

II. Verhältnis Handelsbilanz und Steuerbilanz

3. Zielsetzung von Handelsbilanz und Steuerbilanz – Unterlagen zur Steuererklärung

- 48 Für den Kaufmann stellt sich die Frage, ob die von ihm erstellte Handelsbilanz auch den steuerlichen Erfordernissen genügt.
- 49 Im Vordergrund der **handelsrechtlichen Bilanzierung** steht die Erhaltung der Substanz des Unternehmens, der Gläubigerschutz sowie eine realitätsgerechte Ermittlung des verteilbaren Gewinns als Grundlage z.B. für die Ausschüttung von Dividenden und die Bemessung von Erfolgsbeteiligungen. Zudem kommt der Handelsbilanz eine Informationsfunktion zu, die darin besteht, der Unternehmensführung, Gläubigern, Anteilignern, aber auch potenziellen Investoren ein zutreffendes Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens zu vermitteln.
- 50 Wesentliche Funktion der **Steuerbilanz** ist dagegen eine objektivierte Ermittlung des Gewinns als Bemessungsgrundlage für die Ertragsbesteuerung. Ziel ist es – unter weitgehendem Verzicht auf Wahlrechte – den Gewinn, in dem sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens ausdrückt, zutreffend und periodengerecht zu ermitteln. Daher beinhaltet die Steuerbilanz eine Aufstellung über das Betriebsvermögen unter Beachtung steuerlicher Vorschriften, die zwar grundsätzlich aus der Handelsbilanz abgeleitet wird (sog. Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 1 HS 1 EStG – siehe Abschnitt 4), aber doch in verschiedenen Positionen von den handelsbilanziellen Ansätzen abweichen kann.
- 51 § 60 Abs.1 EStDV verpflichtet den Unternehmer, der seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ermittelt, seiner Steuererklärung eine Abschrift der Bilanz, die auf dem Zahlenwerk seiner Buchführung beruht sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung beizufügen¹. Enthält die Handelsbilanz Ansätze und Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, hat der Unternehmer die Möglichkeit die abweichenden Positionen durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen (§ 60 Abs.2 S.1 EStDV) oder aber eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende eigenständige Bilanz (Steuerbilanz) zu erstellen und dem Finanzamt einzureichen (§ 60 Abs.2 S.2 EStDV).

1 Zur elektronischen Übermittlung der Bilanz vgl. § 5b EStG und BMF, Schr. v. 28.9.2011 – BStBl. 2011 I, 855 und v. 25.6.2015 – BStBl. 2015 I, 541 m. w. N.

4. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – Steuerliche Wahlrechte

Kaufleute und buchführende Gewerbetreibende haben ihren steuerlichen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG) zu ermitteln und dabei das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (sog. **Maßgeblichkeit der Handelsbilanz** für die Steuerbilanz², es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wurde ein anderer Ansatz gewählt³. Dieser vom Handelsrecht ausgehende Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt sowohl für die Aktiv- wie auch für die Passivseite der Bilanz und für den Ansatz von Bilanzpositionen dem Grunde nach als auch für deren Bewertung. 52

Allerdings wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz durch eine Reihe von **steuergesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalten** überlagert. So enthalten die §§ 5 Abs. 1a bis 4b EStG vom Handelsrecht abweichende Aktivierungs- und Passivierungsverbote (z. B. für Drohverlustrückstellungen) oder aber lassen den Ausweis in der Steuerbilanz nur unter bestimmten weitergehenden Voraussetzungen zu. Zudem sind nach § 5 Abs. 6 EStG u. a. die steuergesetzlichen Vorschriften über die Bewertung (§§ 6, 6a EStG) und die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (§ 7 EStG) vorrangig zu befolgen. 53

Die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit, wonach steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung, wie etwa die Bildung einer steuerfreien Rücklage nach § 6b EStG, in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben waren⁴, wurde mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz aufgegeben. Korrespondierend dazu wurden die handelsrechtlichen Regelungen, die die Inanspruchnahme etwa einer steuerlichen Sonderabschreibung⁵ oder einer gewinnmindernden steuerlichen Rücklage (Sonderposten mit Rücklagenanteil)⁶ auch in der Handelsbilanz ermöglicht hatten, ersatzlos gestrichen. Da diese steuerlichen Vergünstigungen nicht mehr handelsbilanziell abgebildet werden können, weichen Handels- und Steuerbilanz in diesen Bereichen zwingend voneinander ab. 54

2 Vgl. § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 EStG i. d. F. des BilMoG – erstmals anzuwenden für den Veranlagungszeitraum 2009, d. h. für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2008 enden vgl. § 52 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. Art. 15 BilMoG

3 Vgl. § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 EStG i. d. F. des BilMoG

4 Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F.

5 § 254 HGB

6 § 273 HGB a. F.

55 Im Einzelnen gelten aufgrund der Änderung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG durch das BilMoG nunmehr folgende Grundsätze⁷:

Handelsrechtliche **Aktivierungsgebote** und **Aktivierungswahlrechte** führen zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz, es sei denn, die Aktivierung in der Steuerbilanz ist aufgrund einer ausdrücklichen steuerlichen Regelung ausgeschlossen.

Handelsrechtliche **Passivierungsgebote** sind – vorbehaltlich steuerlicher Vorschriften – auch für die Steuerbilanz maßgeblich.

Passivierungsverbote und **Passivierungswahlrechte** in der Handelsbilanz führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz⁸.

Bewertungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, ohne dass eine eigenständige steuerliche Regelung besteht, wirken wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 EStG) auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz.

In der Handelsbilanz müssen für unmittelbare **Pensionszusagen** Rückstellungen gebildet werden (§ 249 HGB). Dieses Passivierungsgebot gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Die bilanzsteuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften des § 6a EStG schränken jedoch die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Passivierungsgebotes ein.

Steuerliche Wahlrechte – aufgrund gesetzlicher Regelung oder aufgrund Verwaltungsvorschrift – können **unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz** ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG). Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechtes wird insoweit nicht nach § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt.

Wahlrechte, die sowohl **handelsrechtlich** als auch **steuerrechtlich** bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz **unterschiedlich** ausgeübt werden.

56 Voraussetzung für die **Ausübung steuerlicher Wahlrechte** ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende **Verzeichnisse**. Die Verzeichnisse sind Bestandteil der Buchführung. Sie müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechtes und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten. Eine besondere

7 Vgl. BMF, Schr. v. 12. 3. 2010 – BStBl. 2010 I, 239 und v. 22. 6. 2010 – BStBl. 2010 I, 597

8 BFH, Urt. v. 3. 2. 1969 – BStBl. 1969 II, 291

Form der Verzeichnisse ist nicht vorgeschrieben. Soweit die Angaben z. B. bereits im Anlagenverzeichnis enthalten sind, ist diese Dokumentation ausreichend.⁹

5. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Das Steuerrecht unterscheidet zwischen Bilanzberichtigung und Bilanzänderung.

5.1 Bilanzberichtigung

Ein Bilanzansatz ist grundsätzlich dann zu berichtigen, wenn er objektiv unrichtig ist,¹⁰ d. h. gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts¹¹, des Handelsrechts oder gegen die einkommensteuerrechtlich zu beachtenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt. Dies gilt nach der Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs durch den Großen Senat des Bundesfinanzhofs auch dann, wenn der Bilanzansatz im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war; maßgebend ist allein die im Zeitpunkt der endgültigen Entscheidung objektiv zutreffende Rechtslage, die insbesondere auch aufgrund einer erstmaligen oder geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zugunsten wie auch zuungunsten des Stpfl. von der Rechtslage im Zeitpunkt der Bilanzerstellung abweichen kann¹². Die Bilanzberichtigung ist unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und Verjährung maßgebenden Vorschriften vorzunehmen. Soweit eine Bilanzberichtigung nicht mehr möglich ist, ist ein unrichtiger Bilanzansatz in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung noch geändert werden kann, richtigzustellen und zwar grundsätzlich erfolgswirksam¹³.

Maßgebender Zeitpunkt für die Entscheidung, ob eine Berichtigung an der Fehlerquelle oder in einem späteren Jahr durchgeführt werden muss, ist die Einspruchsentscheidung, weil das Finanzamt darin abschließend über die Frage der Bilanzberichtigung befindet¹⁴. Eine Bilanzberichtigung darf nur der Stpfl. selbst vornehmen¹⁵. Hält das Finanzamt eine Bilanz für fehlerhaft, darf es diese der Besteuerung nicht zugrunde legen und muss eine

⁹ Vgl. i. E. BfE, Schr. v. 12. 3. 2010 – BStBl. 2010 I, 239 Rzn. 19 ff.

¹⁰ BFH, Beschl. v. 31. 1. 2013 – BStBl. 2013 II, 317

¹¹ BFH, Urt. v. 14. 3. 2006 – BStBl. 2006 II, 799

¹² BFH, Beschl. v. 31. 1. 2013 – BStBl. 2013 II, 317

¹³ BFH, Urt. v. 10. 12. 1997 – BStBl. 1998 II 377 und v. 6. 9. 2000 – BStBl. 2001 II, 106

¹⁴ BFH, Urt. v. 19. 7. 2011 – BStBl. 2011 II, 1017

¹⁵ BFH, Urt. v. 13. 6. 2006 – BStBl. 2007 II, 94 und BFH, Beschl. v. 31. 1. 2013 – BStBl. 2013 II, 317

eigene Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit ggf. auf der Grundlage der Bilanz abgeänderten Werten vornehmen; allerdings kann der Stpfl. im Einzelfall zur Berichtigung der Bilanz verpflichtet sein¹⁶.

- 59 Die Bilanzberichtigung ist z. B. gewinnwirksam vorzunehmen, wenn ein fehlerhafter Passivposten ehemals mit gewinnmindernder Wirkung eingestellt worden ist¹⁷, Erhaltungsaufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten aktiviert worden sind¹⁸ oder zu aktivierende Herstellungskosten als laufender Aufwand behandelt worden sind¹⁹. Eine erfolgsneutrale Bilanzberichtigung ist nur dann möglich, wenn fremdes Vermögen, Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens oder private Verbindlichkeiten bilanziert worden sind²⁰ oder wenn in verjährten Jahren Entnahmen²¹ oder Einlagen²² nicht gebucht worden sind. Ist eine unzutreffende AfA vorgenommen worden, so ist eine Bilanzberichtigung dann nicht geboten, wenn sich der Fehler in den folgenden Jahren durch Ansatz des zutreffenden AfA-Satzes von selbst aufhebt²³.

5.2 Bilanzänderung

- 60 Eine Bilanzänderung ist der Ersatz eines zulässigen Bilanzansatzes gegen einen anderen zulässigen Ansatz. Eine Bilanzänderung ist nur möglich, wenn sie in einem **engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang** mit einer **Bilanzberichtigung** steht; der Höhe nach ist sie auf die Auswirkungen der Bilanzberichtigung begrenzt. Eine Bilanzberichtigung muss sich auf den unrichtigen Ansatz von (aktiven und passiven) Wirtschaftsgütern einschließlich Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten oder auf die Erfassung von Entnahmen und Einlagen beziehen²⁴. Gewinnänderungen aufgrund außerbilanzieller Hinzu- und Abrechnungen (z. B. nichtabziehbare Betriebsausgaben) reichen dagegen nicht aus²⁵.
- 61 Der enge zeitliche und sachliche Zusammenhang setzt voraus, dass sich beide Maßnahmen auf dieselbe Bilanz (Wj.) beziehen; unerheblich ist, wel-

16 BFH, Urt. v. 4. 11. 1999 – BStBl. 2000 II, 129

17 BFH, Urt. v. 22. 1. 1985 – BStBl. 1985 II, 308

18 BFH, Urt. v. 12. 11. 1992 – BStBl. 1993 II, 392

19 BFH, Urt. v. 9. 5. 2012 – BStBl. 2012 II, 725

20 BFH, Urt. v. 21. 6. 1972 – BStBl. 1972 II, 874 und v. 26. 2. 1976 – BStBl. 1976 II, 378

21 BFH, Urt. v. 23. 7. 1975 – BStBl. 1976 II, 180 und v. 21. 10. 1976 – BStBl. 1977 II, 148

22 BFH, Urt. v. 12. 10. 1977 – BStBl. 1978 II, 191

23 BFH, Urt. v. 3. 6. 1980 – BStBl. 1981 II, 255 und v. 4. 5. 1993 – BStBl. 1993 II, 661

24 BFH, Urt. v. 31. 5. 2007 – BStBl. 2008 II, 665; BfM, Schr. v. 18. 5. 2000 – BStBl. 2000 I, 587 und v. 13. 8. 2008 – BStBl. 2008 I, 845

25 BFH, Urt. v. 23. 1. 2008 – BStBl. 2008 II, 669; BfM, Schr. v. 13. 8. 2008 – BStBl. 2008 I, 845

che Wirtschaftsgüter etc. die Berichtigung betrifft; eine Bilanzänderung ist bis zur Höhe des gesamten Berichtigungsbetrags zulässig. Ein zeitlicher Zusammenhang liegt grundsätzlich nur vor, wenn die Bilanz unverzüglich nach einer Bilanzberichtigung geändert wird²⁶. Ist eine Bilanzberichtigung Gegenstand eines Rechtsbehelfsverfahrens, ist es ausreichend, wenn die Bilanzänderung erst im Laufe des außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens, aber noch vor Eintritt der Bestandskraft beantragt wird. Steht der streitbefangene Punkt nicht im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung, muss der Antrag auf Bilanzänderung bis zum Ablauf der Einspruchsfrist gestellt werden²⁷.

26 BME, Schr. v. 18. 5. 2000 – BStBl. 2000 I, 587; R 4.4 Abs. 2 EStR; BFH, Urt. v. 27. 9. 2006 – BStBl. 2008 II, 600; einschränkend bei gerichtlicher Klärung nach Ablehnung des Finanzamts: BFH, Urt. v. 17. 7. 2008 – BStBl. 2008 II, 924 m. w. N.

27 BME, Schr. v. 23. 3. 2001 – BStBl. 2001 I, 244

III. Bewertung nach Steuerrecht

6. Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung

- 62 Das Steuerrecht unterscheidet im Wesentlichen drei Arten der Gewinnermittlung:
- ▷ den **Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG** für Land- und Forstwirte, die zur Buchführung verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen und selbstständig Tätige, die freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen;
 - ▷ den **Vermögensvergleich gemäß § 5 EStG** für Gewerbetreibende, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen oder ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und Abschlüsse machen;
 - ▷ die **Gewinnermittlung durch Errechnung des Überschusses** der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 3 EStG für Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen (z. B. Kleingewerbetreibende und Freiberufler).
- 63 Beim Vermögensvergleich ist steuerlicher Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Es ist einleuchtend, dass das aus der Bilanz sich ergebende Betriebsvermögen weitgehend abhängig ist von der Bewertung. Das Einkommensteuergesetz hat deshalb in den §§ 6 und 7 EStG eingehende Grundsätze für die Bewertung und Abschreibung aufgestellt und in den §§ 6a–6c und 7a, 7 g, 7h, 7i EStG besondere Vorschriften für Sonderfälle getroffen.

7. Das Betriebsvermögen

- 64 Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die betrieblich veranlasst angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver wirtschaftlicher oder tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht¹.
- 65 Der Begriff „Wirtschaftsgut“ wurde von der Rechtsprechung des Reichfinanzhofs entwickelt und 1934 in das Einkommensteuergesetz übernommen. Jedes Wirtschaftsgut setzt voraus, dass es auch nach den handelsrecht-

1 BFH, Urt. v. 29.3.1979 – BStBl. 1979 II, 512 und v. 6.3.1991 – BStBl. 1991 II, 829

lichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Deshalb stimmen die Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ inhaltlich überein (Begriffsideutität). Sie werden durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Bilanzierung) in gleicher Weise geprägt. Dies gilt insbesondere für die Anwendung des Grundsatzes der Einzelbewertung, des Realisationsgrundsatzes, des Stichtagsprinzips und des Vorsichtsprinzips.

Die Begriffe „Wirtschaftsgut“ und „Vermögensgegenstand“ umfassen nicht nur Sachen und Rechte i. S. des BGB, sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d. h. sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt. Sie sind auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Deshalb ist nicht jeder Vermögenswert ein Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstand). Seine Greifbarkeit macht erst das Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstand) aus. Es muss als Einzelheit ins Gewicht fallen und es muss sich um eine objektiv werthaltige Position handeln. Das Vorsichtsprinzip verlangt die Berücksichtigung aller Risiken, die hinsichtlich der künftigen Erstarkung zu einer Zivilrechtsposition noch bestehen. Gleichzeitig folgt aus dem Grundsatz der selbstständigen Bewertbarkeit, dass ein durch Abspaltung entstehendes Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstand) erst dann als solches anzuerkennen ist, wenn es sich zumindest wirtschaftlich bereits verselbstständig (realisiert) hat. Die bloße Abspaltbarkeit reicht nicht aus². **66**

Ob ein Gegenstand in diesem Sinne gegenüber einem lediglich unselbstständigen Teil eines Wirtschaftsguts oder gegenüber einem anderen Wirtschaftsgut abgegrenzt, d. h. individualisiert werden kann, ist nach der Verkehrsanschauung zu entscheiden. **67**

Für die Ermittlung der maßgebenden Verkehrsanschauung hat die Rechtsprechung mehrere Kriterien genannt. Danach sind neben dem Zweck, den zwei oder mehrere bewegliche Sachen gemeinsam zu erfüllen haben, vor allem von Bedeutung: **68**

- ▷ Der Grad der Festigkeit einer eventuell vorgenommenen Verbindung (§ 93 BGB),
- ▷ der Zeitraum, auf den eine eventuelle Verbindung oder die gemeinsame Nutzung angelegt sind, sowie
- ▷ das äußere Erscheinungsbild. Ist dieses dadurch bestimmt, dass die Gegenstände für sich genommen unvollständig erscheinen oder ein Gegenstand ohne den/die anderen gar ein negatives Gepräge erhält, ist regelmäßig von einem einheitlichen Wirtschaftsgut auszugehen.

2 BFH, Beschl. v. 7. 8. 2000 – BStBl. 2000 II, 632

- 69 In vielen Fällen wird sich das Vorliegen dieser Merkmale ohne Weiteres daraus ergeben, dass ein Wirtschaftsgut im laufenden Geschäftsbetrieb angeschafft oder hergestellt wird. In anderen Fällen wird der gegenständliche Umfang der gewerblichen Tätigkeit anhand der betrieblichen Zwecksetzung und Planung näher ermittelt werden müssen.
- 70 Bei der Frage, ob ein Gegenstand selbstständig bewertbar ist, wird auf den Zeitpunkt der bestimmungsgemäßen Verwendung des betreffenden Gegenstandes abgestellt³.
- 71 Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens können solche des notwendigen oder des gewillkürten Betriebsvermögens sein.
- 72 **Notwendiges** Betriebsvermögen sind sie, wenn sie ausschließlich und unmittelbar für **eigene** betriebliche Zwecke genutzt werden. Sie müssen objektiv erkennbar zum **unmittelbaren** Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein. Das Wirtschaftsgut muss sich in gewisser Weise auf den Betriebsablauf beziehen und ihm zu dienen bestimmt sein. Abzustellen ist dabei auf die tatsächliche Zweckbestimmung, also die konkrete Funktion des Wirtschaftsguts im Betrieb. Die Bestimmung erfordert eine **endgültige** Funktionszuweisung. Es genügt die abschließende Bestimmung, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. An dieser Voraussetzung fehlt es aber, wenn der Einsatz des Wirtschaftsguts im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist.
- 73 Ein Wirtschaftsgut kann danach als Anlageobjekt oder als auf Vorrat gehalten dem notwendigen Betriebsvermögen zugehören. Dies setzt aber voraus, dass eine andere als die betriebliche Verwendung nach den objektiven Gegebenheiten nicht in Betracht kommen wird. So ist z. B. ein unbebautes, an das Betriebsgelände angrenzendes Grundstück, dem ein bestimmter Zweck im Rahmen des Betriebs nicht erkennbar zugewiesen wurde, nicht zwingend dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen.
- 74 Wurde hingegen einem Wirtschaftsgut eine dem Betrieb dienende Funktion endgültig zugewiesen, auch wenn der konkrete Einsatz des Wirtschaftsguts im Betrieb erst in der Zukunft liegt, so bedarf es für die Zurechnung zum notwendigen Betriebsvermögen keiner weiteren Willenserklärung, insbesondere keiner weiteren Erklärung oder Buchung. Vielmehr treten die steuerlichen Folgen der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen kraft Gesetzes ein (§ 38 AO). Aus Gründen der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung steht es nicht mehr im Belieben des Unternehmens, ein Wirtschaftsgut ohne Änderung der konkreten Verwendung als Privatvermögen zu behan-

3 BFH, Urt. v. 28.9.1990 – BStBl. 1991 II, 361

deln. Ob ein Gegenstand durch Erwerb zu einem Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens geworden ist, ist somit im Wesentlichen Tatfrage⁴.

Beispiele: **Selbstständig bewertungsfähige** Wirtschaftsgüter sind der betrieblich genutzte Grund und Boden bei Gewerbetreibenden, Betriebsvorrichtungen, Maschinen, Waren, fertige und unfertige Erzeugnisse, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. 75

Forderungen an Kunden und Verpflichtungen an Lieferanten, betriebliche Darlehen, Forderungs- und Schuldwechsel, Patent- und Lizenzrechte, Verlagsrechte, Monopolrechte, Wassernutzungsrechte, verlorener Baukostenzuschuss zur Einrichtung einer Trafostation, Bohrer, Fräser, Drehstähle usw.

Nicht bewertungsfähige Wirtschaftsgüter sind z. B. die Tatsachen, dass der Unternehmer einen akademischen Grad erworben hat, der ihm bei der Ausübung seines Betriebs von besonderem Nutzen ist (z. B. Dr.-Ing. und Professor), oder dass die lediglich an die persönliche Zuverlässigkeit des Gastwirtes gebundene Schankerlaubnis erteilt worden ist. 76

Auch bei einer Betriebsaufspaltung gehören Wirtschaftsgüter, die zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebes rechnen, zum Betriebsvermögen. 77

Nach ständiger Rechtsprechung⁵ ist eine **Betriebsaufspaltung** insbesondere anzunehmen, wenn einer Kapitalgesellschaft (Betriebsgesellschaft) wesentliche Grundlagen ihres Betriebes (z. B. Grundstücke und Maschinen miet- oder pachtweise) überlassen werden (sachliche Verflechtung) und die hinter dem Besitzunternehmen stehenden Personen ihren Willen auch in der Betriebsgesellschaft durchsetzen können (personelle Verflechtung). 78

Zu den **wesentlichen Grundlagen** eines Betriebs rechnen die Wirtschaftsgüter, die für den Betrieb nach seiner Art von besonderer Bedeutung sind, die also der Betriebszweck erfordert und die **besonderes** Gewicht für die Betriebsführung besitzen. Dies ist vor allem für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzunehmen, die für den Betriebsablauf unerlässlich sind, sodass ein Erwerber des Betriebs diesen nur unter Einsatz dieser Wirtschaftsgüter in der bisherigen Form fortführen könnte. Diese Wirtschaftsgüter werden benötigt, um den Betrieb als funktionierende Wirtschafts- und Organisationseinheit zu erhalten. Sie sind in der Regel nach Art und Größe und vielfach auch nach ihrer Gestaltung dem Betriebszweck angepasst. 79

Gebäude(-teile) sind regelmäßig wesentliche Betriebsgrundlagen, wenn sie für die Betriebsgesellschaft nicht nur von geringer Bedeutung sind. Dies ist insbesondere der Fall, wenn sie auf die Bedürfnisse des Betriebsunterneh-

80

⁴ BFH, Urt. v. 6. 3. 1991 – BStBl. 1991 II, 829

⁵ BFH, Urt. v. 17. 11. 1992 – BStBl. 1993 II, 233, v. 12. 12. 1992 – BStBl. 1993 II, 723 und v. 23. 1. 1992 – BStBl. 1992 II, 721