

## Handelsrecht / Bilanzsteuerrecht

# Vermögensgegenstands- und Wirtschaftsgutbegriff

von Steuerberater Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, München

### INHALTSÜBERSICHT

#### I. Einführung

#### II. Herrschende Lehre

1. Vermögensgegenstand
2. Wirtschaftsgut

#### III. Zweifelsfragen

1. Geschäftswert
2. Verkehrsgenehmigungen, Warenzeichen, Firma
3. Beteiligungen an Personengesellschaften
4. Nutzungsrechte

#### IV. Identitätsthese

### I. Einführung

Der Begriff „Vermögensgegenstand“ ist ein zentraler terminus technicus des Handelsbilanzrechts, der jedoch nicht gesetzlich definiert ist. Vom Vorliegen eines Vermögens-

gegenstandes hängt es unter anderem ab, ob Aufwendungen als Betriebsausgaben im Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung den Gewinn mindern oder ob die Aufwendungen als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in

der Bilanz zu aktivieren sind. Ist ein Vermögensgegenstand anzusetzen, hat das also den Nachteil, daß die zu seiner Anschaffung bzw. Herstellung aufgewendeten Beträge erst zu einem späteren Zeitpunkt aufwandswirksam werden. Der Gewinn fällt um die aktivierten Aufwendungen höher aus. Die Aktionäre fordern einen entsprechend höheren Anteil am Gewinn. Das, was im Handelsrecht als „Vermögensgegenstand“ bezeichnet wird, heißt im Steuerrecht „Wirtschaftsgut“. Der Begriff wurde von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes<sup>1</sup> entwickelt und erstmals im Einkommensteuergesetz 1934 gesetzlich verankert. Weder dieses Gesetz noch die späteren Fassungen enthalten jedoch eine Legaldefinition.

Als Aktivierungsvoraussetzung erfüllen die Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ die gleiche Funktion: Aufwendungen dürfen grundsätzlich nur dann sofort als Betriebsausgaben den Gewinn mindern, wenn es sich nicht um Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für einen Vermögensgegenstand bzw. ein Wirtschaftsgut handelt. Es liegt daher nahe, in Handels- und Steuerbilanz den gleichen Begriff zu verwenden. Tatsächlich war eine solche Vereinheitlichung der Terminologie im Rahmen der Reform des Handelsbilanzrechts geplant. Der steuerrechtliche Begriff „Wirtschaftsgut“ sollte in das Handelsrecht übernommen werden. In letzter Minute wurde dieses Vorhaben jedoch fallengelassen. Die Experten waren sich nämlich nicht sicher, ob Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut in vollem Umfang inhaltsgleiche Begriffe sind.<sup>2</sup> Im folgenden sollen die Zweifelsfragen dargelegt werden, die letztlich dazu führten, den Begriff „Wirtschaftsgut“ nicht in das neue HGB zu übernehmen.

## II. Herrschende Lehre

### 1. Vermögensgegenstand

Nach allgemeiner Auffassung sind Vermögensgegenstände

- (1) wirtschaftliche Werte, die  
 (2) selbständig bewertbar und  
 (3) selbständig verkehrsfähig sind.

Ein wirtschaftlicher Wert ist gegeben, wenn sich ein zukünftiger, d. h. über den Bilanzstichtag hinausgehender Nutzen für den Kaufmann ergibt. Werte, die vor dem Bilanzstichtag verbraucht sind, müssen und dürfen nicht mehr bilanziert werden.

Das Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit ist nach h. M. dann erfüllt, wenn ein geeigneter Wertmaßstab (Anschaffungskosten- bzw. Herstellungskosten) vorliegt. Immer dann, wenn der Kaufmann größere Aufwendungen trägt, drängt sich der Verdacht auf, er habe einen wirtschaftlichen Wert erworben. So wurde früher diskutiert, ob z. B. Aufwendungen für einen größeren Werbefeldzug<sup>3</sup> als Anschaffungskosten für einen immateriellen Vermögensgegenstand aktiviert werden müssen. Die Kosten des Werbefeldzuges sollten also nicht sofort als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, sondern nur verteilt über mehrere Jahre als Abschreibungen auf einen zum Anlagevermögen gehörenden Vermögensgegenstand. Das Beispiel macht die Unschärfe des Merkmals „Bewertbarkeit“ deutlich. Bewertbar im Sinne einer Zurechenbarkeit von Aufwendungen ist letztlich jeder Vorteil, der einen mehr-

periodigen Nutzen stiftet. Durch Einführung eines Aktivierungsverbotes für selbstgeschaffene (originäre) immaterielle Vermögensgegenstände<sup>4</sup> hat man das Problem der begrifflichen Unschärfe des Merkmals der Bewertbarkeit umschifft. Bilanzrechtlich genügt heute die Feststellung, daß der Vorteil originär erworben wurde, um die Aktivierungsfähigkeit zu verneinen. Es muß nicht mehr geprüft werden, ob ein Vermögensgegenstand vorliegt.

Das Merkmal der selbständigen Verkehrsfähigkeit wird unterschiedlich interpretiert. Die folgenden drei Meinungen werden vertreten:

- (1) Vermögensgegenstände sind nur solche wirtschaftlichen Werte, die zivilrechtlich für sich allein Gegenstand eines Kaufvertrages sein können (zivilrechtliche Einzelübertragbarkeit).
- (2) Vermögensgegenstände sind auch solche wirtschaftlichen Werte, die zwar nicht zivilrechtlich, wohl aber wirtschaftlich einzeln übertragen werden können (wirtschaftliche Einzelübertragbarkeit).
- (3) Nach der am weitesten gehenden Auffassung erfüllen auch solche wirtschaftlichen Werte den Vermögensgegenstandsbegriff, die wie der Geschäftswert – nicht einzeln übertragbar sind, sondern nur zusammen mit dem ganzen Unternehmen veräußert werden können (Gesamtübertragbarkeit).

Welche Meinung die im Schrifttum herrschende ist, läßt sich nicht zweifelsfrei sagen. Der Bundesgerichtshof hat leider nur selten Gelegenheit, zu bilanzrechtlichen Fragen Stellung zu nehmen, bei denen die Merkmale des Vermögensgegenstandes eine Rolle spielen.

### 2. Wirtschaftsgut

Die Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes besitzen nach h. M. nur solche wirtschaftlichen Vorteile, die

- (1) einen über den Besteuerungsabschnitt hinausreichenden Nutzen stiften,
- (2) selbständig bewertungsfähig und
- (3) übertragbar sind.

Diese Begriffsbestimmung ist derjenigen des Vermögensgegenstandes sehr ähnlich. Die beiden erstgenannten Merkmale sind mit denen des Vermögensgegenstandes identisch. Im Gegensatz zum Handelsrecht scheint der Inhalt des Begriffsmerkmals „Übertragbarkeit“ für das Steuerrecht jedoch durch die Rechtsprechung geklärt. So kommt es auf die zivilrechtliche Veräußerbarkeit nicht an. Die Übertragbarkeit im wirtschaftlichen Sinne genügt.

*Beispiel:*

Zivilrechtlich ist der unter der Erdoberfläche liegende Teil des Grund und Bodens ein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks. Der zum Bau einer U-Bahnrohre benötigte unterirdische Teil eines Grundstücks kann zivilrechtlich nicht veräußert werden. Er ist daher kein Vermögensgegenstand, wenn man auf die zivilrechtliche Einzelübertragbarkeit abstellt.

Steuerrechtlich ist die Veräußerung möglich. Bestellt der Grundstückseigentümer zugunsten des U-Bahnbetriebes ein unkündbares, unbefristetes und übertragbares Nutzungsrecht (Grunddienstbarkeit), liegt steuerrechtlich keine Nutzungsüberlassung des Grundstücks, sondern eine Veräußerung des Wirtschaftsgutes „unterirdischer Hohlraum“ vor. Das als Gegenleistung für die Einräumung der Grunddienstbarkeit gezahlte Entgelt ist kein steuerpflichtiges Nutzungs-, sondern steuerfreies Veräußerungsentgelt.<sup>5</sup>

Auch die Einzelveräußerbarkeit ist steuerrechtlich kein Merkmal des Wirtschaftsgutes. Es genügt, daß das Wirtschaftsgut zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern bzw.

dem ganzen Betrieb oder einem Teilbetrieb übertragen werden kann. Andernfalls könnte der *Geschäftswert* nicht als Wirtschaftsgut angesehen werden. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG ist der Geschäftswert jedoch ein Wirtschaftsgut. Man könnte allerdings auch die Auffassung vertreten, daß für den Geschäftswert eine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelübertragbarkeit vorliegt.

Der Begriff „Wirtschaftsgut“ war ursprünglich ein rein bilanzsteuerrechtlicher terminus technicus. Heute wird er jedoch gleichbedeutend für alle Einkunftsarten verwendet. Ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, kann für den privaten Hausbesitzer eine ebenso wichtige Frage sein wie für den bilanzierenden Gewerbetreibenden.

#### Beispiel:

Der Vermieter einer Wohnung zahlt eine Abfindung an seinen Mieter, damit dieser sich mit einer vorzeitigen Räumung der Wohnung einverstanden erklärt. Kann er die Abfindung sofort als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung absetzen<sup>6</sup>, oder hat er ein immaterielles Wirtschaftsgut „vorzeitige Nutzungsmöglichkeit“ entgeltlich erworben<sup>7</sup>, mit der Folge, daß die Abfindung nur zeitanteilig im Wege der Abschreibung abgesetzt werden kann, d. h. verteilt auf den Zeitraum bis zur planmäßigen Beendigung des vorzeitig aufgelösten Mietverhältnisses. Nach Ansicht des IX. Senats des BFH ist diese Frage ernstlich zweifelhaft.<sup>8</sup>

Ein unbefangener Leser des § 4 Abs. 1 EStG könnte auf den Gedanken kommen, daß es für das Bilanzsteuerrecht einen eigenständigen Wirtschaftsgutbegriff gibt. Aus dem Klammerzusatz folgt, daß Wirtschaftsgüter „Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen“ sind. Nutzungen und Leistungen haben keinen über die einzelne Abrechnungsperiode hinausreichenden Wert. Sie erfüllen damit eigentlich nicht die oben definierten Merkmale des Wirtschaftsgutes. Dieser scheinbare Widerspruch löst sich jedoch auf, wenn man berücksichtigt, daß es in § 4 Abs. 1 EStG nicht um die Definition des Wirtschaftsgutes geht, sondern um Entnahmen und Einlagen. Bereits die Formulierung „Entnahmen sind Wirtschaftsgüter“ erscheint wenig glücklich gewählt.<sup>9a</sup> Entnahmen sind keine Wirtschaftsgüter im üblichen Sinne, sondern Korrekturposten zur Berücksichtigung von Wertabgaben, die zu betriebsfremden Zwecken erfolgt sind. Für das Bilanzsteuerrecht kann es keinen anderen Wirtschaftsgutbegriff geben als für das übrige Einkommensteuerrecht. Das gebietet schon der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

### III. Zweifelstragen

#### 1. Geschäftswert

Der Geschäftswert ist der Betrag, den ein Unternehmen mehr wert ist als die Summe der einzelübertragbaren Gegenstände. Er kann nur zusammen mit dem ganzen Betrieb übertragen werden. Ob man den Geschäftswert als Vermögensgegenstand ansieht oder als bloße Aktivierungshilfe, die die Eigenschaft eines Vermögensgegenstandes nicht besitzt, hängt davon ab, ob man die Einzelveräußerbarkeit für ein Begriffsmerkmal hält. Im Schrifttum zum alten HGB wurde der Geschäftswert überwiegend als bloße Bilanzierungshilfe angesehen.<sup>9</sup>

Steuerrechtlich wurde der Geschäftswert dagegen schon immer als Wirtschaftsgut behandelt. Der Wortlaut des § 6 Abs. 1 EStG ließ keine andere Interpretation zu. Geändert hat sich ab 1987 nur die Qualifizierung des Geschäftswertes. Früher wurde er als nicht abnutzbares und damit nicht abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut angesehen. Nach neuem Recht handelt es sich um ein abnutzbares Wirtschaftsgut, das planmäßig (linear über 15 Jahre) abgeschrieben werden kann.

Ob der Geschäftswert nach neuem HGB als Vermögensgegenstand angesehen werden muß, ist nicht eindeutig geklärt. In der Bilanzgliederung wird der Geschäftswert unter den immateriellen Vermögensgegenständen genannt (§ 266 Abs. 2 A I Nr. 2 HGB n. F.). In § 255 Abs. 4 Satz 3 HGB n. F. ist von der Dauer die Rede, über die der Geschäftswert voraussichtlich genutzt wird. Bilanzierungshilfen haben keine gewöhnliche Nutzungsdauer. Beide Umstände sprechen für die Vermögensgegenstandseigenschaft des Geschäftswertes nach neuem HGB. Trotzdem wird der Geschäftswert im Schrifttum<sup>10</sup> auch heute noch als Bilanzierungshilfe bezeichnet. Praktische Auswirkungen ergeben sich aus dieser Zweifelsfrage wohl nicht.

#### 2. Verkehrsgenehmigung, Warenzeichen, Firma

Als Beispiele für immaterielle Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter werden häufig Konzessionen für den Güterverkehr, Warenzeichen und die Firma eines Handelsgewerbes genannt.<sup>11</sup> Diese Auffassung ist zweifelhaft. Früher konnten Konzessionen für den Güterverkehr einzeln übertragen werden. Nach neuem Recht<sup>12</sup> ist dies nicht mehr möglich. Die Übertragung kann nur noch im Zusammenhang mit dem (Teil-)Betrieb erfolgen, zu dessen Vermögen das Recht gehört. Das gleiche gilt für Warenzeichen<sup>13</sup> und die Firma eines Handelsgewerbes.<sup>14</sup> Diese Rechtslage wirft die Frage auf, ob Warenzeichen, Firma und Verkehrskonzession als Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter angesehen werden können, und zwar nicht so sehr aus Gründen der fehlenden Einzelveräußerbarkeit, sondern wegen mangelnder Bewertbarkeit.

#### Beispiel:

- (1) Ein Transportunternehmen verkauft eine Zweigniederlassung samt einiger dazugehöriger Güterfernverkehrskonzessionen. Für die Lkw sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung werden 300 000 DM, für den Geschäftswert einschließlich der vorhandenen Konzessionen weitere 500 000 DM bezahlt.
- (2) Ein unter der Firma X auftretendes Unternehmen wird veräußert. Der Erwerber führt das Unternehmen unter der bisherigen Firma fort. Der für den Geschäftswert aufgewendete Teil des Kaufpreises beträgt 500 000 DM. Für das Recht zur Fortführung des Firmennamens wird kein besonderes Entgelt vereinbart.
- (3) Die Firma X stellt Produkte her, die unter dem Warenzeichen Y vermarktet werden. Die Produktlinie Y, die als Teilbetrieb geführt wurde, wird für 500 000 DM verkauft. Ein besonderes Entgelt für das übertragene Warenzeichen wird nicht festgelegt.

Der Wert der Konzessionen, Firma und Warenzeichen geht m. E.<sup>15</sup> im allgemeinen Geschäftswert auf. Denn es gibt keine Möglichkeit, einen vom Geschäftswert losgelösten Wert des miterworbenen Rechts zu ermitteln. Es han-

delt sich vielmehr um einen geschäftswertbildenden Faktor, der mangels selbständiger Bewertbarkeit weder ein Vermögensgegenstand noch ein Wirtschaftsgut ist. Dagegen will die Finanzverwaltung<sup>16</sup> zumindest Güterfernverkehrsgenehmigungen als selbständige, nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter behandeln. Wie das Aufteilungsproblem zu lösen ist, sagt sie nicht. Wenn man die Wirtschaftsguteigenschaft verneint, besteht die Möglichkeit einer Absetzung im Rahmen der Geschäftswertabschreibung.

### 3. Beteiligungen an Personengesellschaften

Beteiligungen an Personengesellschaften sind wirtschaftliche Werte, die bewertbar und zivilrechtlich veräußerbar sind. Die Veräußerbarkeit setzt voraus, daß § 717 BGB ausgeschlossen wurde. Es handelt sich daher um Vermögensgegenstände, für die die allgemeinen Bilanzierungsprinzipien gelten. So können z. B. außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden.<sup>17</sup>

#### Beispiel:

In der Bilanz der X-GmbH (Wirtschaftsjahr 1. 7.–30. 6.) ist ein Kommanditanteil an der Y-KG (Wirtschaftsjahr 1. 1.–31. 12.) mit 10 000 DM bilanziert. Am Bilanzstichtag der GmbH steht fest, daß die KG konkursreif ist. In der Handelsbilanz wird die Beteiligung daher auf null abgeschrieben.

Steuerrechtlich ist eine Teilwertabschreibung nicht zulässig.<sup>18</sup> Die GmbH kann nur ihren Anteil am Verlust der Mitunternehmerschaft, der im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ermittelt wird, gewinnmindernd ansetzen, und zwar erst in dem Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft endet. Aus dieser Behandlung folgt, daß Beteiligungen an Personengesellschaften keine Wirtschaftsgüter sind.<sup>19</sup>

### 4. Nutzungsrechte

Ob man Nutzungsrechte als Vermögensgegenstände ansieht, hängt davon ab, ob man für das Merkmal der Veräußerbarkeit auf die Übertragbarkeit im zivilrechtlichen Sinne abstellt oder die wirtschaftliche Übertragbarkeit genügen läßt.

#### Beispiel:

Wenn es für die Vermögensgegenstandseigenschaft auf die Einzelveräußerbarkeit im zivilrechtlichen Sinne ankommt, ist zwar das Erbbaurecht ein Vermögensgegenstand, nicht aber ein Miet-, Pacht- oder Nießbrauchrecht. Bei letzteren handelt es sich um höchstpersönliche Nutzungsrechte, die zivilrechtlich nicht Gegenstand eines Kaufvertrages sein können, während das Erbbaurecht verkauft werden kann. Die Vermögensgegenstandseigenschaft von Nutzungsrechten wäre demnach differenziert zu beurteilen.

Stellt man dagegen auf die wirtschaftliche Übertragbarkeit ab, sind auch die höchstpersönlichen Nutzungsrechte als Vermögensgegenstände anzusehen, weil die Ausübung des Nutzungsrechts einem Dritten überlassen werden kann (z. B. durch Untervermietung).

Steuerrechtlich kommt es nur auf die Übertragbarkeit im wirtschaftlichen Sinne an, die stets gegeben ist. Nutzungsrechte erfüllen daher alle Merkmale, die die herrschende Lehre<sup>20</sup> für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes voraussetzt. Dennoch werden Nutzungsrechte nicht wie „normale“ Wirtschaftsgüter behandelt. Am deutlichsten wird dies im Falle der entgeltlichen Nutzungsüberlassung im Bereich des Privatvermögens.

#### Beispiel:

A räumt B für 10 Jahre ein Nutzungsrecht an seinem Mietshaus ein und erhält dafür einmalig 500 000 DM. Er hat den Betrag im Zuflußzeitpunkt im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern.<sup>21</sup> Der Nutzungsberechtigte B kann die Aufwendungen dagegen im Abflußzeitpunkt nicht als Werbungskosten absetzen, denn es soll sich um Anschaffungskosten für ein entgeltlich erworbenes Nutzungsrecht handeln, die nur verteilt über die voraussichtliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes Nutzungsrecht im Wege der Abschreibung einkünftermindernd geltend gemacht werden können.<sup>22</sup> Er kann also nur 50 000 DM pro Jahr als Werbungskosten absetzen.

Der Widerspruch, der in dieser Auffassung über die Behandlung entgeltlicher Nutzungsüberlassungen liegt, ist unschwer zu erkennen:<sup>23</sup>

„So wird die entgeltliche Nießbrauchbestellung aus der Sicht des Nießbrauchers als Anschaffung des immateriellen Wirtschaftsguts ‚Nießbrauchrecht‘ qualifiziert, was die Geltendmachung der AfA auf das Wirtschaftsgut ‚Nießbrauchrecht‘ belegt, währenddessen es sich beim gleichen Rechtsgeschäft aus der Sicht des Grundstückseigentümers nicht um eine Vermögensumschichtung handeln soll, die, weil sie sich im Privatvermögen vollzieht und § 23 EStG nicht anwendbar ist, nicht steuerbar wäre. Mir will nicht so recht einleuchten, wieso ein und dasselbe Rechtsgeschäft sich aus der Sicht des einen Vertragspartners als Anschaffungsgeschäft und damit als Vermögensumschichtung darstellen kann und aus der Sicht des anderen Vertragspartners aber eine Vermögensumschichtung verneint wird.“

In der Tat existiert für diese zwiespältige Argumentation auch keine überzeugende Begründung. Vielmehr gibt es nur zwei sich ausschließende Alternativen: Entweder die Einräumung des Nutzungsrechts ist eine Vermögensumschichtung mit der Folge einer Aktivierung des Nutzungsrechts beim Mieter und der Entstehung eines nicht steuerbaren Veräußerungsgewinns beim Vermieter. Oder man verzichtet auf die Vorstellung, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter. Dann wird klar, daß für eine Aktivierung und Abschreibung eines Wirtschaftsgutes Nutzungsrecht kein Raum ist. So hat es auch der BFH bereits entschieden. Eine Pachtvorauszahlung kann im Abflußzeitpunkt in voller Höhe als Werbungskosten abgezogen werden. Eine Verteilung im Wege der AfA ist – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – nicht vorgeschrieben.<sup>24</sup> Auch § 21 Abs. 1 EStG läßt keinen Raum für die Vorstellung, die entgeltliche Einräumung eines Nutzungsrechts könnte zu einem steuerfreien Veräußerungserlös aus der Übertragung des Wirtschaftsgutes Nutzungsrecht führen. Zu Recht betrachtet *Kußmaul*<sup>25</sup> die Logik dieser Gedankenführung als „geradezu erdrückend“. Darüber hinaus gibt es noch weitere Argumente, die zeigen, daß die Wirtschaftsgutvorstellung nicht mit den Wertungen des Einkommensteuergesetzes im Einklang steht.<sup>26</sup>

Da das Einkommensteuerrecht Nutzungsrechte offensichtlich nicht als Wirtschaftsgüter behandelt wissen will, muß etwas falsch sein an der heute gebräuchlichen Definition des Wirtschaftsgutes. In diesem Sinne verstehe ich auch die folgende Äußerung von *Trzaskalik*:<sup>27</sup> „Allgemeines Rasonieren, ob Nutzungsrechte Vermögenswerte darstellen, ist wenig hilfreich. Entscheidend ist, wie die jeweilige Teilrechtsordnung Nutzungsrechte behandelt wissen will.“ Mit anderen Worten: Es hilft nicht weiter zu behaupten, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter, weil die althergebrachten und allgemein anerkannten Begriffs-

