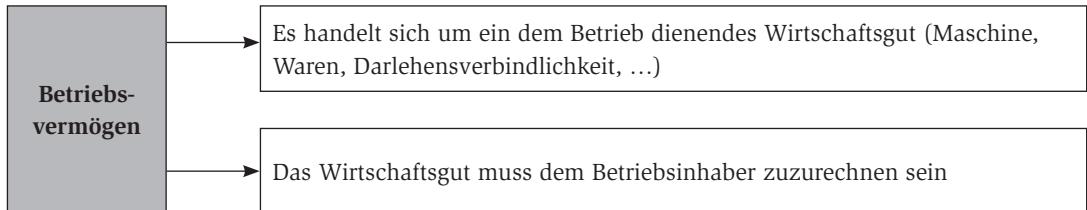


7. Betriebsvermögen

7.1 Definition

Zum Betriebsvermögen eines Unternehmens gehören alle dem Betriebsinhaber zuzurechnenden Wirtschaftsgüter, soweit diese dem Betrieb dienen.



Wirtschaftsgüter werden grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet (§ 39 Abs. 1 AO). Soweit jedoch eine andere Person als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, ist diesem das Wirtschaftsgut zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 AO, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB).

Beispiel:

A erwirbt für seinen Betrieb ein unbebautes Grundstück, um dieses als Lagerplatz zu nutzen. Der Kaufvertrag wird am 1.10.01 abgeschlossen. Der Übergang von Nutzen, Lasten und der Gefahr des zufälligen Untergangs erfolgt am 1.12.01. Der Eigentümerwechsel wird am 1.3.02 ins Grundbuch eingetragen.

Ab wann rechnet das Grundstück bei A zum Betriebsvermögen?

Lösung:

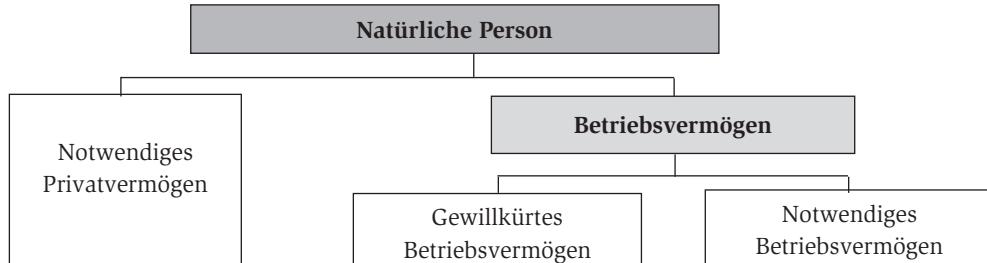
A wird am 1.12.01 wirtschaftlicher Eigentümer. Ab diesem Zeitpunkt rechnet das Grundstück bei ihm zum Betriebsvermögen.

7.2 Betriebsvermögen bei einem Einzelunternehmen

7.2.1 Überblick

Wirtschaftsgüter, die einem Dritten zuzurechnen sind (z.B. Pkw der Ehefrau) gehören selbst bei betrieblicher Nutzung nicht zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens.

Bei den dem Einzelunternehmer zuzurechnenden Wirtschaftsgütern wird in drei Kategorien unterschieden:



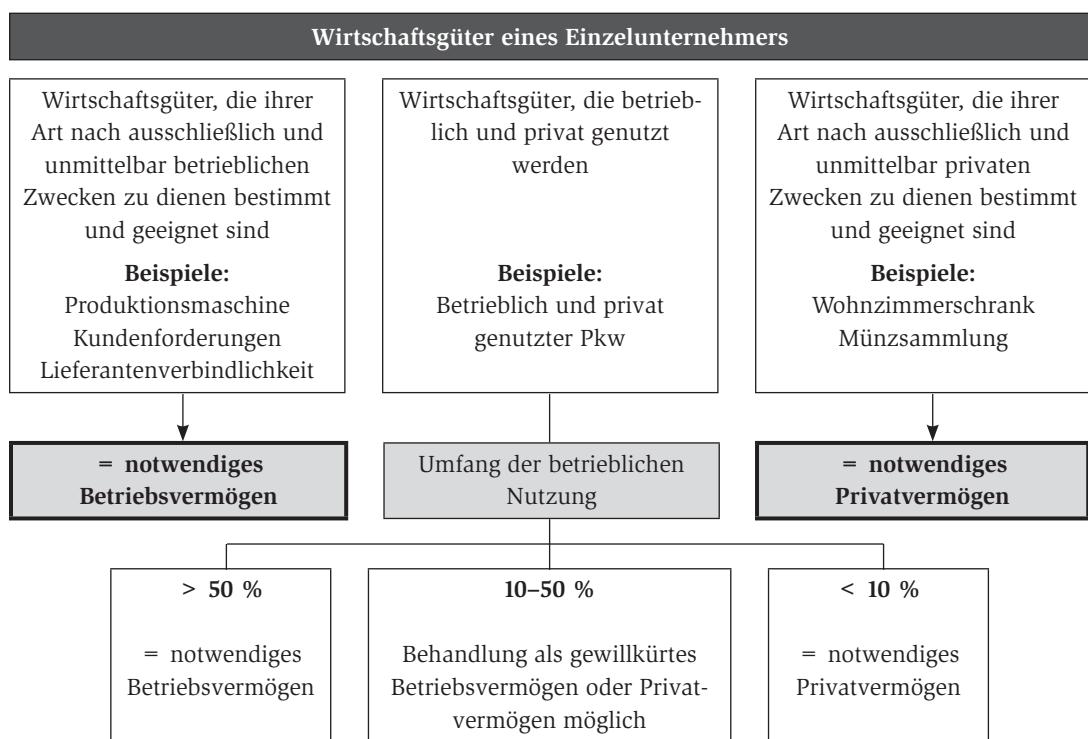
Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Betriebsinhabers genutzt werden oder dazu bestimmt sind, stellen notwendiges Betriebsvermögen dar (R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR). Derartige Wirtschaftsgüter sind auch dann (notwendiges) Betriebsvermögen, wenn sie fälschlicherweise nicht bilanziert sind. In diesem Fall ist die Bilanz unzutreffend und muss berichtigt werden.

Wirtschaftsgüter, die ihrer Natur nach nur privat genutzt werden können (z.B. Kleidung), rechnen zum notwendigen Privatvermögen. Dies gilt auch für Wirtschaftsgüter, die sowohl betrieblich als auch privat nutzbar sind (z.B. Pkw), die aber tatsächlich nur privat genutzt werden.

Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können (Wahlrecht) als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden (R 4.2 Abs. 1 S. 3 EStR). Derartige Wirtschaftsgüter rechnen nur dann zum (gewillkürten) Betriebsvermögen, wenn sie der Betriebsinhaber dem Betrieb nach außen erkennbar zuordnet und dies dokumentiert. Eine derartige Zuordnung geschieht durch die Einbuchung des Wirtschaftsguts (Buchung z.B.: Wirtschaftsgut an Einlage). Die Zuordnung zum (gewillkürten) Betriebsvermögen kann nicht rückwirkend geschehen. Vgl. hierzu H 4.2 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStH.

7.2.2 Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

Werden einzelne Wirtschaftsgüter betrieblich und privat genutzt, hängt deren Zuordnung vom betrieblichen bzw. privaten Nutzungsumfang ab (R 4.2 Abs. 1 S. 4–6 EStR). Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter sind entweder zu 100 % dem Privatvermögen oder zu 100 % dem Betriebsvermögen zuzurechnen.



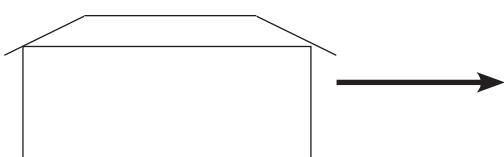
Darüber hinaus gibt es auch noch Wirtschaftsgüter, die für sich gesehen weder zum betrieblichen noch zum privaten Bereich rechnen (**neutrale Wirtschaftsgüter**), wie z.B. eine Aktienanlage oder ein Mietwohngrundstück. Derartige Wirtschaftsgüter können i.d.R. als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden.

	Notwendiges Betriebsvermögen	Gewillkürtes Betriebsvermögen	Notwendiges Privatvermögen
Gemischt genutzter Pkw - 80 % Betriebsfahrten - 40 % Betriebsfahrten - 5 % Betriebsfahrten	x	x	x
Schmuck des Betriebsinhabers			x
Bild im Verkaufsraum Bild im Wohnzimmer	x		x
Mietwohngelände		x	
Darlehensverbindlichkeit - i.Z.m. Maschinenerwerb - i.Z.m. Urlaubsreise	x		x
Warenvorräte	x		

Ist ein Wirtschaftsgut zulässigerweise als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt worden und verringert sich in einem späteren Wirtschaftsjahr die betriebliche Nutzung auf unter 10 % kann es weiterhin als Betriebsvermögen behandelt werden, solange noch eine betriebliche (Mit-)Benutzung vorliegt. Die Nutzungsänderung führt zu keiner Zwangsentnahme (BFH, Urteil vom 21.8.2012, VIII R 11/11). Entsprechendes gilt, wenn bei einem Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens eine Nutzungsänderung eintritt.

7.2.3 Behandlung von Grundstücken

Bei bebauten Grundstücken ist das Grundstück (Grund und Boden) und das Gebäude jeweils ein eigenständiges Wirtschaftsgut (BFH vom 16.7.1968, BStBl II 1969, 108). Bei gemischt genutzten Grundstücken gilt eine Besonderheit. Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, ist jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein eigenständiges Wirtschaftsgut (§ 7 Abs. 5a EStG, R 4.2 Abs. 4 EStR, BFH vom 26.11.1973, BStBl II 1974, 132).



Selbständige Gebäudeteile

- Nutzung zu eigenbetrieblichen Zwecken
- Nutzung zu fremdbetrieblichen Zwecken
- Nutzung zu fremden Wohnzwecken
- Nutzung zu eigenen Wohnzwecken



Dachintegrierte Photovoltaikanlagen sind wie bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln (R 4.2 Abs. 3 EStR).

Das Betreiben eines Einzelhandelsgeschäfts und das Betreiben einer Photovoltaikanlage, bei der der erzeugte Strom vollständig an den örtlichen Energieversorger abgegeben wird, sind ungleichartige und sich nicht ergänzende Tätigkeiten, die keinen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden. Die räumliche Nähe der beiden gewerblichen Tätigkeiten, die sich beispielsweise aus dem Umstand ergibt, dass die Photovoltaikanlage auf dem Dach des Einzelhandelsgeschäfts installiert ist, genügt für sich allein nicht, eine organisatorische, finanzielle und wirtschaftliche Verflechtung zu begründen (BFH, Urteil vom 24.10.2012, X R 36/10, BFH/NV 2013, 307).

Beispiele:

1. Das Gebäude (EG, 1. + 2. OG) ist grundbuchrechtlich nicht in Teil-/Wohneigentum aufgeteilt:
 - a) Gesamtgebäude wird für eigene betriebliche Zwecke genutzt,
 - b) EG wird für eigene, 1. + 2. OG für fremde betriebliche Zwecke genutzt,
 - c) EG + 2. OG Nutzung für eigene betriebliche Zwecke, 1. OG Nutzung für fremde Wohnzwecke.
2. Das Gebäude (ist grundbuchrechtlich (jeweils 1 Geschoss) in Teil-/Wohneigentum aufgeteilt:
 - a) Gesamtgebäude wird für eigene betriebliche Zwecke genutzt,
 - b) EG wird für eigene, 1. + 2. OG für fremde betriebliche Zwecke genutzt,
 - c) Das EG wird je zur Hälfte für eigene betriebliche und für fremde betriebliche Zwecke genutzt.
Das 1. OG und 2. OG wird für eigene betriebliche Zwecke genutzt.

Wie viele Wirtschaftsgüter liegen in den einzelnen Sachverhalten vor?

Lösungen:

1.
 - a) 1 Wirtschaftsgut.
 - b) 2 Wirtschaftsgüter.
 - c) EG + 2. OG = 1 Wirtschaftsgut, 1. OG = 1 Wirtschaftsgut.
2.
 - a) 3 Wirtschaftsgüter.
 - b) 3 Wirtschaftsgüter.
 - c) Das EG besteht aus 2 Wirtschaftsgütern. Das 1. und 2. OG ist jeweils 1 Wirtschaftsgut.

Beispiel:

Aus wie vielen Wirtschaftsgütern besteht das nachfolgend dargestellte Gebäude, das grundbuchrechtlich nicht in Teil-/Wohneigentum aufgeteilt ist?

Lösung:

	Art der Nutzung	Anzahl Wirtschaftsgüter
DG Wohnung EU	Nutzung für eigene Wohnzwecke	1 Wirtschaftsgut
3. OG Vermietung Wohnung	Nutzung für fremde Wohnzwecke	1 Wirtschaftsgut
2. OG Vermietung Wohnung Inhaber Restaurant	Nutzung für fremde Wohnzwecke	
1. OG Büro Betrieb EU	Nutzung für eigene betriebliche Zwecke	Keller + 1.OG: 1 Wirtschaftsgut
EG Vermietung Restaurant	Nutzung für fremde betriebliche Zwecke	1 Wirtschaftsgut
Keller Lagerräume Betrieb EU	Nutzung für eigene betriebliche Zwecke	

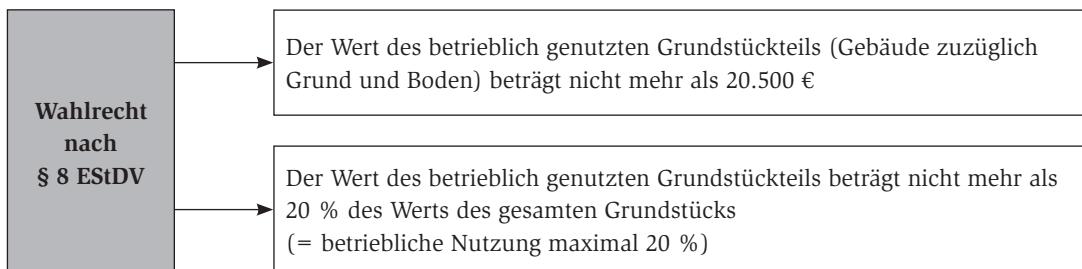
Das EG und/oder das 2. + 3. OG können als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Die Voraussetzung, dass der entsprechende Gebäudeteil in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb steht (R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR), liegt i.d.R. stets vor.



Vermietete Grundstücke und Grundstücksteile können i.d.R. immer als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Meist hat der Unternehmer aber kein Interesse daran.

Die eigengenutzte Wohnung sowie unentgeltlich an Dritte zu Wohnzwecken überlassene Grundstücke oder Grundstücksteile können nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden (R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR). Hierbei handelt es sich stets um notwendiges Privatvermögen.

Wird ein bebautes Grundstück nur teilweise für eigenbetriebliche Zwecke genutzt, kann dieser Grundstücksteil als Privatvermögen behandelt werden, wenn er von untergeordneter Bedeutung ist (§ 8 EStDV).



Bei der 20 %-Prüfung ist i.d.R. auf das Verhältnis der Nutzflächen abzustellen (R 4.2 Abs. 8 S. 4–5 EStR).

Beispiele:

Fall 1:

A nutzt ab dem 01.05.01 einen Teil (10 %) des von ihm selbst bewohnten Einfamilienhauses für seinen Betrieb als Lager. Der Wert des bebauten Grundstücks beträgt zu diesem Zeitpunkt:

- a) 200.000 €,
- b) 300.000 €.

Fall 2:

Vgl. Fall 1a). Nach der Realisierung des S-Bahn-Anschlusses hat das bebaute Grundstück ab dem 15.09.04 einen Wert i.H.v. 400.000 €.

Liegt notwendiges Betriebsvermögen vor?

Lösungen:

Fall 1:

Der betrieblich genutzte Gebäudeteil und der dazu gehörende Grund und Boden stellt jeweils ein selbstständiges Wirtschaftsgut dar. Im Fall a) kann es im Hinblick auf das in § 8 EStDV als Privatvermögen behandelt werden. Die mit diesem Grundstücksteil zusammenhängenden Aufwendungen stellen dennoch Betriebsausgaben dar (R 4.2 Abs. 8 S. 8 EStR i.V.m. R 4.7 Abs. 2 S. 4 EStR) und sind wie folgt zu verbuchen:

Grundstücksaufwendungen ... an Einlagen ...

Im Fall b) dagegen liegt notwendiges Betriebsvermögen vor.

Fall 2:

Im Fall a) liegen ab dem 15.09.04 die Voraussetzungen des § 8 EStDV nicht mehr vor, sodass ab diesem Zeitpunkt notwendiges Betriebsvermögen vorliegt.

Die Vorschrift des § 8 EStDV soll eine Vereinfachung darstellen. Sie ist nicht anwendbar, wenn ein anderer Teil des Grundstücks (z.B. zu fremden Wohnzwecken vermietete Wohnung) freiwillig als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt wird.

Gehört dem Betriebsinhaber nur ein Miteigentumsanteil (z.B. Grundstück gehört den Ehegatten je zur Hälfte) ist auf das Verhältnis zum Gesamtgrundstück abzustellen (R 4.2 Abs. 12 S. 2 und 3 EStR).

 Die Zuordnung zum Privatvermögen muss nicht von Dauer sein. Wertsteigerungen (oder auch Nutzungsänderungen) können dazu führen, dass zu einem späteren Zeitpunkt notwendiges Betriebsvermögen vorliegt.
H 4.2 Abs. 8 Nr. 2 „Einlage“ EStH.

7.2.4 Errichtung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden

Vgl. hierzu Kap. C 4.

7.2.5 Verbindlichkeiten

Vgl. hierzu Kap. D 2.

7.2.6 Folgerungen aus der Zuordnung zum Betriebsvermögen

	Folgerungen
Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Veräußerungsgewinn/-verlust = 100 % betrieblich ⇒ Aufwendungen = 100 % Betriebsausgabe (Aufwandskonto + Vorsteuer an ...) ⇒ Private Nutzung (Entnahmen an Aufwands-/Erlöskonto + Umsatzsteuer)
Wirtschaftsgüter des Privatvermögens	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Veräußerungsgewinn/-verlust = 100 % privat ⇒ Aufwendungen = 100 % privat ⇒ Betriebliche Nutzung (Aufwandskonto an Einlagen)

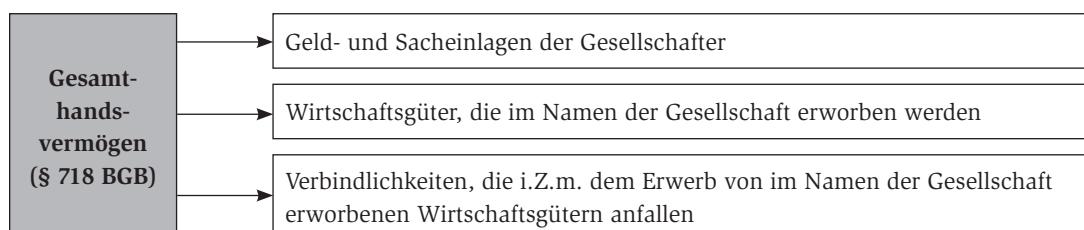
7.3 Betriebsvermögen bei Kapitalgesellschaften

Die einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) zuzurechnenden Wirtschaftsgüter rechnen stets zu deren Betriebsvermögen. Eine Kapitalgesellschaft hat keinen privaten Bereich und damit kein Privatvermögen. In Klausuren gibt es diesbezüglich regelmäßig keine Probleme.

7.4 Betriebsvermögen bei Personengesellschaften

7.4.1 Handelsrechtliches Betriebsvermögen

Handelsrechtlich gehören diejenigen Vermögensgegenstände zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft, die Gesellschaftsvermögen (= **Gesamthandsvermögen**) darstellen. Dazu rechnen:



Ob die Vermögensgegenstände betrieblich genutzt werden oder nicht (z.B. Überlassung an einen Gesellschafter), ist ohne Bedeutung.

Es sind sämtliche Vermögensgegenstände (und Schulden) zu bilanzieren, die der Gesellschaft zuzurechnen sind (§ 246 Abs. 1 HGB). Dazu rechnen auch Darlehen der Personengesellschaft an ihre Gesellschafter.

Handelsrechtliches Betriebsvermögen	
Zum Gesamthandsvermögen rechnende Vermögensgegenstände	Gesamthandsschulden



Beachte!

Handelsrechtlich kann eine Personengesellschaft weder gewillkürtes Betriebsvermögen noch Privatvermögen besitzen.

Gegenstände, die einem Gesellschafter gehören, rechnen selbst dann nicht zum Gesellschaftsvermögen, wenn sie der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden.

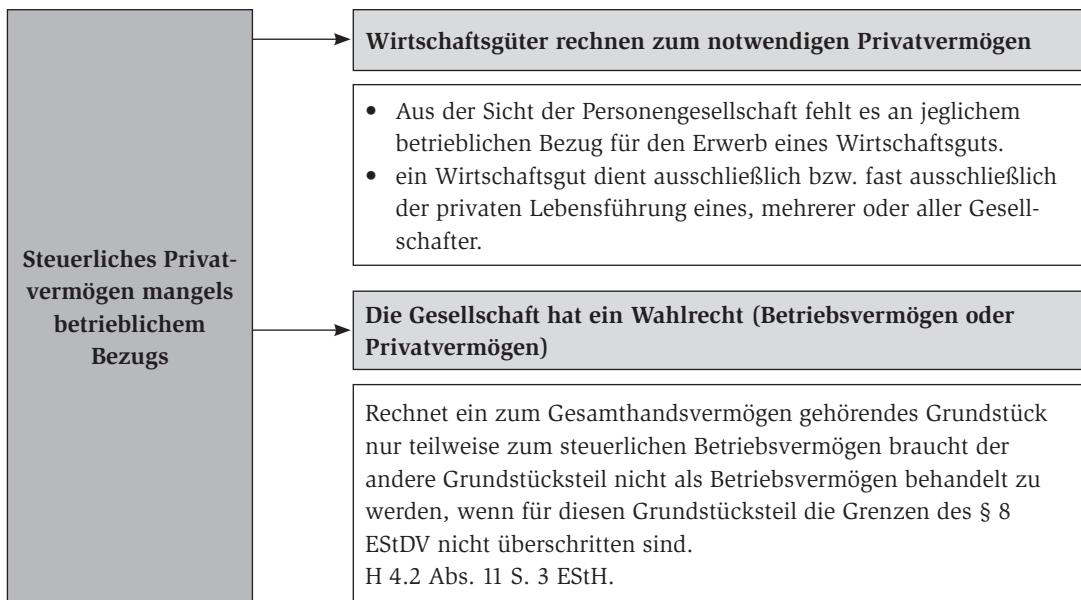
7.4.2 Steuerrechtliches Betriebsvermögen

7.4.2.1 Gesamthandsvermögen als Betriebsvermögen

Was handelsrechtlich Betriebsvermögen darstellt, ist im Hinblick auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) auch steuerrechtlich Betriebsvermögen.

Dieser Grundsatz gilt auch für Wirtschaftsgüter, die nicht unmittelbar dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienen (z.B. als Geldanlage dienender Wertpapierbestand, vermietetes Grundstück). Derartige Wirtschaftsgüter können nicht als „gewillkürtes Betriebs- bzw. Privatvermögen“ behandelt werden. Handelsrechtliches Betriebsvermögen ist vom Grundsatz her zwingend steuerliches Betriebsvermögen.

Zum Gesamthandsvermögen rechnende Wirtschaftsgüter gehören ausnahmsweise in folgenden Fällen nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen:



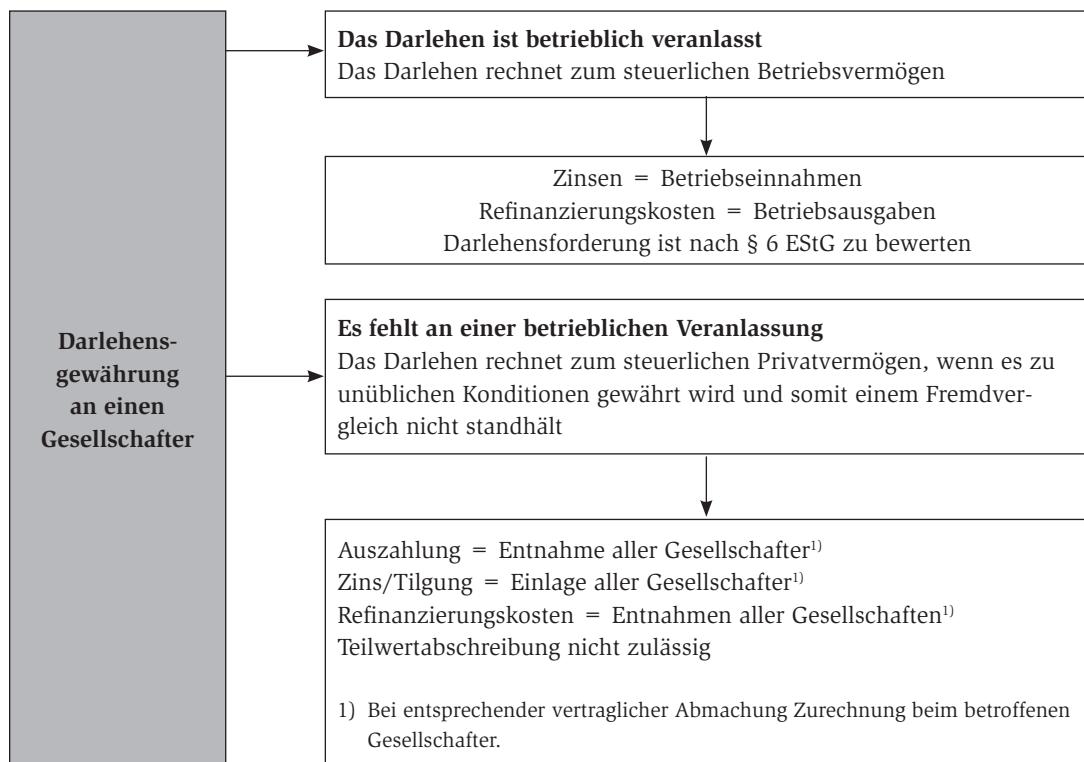
Fehlt es beim Erwerb eines Wirtschaftsguts gänzlich an einem betrieblichen Anlass, gehört dieses steuerlich zum notwendigen Privatvermögen.

Beispiele für notwendiges Privatvermögen einer Personengesellschaft:

- Eine Personengesellschaft erwirbt von einem Gesellschafter eine Forderung, wobei Zahlung durch den Schuldner nicht zu erwarten ist (BFH vom 22.05.1975, BStBl II 1975, 804).

- Eine Personengesellschaft übernimmt für einen in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Gesellschafter eine Bürgschaft (BFH vom 02.06.1976, BStBl II 1976).
- Eine Personengesellschaft, die ein Handelsunternehmen betreibt, erwirbt ein Gestüt, das nur Verluste bringen wird.
- Erwerb von Wertpapieren, wenn beim Erwerb erkennbar war, dass diese dem Betrieb keinerlei Nutzen, sondern nur Verluste bringen werden.
- Lebensversicherungen auf den Tod eines Gesellschafters. Diese rechnen selbst dann nicht zum Betriebsvermögen, wenn sie als Sicherheit für einen Betriebskredit eingesetzt werden (H 4.2 Abs. 1 „Lebensversicherungen“ EStH).
- Pkw wird unentgeltlich zu mehr als 90 % für private Zwecke eines Gesellschafters genutzt (R 4.2 Abs. 1 S. 5 EStR).

Darlehen der Personengesellschaft an ihre Gesellschafter rechnen steuerrechtlich zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen der Gesellschaft.



An einer betrieblichen Veranlassung fehlt es beispielsweise, wenn:

- bei langfristigen Darlehen (Laufzeit > 4 Jahre) keine banküblichen Sicherheiten (Grundschuld-, Hypothekeneintragung, Bankbürgschaft, Sicherungsübereignung von Wirtschaftsgütern, Forderungsabtretung, ...) gewährt werden. Ein künftiger Gewinnanteil des Gesellschafters stellt keine ausreichende Sicherheit dar (H 4.8 „Sicherung des Darlehensanspruchs“ EStH),
- keine bzw. eine unüblich niedrigere bzw. hohe Verzinsung vereinbart wird,
- bereits im Zeitpunkt der Darlehensauszahlung nicht mit einer Tilgung zu rechnen ist (BFH vom 19.7.1984, IV R 207/8b, BStBl II 1985, 6),
- die Refinanzierungskosten der Gesellschaft höher sind als die vereinbarten Zinseinnahmen,