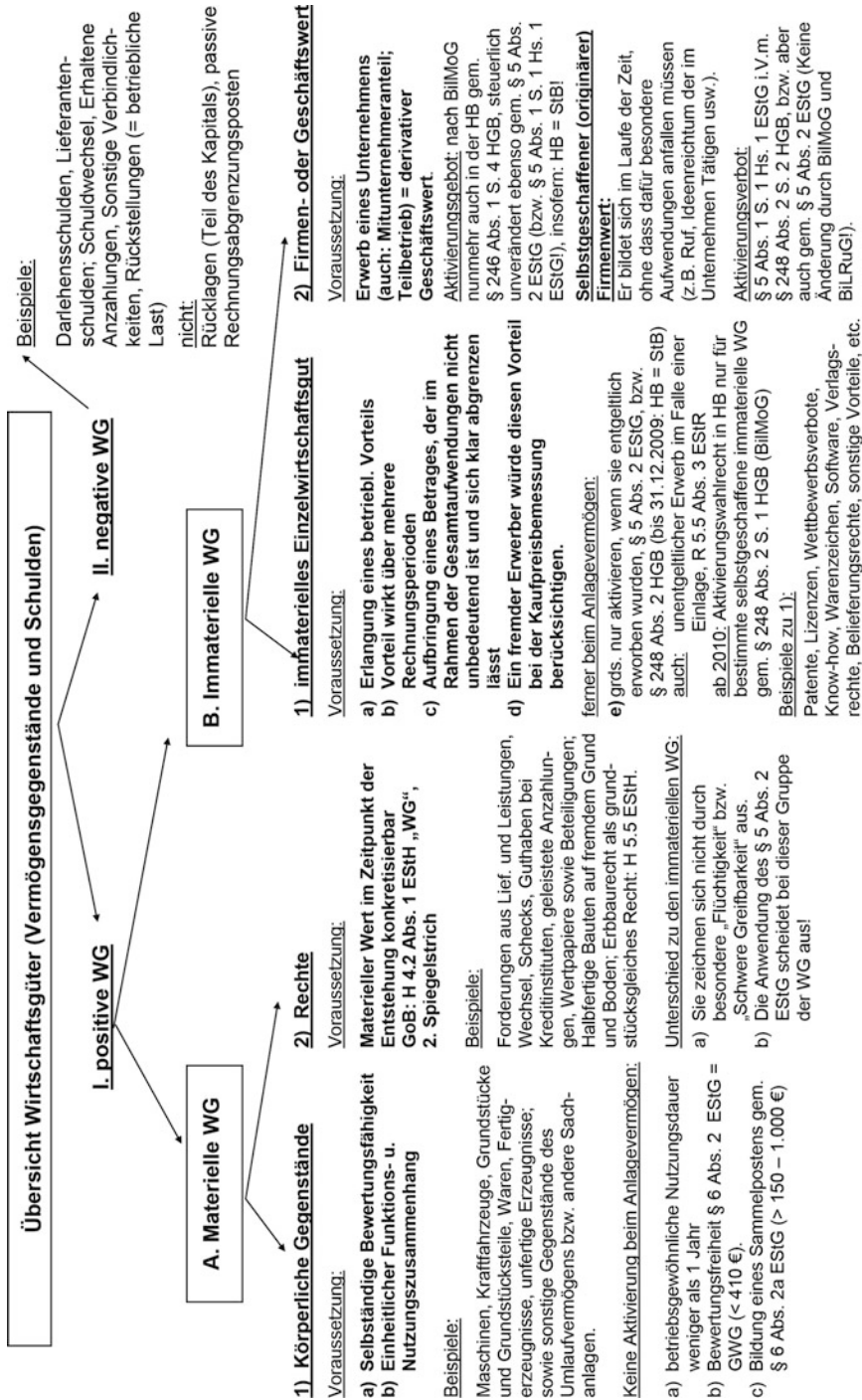
2.2.2 Materielle Wirtschaftsgüter

- **Materielle Wirtschaftsgüter** sind **körperliche Gegenstände**, wie **z. B.** der Grund u. Boden, das Gebäude (bzw. selbständige Gebäudeteile), Außenanlagen, Maschinen, Gegenstände des Fuhrparks (Lkw, Pkw) und sonstige Sachanlagen (Geschäftseinrichtung), Vorräte (Waren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe).
- Selbst hergestellte materielle Wirtschaftsgüter müssen wie die erworbenen materiellen Wirtschaftsgüter stets bilanziert werden (Aktivierungsgebot). Hinsichtlich der Aktivierung unfertiger Erzeugnisse (halbfertiger Arbeiten) vgl. R 6.3 Abs. 8 EStR.
- Das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 S. 2 HGB **bzw.** des § 5 Abs. 2 EStG trifft für unfertige Erzeugnisse nicht zu, denn diese Aktivierungsverbote kommen lediglich für **immaterielle Wirtschaftsgüter** in Betracht.
- Gegenstände im Sinne des BGB und damit auch materielle WG sind auch konkrete Rechte, wie z. B. Forderungen aus Lieferungen aus Leistungen, sonstige Forderungen und Wertpapiere und Beteiligungen. Siehe hierzu Abb. 2.1.

2.2.2.1 Grundstücksteile, die selbständige WG sind

Grund und Boden

- Der Begriff des „Grund und Bodens“ umfasst nur den „nackten“ Grund und Boden; vgl. H 6b.1 EStH „Grund und Boden“ 1. Spiegelstrich.
- Der Grund und Boden ist (soweit er nicht zur Veräußerung bestimmt ist) gem. R 6.1 Abs. 1 S. 6 EStR dem **nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen**.

**Abb. 2.1** Übersicht Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände und Schulden)

Gebäude (1 WG, falls einheitliche Nutzung!)

- Das Gebäude ist gem. R 7.1 Abs. 5 S. 2 EStR ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, von einiger Beständigkeit und standfest ist.
- Hinsichtlich der Abgrenzung der selbständigen von den unselbständigen Gebäudeteilen vgl. R 4.2 Abs. 5 EStR und H 4.2 Abs. 5 EStH.
- So gehören z. B. der Personenfahrstuhl, die Heizungsanlage, die Beleuchtungsanlagen, die sanitären Anlagen, auch die Rolltreppen zum Gebäude, da sie zu diesem in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.
- Das Gebäude bzw. die selbständigen Gebäudeteile im Sinne des R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 5 EStR sind in der Bilanz dem **unbeweglichen abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen**; vgl. R 6.1 Abs. 1 S. 5 und R 7.1 Abs. 1 Nr. 4 EStR; vgl. auch R 7.1 Abs. 6 EStR bzgl. der Gebäudeteile.

Außenanlagen

- Ferner stellen die sog. Außenanlagen, z. B.
 - Bodenbefestigungen (Straßen, Wege, Plätze),
 - Einfriedungen (Umzäunungen, Mauern)
 - Freistehende Rampen**bei Betriebsgrundstücken stets selbständige Wirtschaftsgüter dar.**
- Anders als bei Wohngebäuden stehen Außenanlagen nämlich nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Betriebs-Gebäude; Vgl. H 6.4 EStH „Außenanlagen“ und H 6.4 EStH „Umzäunung“.
- Der Begriff der Außenanlagen ist nirgends definiert, d. h., er muss negativ abgegrenzt werden. Außenanlagen sind stets dann selbständige WG, wenn sie weder zum Gebäude gehören noch als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind; vgl. H 7.1 EStH „unbewegliche WG, die **keine** Gebäude oder Gebäudeteile sind“.
- Wegen der Abgrenzung der Außenanlagen zu den Betriebsvorrichtungen vgl. Ziff. 4.1 des BMF-Schreibens vom 05.06.2013, BStBl I S. 734. Außenanlagen sind nur dann als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren, wenn diese dem Betrieb unmittelbar dienen (z. B. die Fluglandebahn).
- Die Außenanlagen sind gem. R 7.1 Abs. 1 **Nr. 3 EStR dem unbeweglichen abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen** (vgl. auch H 7.1. EStH „unbewegliche WG, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind“).

Andere selbständige Gebäudeteile

- Auch die nachstehenden mit dem Grundstück verbundene Sachen sind als selbständige WG zu qualifizieren (R 4.2 Abs. 3 und Abs. 4 EStR und H 7.1 EStH):
 - **Betriebsvorrichtungen**
(R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 1, R 7.1 Abs. 2 u. 3 EStR)
 - **Einbauten für vorübergehende Zwecke (Scheinbestandteile)**
(R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 2, R 7.1 Abs. 4 EStR)
 - **Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen**
(R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 3, R 7.1 Abs. 6 EStR, H 4.2 Abs. 3 EStH)
 - **Sonstige Mieterein- bzw. Umbauten**
(R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 4, H 4.2 Abs. 3, R 7.1 Abs. 6 EStR und H 7.1 EStH „Mietereinbauten“)

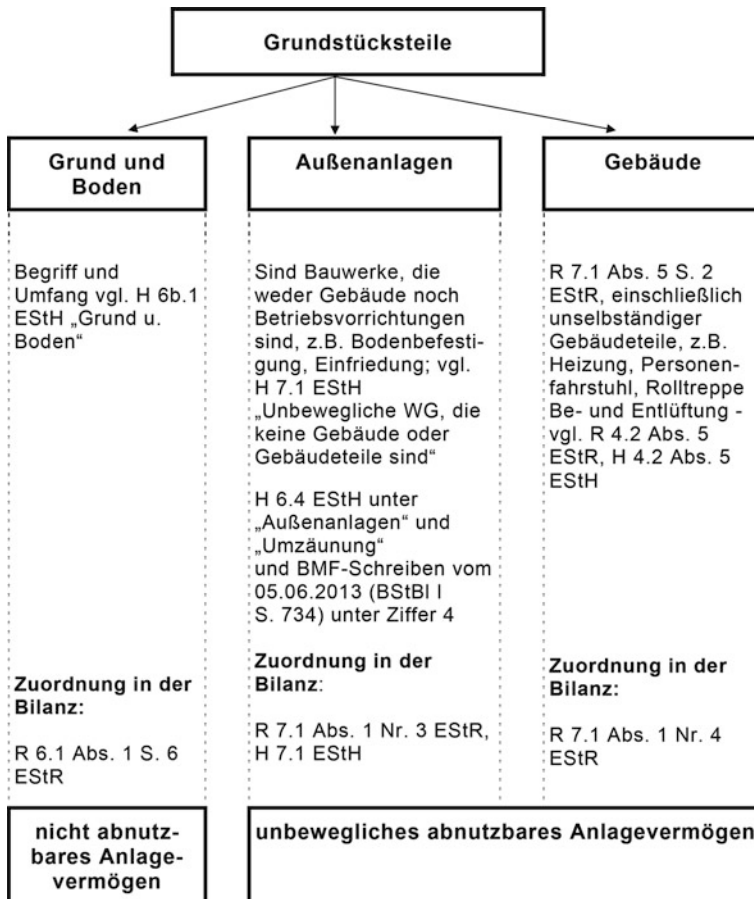


Abb. 2.2 Grundstücksteile, die selbständige WG sind

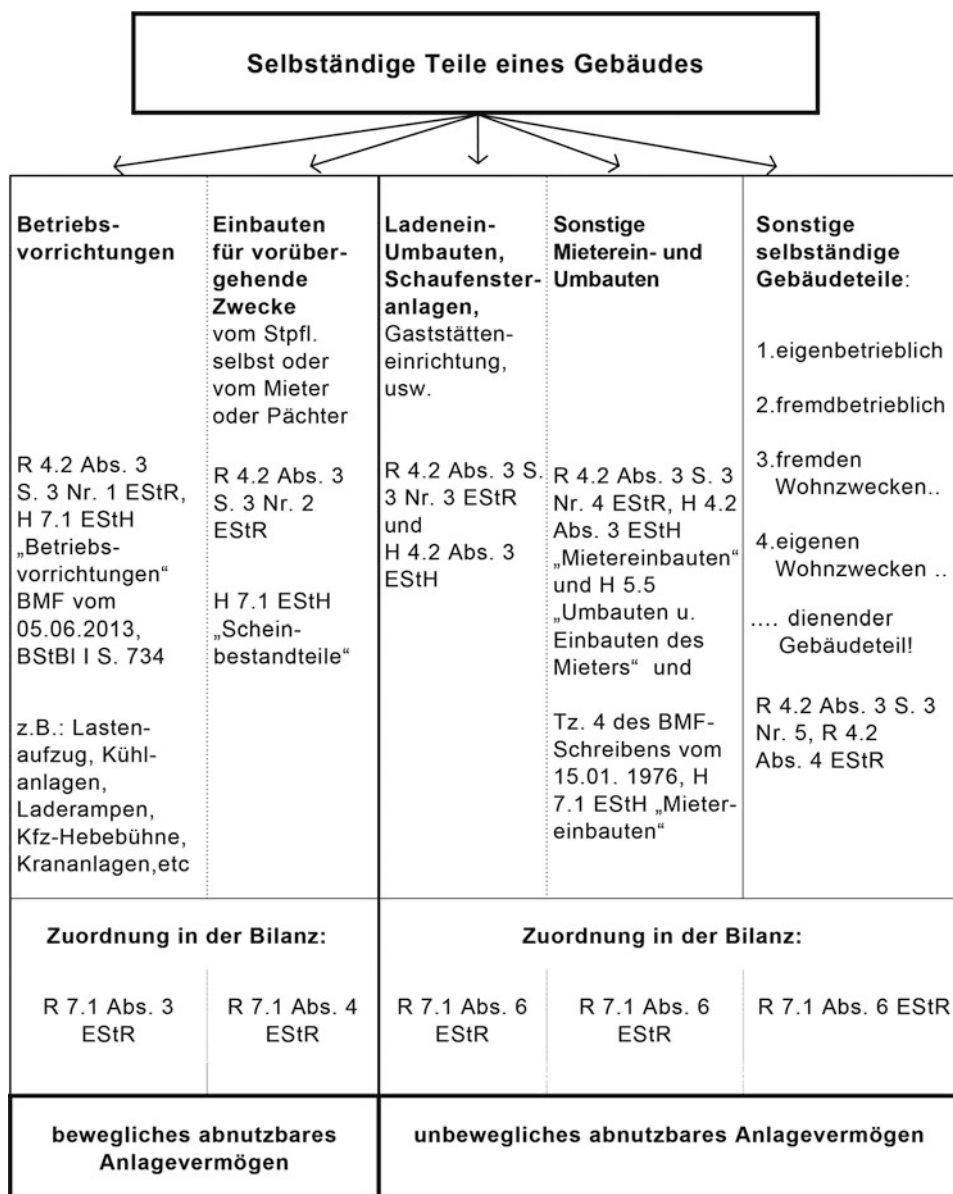


Abb. 2.3 Selbständige Teile eines Gebäudes

– Sonstige selbständige Gebäudeteile

(R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 5, R 4.2 Abs. 4 EStR, R 7.1 Abs. 6 EStR)

- Für sämtliche in R 4.2 Abs. 3 EStR aufgeführten möglichen Wirtschaftsgüter ist getrennt zu prüfen, wem sie zuzurechnen sind (juristisches bzw. wirtschaftliches Eigentum) und welcher Vermögensart sie gehören (Abgrenzung Betriebs- und Privatvermögen).
- Hinsichtlich der Grundstücke und Grundstücksteile vgl. die Abb. 2.1, 2.2 und 2.3!

Folgende Grundstücksteile sind als selbständige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren und in der Bilanz entweder dem nicht abnutzbaren, dem unbeweglichen abnutzbaren oder dem beweglichen abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen (siehe Abb. 2.2 und 2.3).

2.2.3 Betriebsvorrichtungen

Betriebsvorrichtungen sind alle Vorrichtungen, mit denen ein **Gewerbe unmittelbar** betrieben wird (Funktionszusammenhang mit dem Betrieb!).

Für die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen ist § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG maßgebend.

Vgl. hierzu insbesondere das BMF-Schreiben vom 05.06.2013, BStBl I S. 734 (H 7.1 EStH „Betriebsvorrichtungen“).

Die Tatsache allein, dass bestimmte Anlagen für die Ausübung des Gewerbebetriebs notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben sind, macht diese noch nicht zu Betriebsvorrichtungen; es muss vielmehr hinzukommen, dass durch den Einsatz dieser Anlagen das **Gewerbe unmittelbar betrieben** wird. Vgl. hierzu die Ziff. 1.3 des BMF-Schreibens vom 05.06.2013.

Zur weiteren Abgrenzung wird auf die einzelnen Beispiele in der **Anlage 1** des BMF-Schreibens vom 05.06.2013 verwiesen.

Betriebsvorrichtungen können sein:

- a) Selbständige Bauwerke oder Teile von Bauwerken
(z. B. Industrieschornsteine, Öfen, Kanäle)
und
 - b) Maschinen und maschinelle Anlagen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind (z. B. ein vollautomatisches Hochregallager).
- Vgl. hierzu Abb. 2.1 Übersicht Wirtschaftsgüter

Steuerliche Bedeutung der Betriebsvorrichtungen:

- **Betriebsvorrichtungen** sind **ertragsteuerlich** gem. R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 1 EStR als **selbständige Wirtschaftsgüter** zu bilanzieren.

- Sie sind gem. R 7.1 Abs. 2 und Abs. 3 EStR auch stets zum **beweglichen abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen**, und zwar gem. R 7.1 Abs. 3 S. 2 EStR auch dann, wenn sie (als wesentlicher Bestandteil) fest mit dem Grundstück verbunden sind.
- Hieraus folgt, dass auch die **steuerliche Gebäude-AfA von 3 %** (davor 4 %, bis 2000, Nutzungsdauer 25 Jahre!) **nicht in Betracht kommt**. Bei einer Nutzungsdauer von nunmehr 33 1/3 Jahren wird auch die Abgrenzung (s. Abb. 2.4) der Bauwerke (als Gebäude) von den Betriebsvorrichtungen in der Praxis wieder an Bedeutung gewinnen, denn die Nutzungsdauer z. B. bei stationären Lastenaufzügen/Hebebühnen beträgt lediglich 15 Jahre.
- Die AfA ist zurzeit nur noch **linear** gem. § 7 Abs. 1 S. 1 EStG zulässig.
- Die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG **war** zuletzt nur noch dann zulässig, wenn die Zugänge vor dem 01.01.2011 erfolgt sind.
- (nur noch als Hinweis: ferner **war** bis 2003 die Anwendung der **Vereinfachungsregelung** des R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR a. F. möglich. Die AfA ist gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG ab 2004 nur noch zeitanteilig vorzunehmen.)
- Allerdings kann bei **beweglichen WG** des abnutzbaren Anlagevermögens der Investitionsabzugsbetrag bzw. die Sonderabschreibung gem. **§ 7g EStG** unter den dort genannten Voraussetzungen in Anspruch genommen werden.
- Bei neuen beweglichen abnutzbaren WG des Anlagevermögens **war** auch die Gewährung von **Investitionszulagen** möglich (InvZulG 2007 bzw. BMF-Schreiben vom 08.05.2008, BStBl I S. 590 und BMF-Schreiben vom 23.07.2009, BStBl I S. 810, Rz 13; aber auch nach § 2 Abs. 1 des InvZulG 2010).
- Somit besteht nach wie vor ein erhebliches Interesse des Kaufmanns, die Wirtschaftsgüter dem **beweglichen** abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen.

Nur als Hinweis:

Neben der bilanziellen und damit ertragsteuerlichen Bedeutung der Abgrenzung der **Betriebsvorrichtungen** von den übrigen selbständigen Gebäudeteilen wird auf nachstehende Auswirkungen verwiesen:

Gewerbsteuer:

Betriebsvorrichtungen gehören nach § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG nicht zum Grundvermögen und unterliegen damit **nicht der Grundsteuer** sondern der **Gewerbsteuer**, vgl. Abschnitt 1 Abs. 6 BewRGr.

Umsatzsteuer:

Im Falle einer **Vermietung** des Grundstücks ist der auf die Betriebsvorrichtung entfallende Teil des Entgelts **nicht** gem. § 4 Nr. 12 UStG von der **Umsatzsteuer befreit**; vgl. Abschnitt 4.12.10 UStAE. Die Vermietung und Verpachtung sowie die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen sind somit **umsatzsteuerpflichtig**.

Grunderwerbsteuer/Grundstücksveräußerung:

Die **Grunderwerbsteuer** wird nur von dem Teil des Kaufpreises erhoben, der auf Grund und Boden einschl. Gebäude entfällt, vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Soweit gleichzeitig auch Betriebsvorrichtungen veräußert worden sind, ist der Kaufpreis entsprechend aufzuteilen.

Bauwerk: (alle Anlagen, die nach den Regeln der Baukunst geschaffen wurden)

<u>Gebäude:</u>	<u>Betriebsvorrichtung:</u>	<u>Außenanlagen:</u>
Abgrenzung ausschließlich nach dem Gebäudebegriff, R 7.1 Abs. 5 S. 2 EStR, BMF-Schreiben vom 05.06.2013, BSIB I S. 734, Ziff. 2.1-2.7 <u>Beispiele:</u> Industrie- und Lagerhallen, Bahnsteighallen, Auto- Waschhalle <u>anschließend prüfen, ob Gebäude Betriebsvorrichtungen enthalten, Ziff. 3.1 – 3.7</u> <u>Beispiel:</u> Auto - Waschanlage; Waschhalle = regelmäßig Gebäude, aber die Bedienungsvorrichtung im inneren = Betriebsvorrichtung!	Bauwerk ist Betriebsvorrichtung, wenn es nicht als Gebäude und auch nicht als Außenanlage qualifiziert wird und mit ihm das Gewerbe <u>unmittelbar</u> betrieben wird, Rz 1.3 des BMF-Schreibens vom 05.06.2013. H 7.1 EStH „Betriebsvorrichtungen“	auf dem Grundstück vorhandene Bauwerke, die weder Gebäude <u>noch</u> Betriebsvorrichtung sind. (unmittelbarer Funktionszusammenhang mit dem Betrieb fehlt!) BMF vom 05.06.2013, Ziff. 4.1 – 4.5
weitere Abgrenzungen (Beispiele):		
<u>Gebäudebestandteile</u> oder	<u>Betriebsvorrichtungen</u>	<u>Beispiele:</u>
Heizungsanlagen, Klimaanlage, Sprinkleranlagen, Personenaufzüge, Rolltreppen, Beleuchtungsanlagen, verschiebbare Innenwände, Müllschluckanlagen, Bewässerungsanlagen	Kühleinrichtungen, Lastenaufzug, Förderbänder, Walzenstraßen, Hebebahnen, Backöfen der Bäckerei, Bedienungsvorrichtungen, Bewässerungsanlage einer Färberei oder Waschanlage	Einfriedungen, Tore, Bodenbefestigungen, Brücken, Schutzdächer (schmale), Beleuchtungsanlagen
Einbauten, die den Aufenthalt der Menschen angenehmer gestalten sollen, sind Gebäudeteile	Bestandteile, die unmittelbar durch das Gewerbe veranlasst sind, gehören zu den Betriebsvorrichtungen	

Merke: Gebäude u. Gebäudeteile und Außenanlagen können niemals Betriebsvorrichtungen sein, denn diese Begriffe schließen sich gegenseitig aus!

Abb. 2.4 Abgrenzung von Bauwerken, die nach den Regeln der Baukunst geschaffen wurden



<http://www.springer.com/978-3-658-15229-1>

Rechnungswesen für Steuerberater

Röhle, H.-J.; Wiegmann, Th.

2018, XIII, 415 S. 61 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-15229-1