

**STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS**

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

D. Grundstücke und Grundstücksteile im Betriebsvermögen

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung

Themenabschnitt D

Inhalt:

Grundstücke und Grundstücksteile als Betriebsvermögen

1. Allgemeines (S. 1)
2. Grund und Boden mit aufstehendem Gebäude (S. 1)
3. Gebäude bei unterschiedlicher Nutzung (S. 2)
4. Selbstständige Gebäudeteile (S. 2)
 - 4.1 Sonstige selbstständige Gebäudeteile
 - 4.1.1 Notwendiges Betriebsvermögen (S. 2)
 - 4.1.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen (S. 3)
 - 4.1.3 Notwendiges Privatvermögen (S. 3)
5. Nutzungsänderungen bei Gebäuden und Gebäudeteilen (S. 4)
6. AfA bei Gebäudeteilen (S. 5)
7. Betriebseinnahmen und -ausgaben bei Grundstücken (S. 5)
8. Andere selbstständige Gebäudeteile
 - 8.1 Betriebsvorrichtungen (S. 6)
 - 8.2 Scheinbestandteile (S. 6)
 - 8.3 Ladenumbauten, Schaufensteranlagen etc. (S. 7)
 - 8.4 Mietereinbauten (S. 7)
9. Eigen- und Drittaufwand (S. 8)
10. Zusammenfassende Übersicht (S. 10)

Grundstücke und Grundstücksteile als Betriebsvermögen

1. Allgemeines

Im Folgenden wird die Zuordnung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Betriebs- oder Privatvermögen untersucht. In einem Betriebsvermögen gehören diese Wirtschaftsgüter regelmäßig zum Anlagevermögen.

Der Begriff des Anlagevermögens ist steuerlich gesetzlich nicht definiert. Er ergibt sich lediglich aus dem Handelsrecht (§ 247 II HGB) und ist damit (§ 5 I EStG) auch im Steuerrecht anwendbar.

Danach werden als Anlagevermögen solche Wirtschaftsgüter eingeordnet, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Sie haben also die Zweckbestimmung, infolge wiederholter (nicht nur einmaliger!) Verwendung die Basis der wirtschaftlichen Betätigung zu bilden.

Im Gegensatz dazu sind Gegenstände des Umlaufvermögens dazu bestimmt, umgesetzt zu werden. Das geschieht durch (einmalige!) Veräußerung (bzw. bei anderen Wirtschaftsgütern durch Verbrauch). Vgl. dazu R 6.1 EStR.

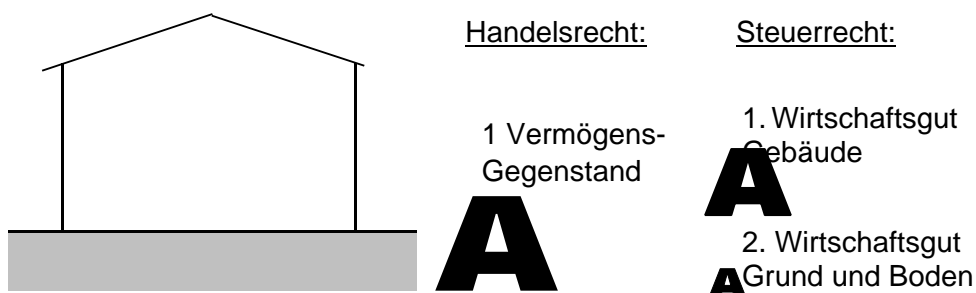
Im Regelfall sind Grundstücke zur dauernden Nutzung bestimmt und damit im Betriebsvermögen als Anlagevermögen auszuweisen und zu bewerten.

2. Grund und Boden mit aufstehendem Gebäude

Zivilrechtlich sind bebaute Grundstücke als einheitliche (unbewegliche) Sachen einzuordnen, da das Gebäude nach § 94 BGB wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens ist.

Handelsrechtlich ist ein bebautes Grundstück deshalb *ein* Vermögensgegenstand.

Ertragsteuerlich werden Grundstücke nach Nutzungs- und Funktionszusammenhängen beurteilt (s. u.). Deshalb stellen Grund und Boden sowie Gebäude (mindestens) *zwei* selbstständige Wirtschaftsgüter dar:



Dabei ist für Grund und Boden und Gebäude *einheitlich* zu entscheiden, ob sie zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehören. Dabei folgt die Beurteilung des Grund und Bodens der Beurteilung des Gebäudes¹.

¹ Ggfls. auch anteilig (s.u.; H 4.2 VII - Anteilige Zugehörigkeit - EStH).

Die steuerliche Definition des Gebäudesbegriffs ergibt sich aus dem BMF-Erlass vom 31.3.1992¹. Danach ist ein Gebäude ein Bauwerk, das

1. durch räumliche Umschließung Schutz vor Witterungseinflüssen gewährt,
2. den Aufenthalt von Menschen zulässt,
3. mit dem Grund und Boden fest verbunden ist,
4. beständig und
5. standfest ist.



Beispiel:

Ein Lagerzelt auf dem Außengelände eines Industriebetriebes gewährt durch räumliche Umschließung Schutz vor Witterungseinflüssen, lässt den Aufenthalt von Menschen zu, ist durch ein fest montiertes Stahlgerüst mit dem Grund und Boden fest verbunden und dadurch auch standfest, aber wegen der Außenhaut aus Kunststoffolie nicht beständig.

Es ist kein Gebäude (sondern eine Betriebsvorrichtung, s. u.).

Da ein Gebäude abnutzbar und deshalb grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen zu bewerten ist (vgl. § 253 I und II HGB, § 6 I 1 EStG), der Grund und Boden aber nicht und bei ihm die Berücksichtigung planmäßiger Abschreibungen entfällt (vgl. z. B. § 6 I 2 EStG), ergeben sich nicht nur steuerlich, sondern auch handelsrechtlich zwei Wertansätze.

¹ BStBl. 1992 I S. 342

3. Grundstücke bei unterschiedlicher Nutzung

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH stellen Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, selbstständige Wirtschaftsgüter dar. Es muss dabei darauf abgestellt werden, ob der Gebäudeteil besonderen, von der Gebäudenutzung losgelösten Zwecken dient oder nicht. Wenn ein zivilrechtlicher Bestandteil des Gebäudes nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude steht, ist er ein selbstständiges Wirtschaftsgut, das als solches selbstständig zu bilanzieren sein kann. Eine solche Selbstständigkeit ist gegeben, wenn der Gebäudeteil besonderen Zwecken dient, mithin in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht.

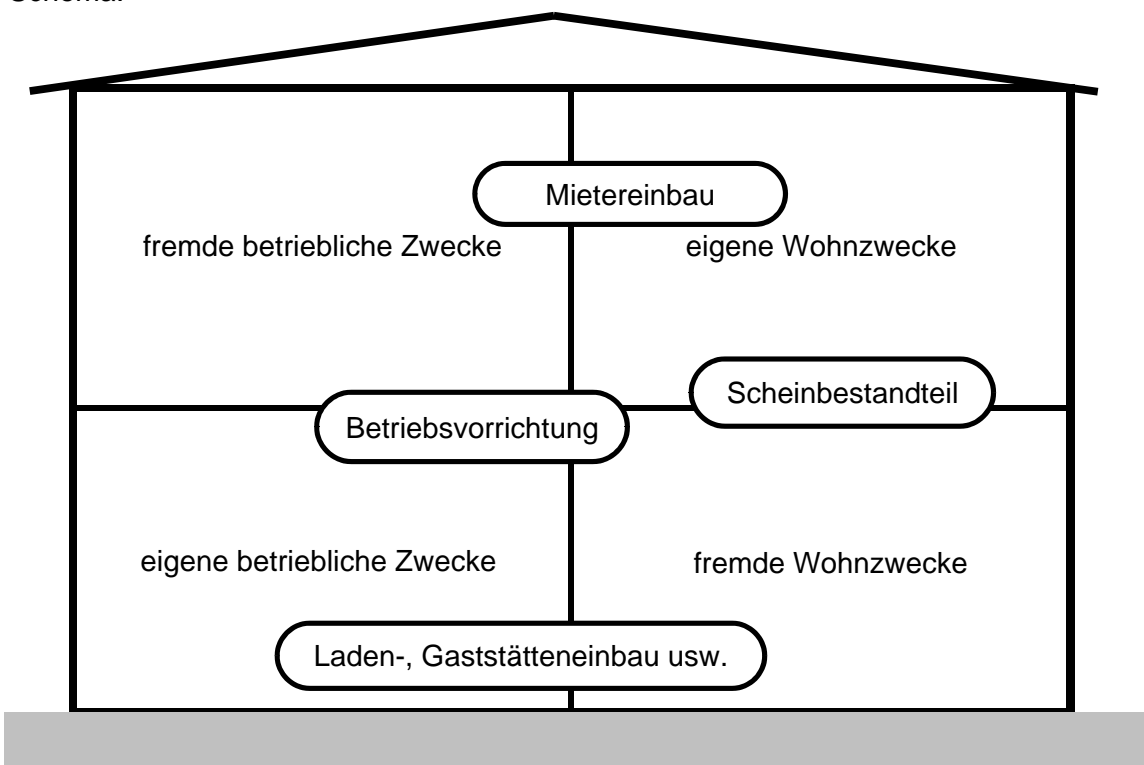
4. Selbstständige Gebäudeteile

Die Gebäudeteile, die als selbstständige Wirtschaftsgüter in Betracht kommen, sind in R 4.2 III EStR aufgezählt:

- < sonstige selbstständige Gebäudeteile
- < Betriebsvorrichtungen (Begriff: s. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG)
- < Einbauten für vorübergehende Zwecke (Scheinbestandteile)
- < Mietereinbauten
- < Schaufensteranlagen, Laden- und Gaststätteneinbauten etc.

Die Wirtschaftsgüter werden dabei nach eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen unterschieden. Dabei führt eine einheitliche Funktion zum Vorhandensein jeweils eines Wirtschaftsgutes.

Schema:



4.1 Sonstige selbstständige Gebäudeteile

Die sonstigen selbstständigen Gebäudeteile spielen in der Praxis die häufigste Rolle. Sie liegen immer dann vor, wenn ein Gebäude nebeneinander einem der vier folgenden unterschiedlichen Zwecke dient (R 4.2 IV EStR):

- < eigenen betrieblichen Zwecken
- < fremden betrieblichen Zwecken
- < fremden Wohnzwecken
- < eigenen Wohnzwecken

Für jedes dieser *einzelnen* Wirtschaftsgüter muss entschieden werden, ob es Betriebs- oder Privatvermögen ist. Dabei wird der Umfang des Wirtschaftsgutes grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen bestimmt (R 4.2 VI EStR). Nur bei einem unangemessenen Ergebnis kann nach anderen Kriterien (z. B. nach umbautem Raum) aufgeteilt werden.

4.1.1 Notwendiges Betriebsvermögen

Dazu gehören ab dem Zeitpunkt der endgültigen Funktionszuweisung (H 4.2 VII - Zeitpunkt... - EStH) die Gebäude- (und Grund und Boden-)teile, die ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblichen Zwecken dienen (vgl. dazu R 4.2 VII EStR), also z. B. ggfls. auch ein häusliches Arbeitszimmer des Betriebsinhabers, selbst wenn die Betriebsausgaben (!) nach § 4 V 6b EStG nicht abziehbar sind.

Allerdings sieht § 8 EStDV für Einzelunternehmer eine Vereinfachung vor: Grundstücksteile, die eigenbetrieblich genutzt werden, müssen nicht (können aber!) als Betriebsvermögen ausgewiesen werden, wenn sie von untergeordneter Bedeutung sind (zwei Bagatellgrenzen, die beide nicht überschritten sein dürfen: anteiliger Verkehrswert nicht über 20.500 €, Anteil nicht mehr als 20 %).

Für Grundstücksteile von untergeordneter Bedeutung besteht also trotz eigenbetrieblicher Nutzung ein Bilanzierungswahlrecht.

Die Entscheidung über die bilanzmäßige Behandlung in diesen Fällen muss an jedem Bilanzstichtag erneut getroffen werden (H 4.2 VIII - Einlage - EStH).

4.1.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen

Dazu gehören die Grundstücksteile, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch (wegen der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) notwendiges Privatvermögen sind, wenn der Betriebsinhaber vernünftige, objektiv nachvollziehbare Gründe für die Behandlung als Betriebsvermögen hat. Vgl. R 4.2 IX EStR.

Bilanzierende Gewerbetreibende stellen als Kaufleute (i.S. des HGB) regelmäßig Handelsbilanzen auf, in denen sie den Umfang ihrer Handelsgeschäfte selbst bestimmen. Da sie ihren Gewinn unter Beachtung von § 5 I EStG (Maßgeblichkeitsgrundsatz) ermitteln, sind im Regelfall solche Grundstücke (Grundstücksteile) ohne besondere Voraussetzungen als gewillkürtes Betriebsvermögen ausweisbar, es sei denn, dass dadurch der Gesamtcharakter des Betriebes den der Vermögensnutzung im nicht gewerblichen Bereich erhalte (H 4.2 IX - Beispiele ...- EStH).

Die getroffene Zuordnungsentscheidung muss auch hier eindeutig dokumentiert sein: sie erfolgt durch die Bilanzierung oder Nichtbilanzierung.

Ein Sonderfall ist in R 4.2 X EStR geregelt. Danach dürfen zwar Grundstücksteile, die zu betrieblichen oder zu Wohnzwecken fremdvermietet sind und wegen fehlender Voraussetzungen nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden können, nicht bilanziert werden, aber nach S. 2 dürfen sie weiterhin aktiviert bleiben, wenn sie erstmals vor dem 1.1.1999 ausgewiesen worden sind.

Bis dahin war nach R 13 X EStR 1999 eine entsprechende Behandlung zulässig, wenn das Grundstück zu mehr als der Hälfte die Voraussetzungen für die Bilanzierung erfüllte. Diese im Grunde unsystematische Regelung diente der Vereinfachung der Bilanzierungsentscheidungen. Sie stammte aus der Zeit, als die Rechtsprechung die weitgehende Aufteilung von Grundstücken in einzelne *Wirtschaftsgüter* noch nicht vornahm.

4.1.3 Notwendiges Privatvermögen

Als notwendiges Privatvermögen nicht bilanzierbar sind Grundstücke und Grundstücksteile, die dem Betriebsinhaber oder seiner Familie zu eigenen Wohnzwecken dienen.

Besonderheiten galten hier bis zum 31.12.1998:

In früheren Jahren war der Nutzungswert der eigenen Wohnung als betrieblicher Ertrag zu erfassen, wenn die eigengenutzte Wohnung selbst als Betriebsvermögen ausgewiesen war (§ 21 II, III EStG). Dieser Bilanzausweis war nach A 14 IV EStR 1990 möglich.

Nach § 52 Abs. 21 S. 1 EStG a.F. ist der Nutzungswert der eigenen Wohnung seit dem 1.1.1987 nicht mehr zu besteuern ("Konsumgütlösung").

Wenn jedoch bei einer Wohnung im eigenen Haus im Veranlagungszeitraum 1986 die Voraussetzungen für die Nutzungswertbesteuerung vorgelegen haben ("Altfall"), war bis zum Veranlagungszeitraum 1998 eine Übergangsregelung anzuwenden (Achtung: bei Baudenkmalen auch über 1998 hinaus - I. S. a.a.O. und § 13 IV EStG).

Danach konnte bis dahin die Besteuerung weiterhin nach den alten Vorschriften erfolgen (§ 52 Abs. 21 S. 2 EStG a.F.). In diesem Fall gehörte die selbst genutzte Wohnung, wenn sie seinerzeit bilanziert war, weiterhin zum Betriebsvermögen, die fiktive Miete war betrieblicher Ertrag (und Entnahme) und die auf die Wohnung entfallenden Aufwendungen waren Betriebsausgaben.

Der Stpfl. konnte aber auch unwiderruflich auf die Nutzungswertbesteuerung verzichten. Optierte er für die Anwendung des neuen Rechts, so galten die eigengenutzte Wohnung und der dazu gehörende Grund und Boden (spätestens zum 31.12.1998) als entnommen. Ein dabei entstehender Entnahmegewinn wurde nicht besteuert (§ 52 Abs. 15 S. 6, 7, 11 EStG a.F.).

Wenn der Grund und Boden bereits 1986 zum Betriebsvermögen gehört hat, wird ein Gewinn, der durch eine Entnahme von Grund und Boden für den Neubau *einer* eigenen Wohnung des Stpfl. entsteht, auch weiterhin nicht besteuert (§§ 15 I S. 3, 13 V EStG, 18 IV S. 1 EStG).

Die eigengenutzte Wohnung ist als selbstständiges Wirtschaftsgut notwendiges Privatvermögen. Darauf entfallende Aufwendungen sind nicht abziehbar (§ 12 Nr. 1 EStG).

5. Nutzungsänderungen bei Gebäuden und Gebäudeteilen

Da die Nutzungsverhältnisse für die Einordnung von Grundstücksteilen als Betriebs- oder Privatvermögen maßgebend sind, führen Änderungen in der tatsächlichen Nutzung dazu, dass sich die beschriebenen Wirtschaftsgüter „Sonstige selbstständige Gebäudeteile“ verändern können. Damit liegen dann ggfls.

Entnahmen vor (die nach § 23 I S. 2 EStG für ein privates Veräußerungsgeschäft als Anschaffungen gelten) oder

Einlagen (die innerhalb von 10 Jahren nach Anschaffung als private Veräußerungen gelten; § 23 I S. 5 EStG).

Umstritten ist, ob das Wirtschaftsgut „Grundstücksteil“ dabei quotal (so FG B-W in EFG 1995 S. 107) oder physisch zu verstehen ist. Der BFH steht auf dem Standpunkt, es seien die tatsächlich vorhandenen Bauteile zu beurteilen („Geschoss austauschurteil“ in BStBl. 1970 II S. 313).

Wenn sich lediglich der *Umfang* der jeweiligen Nutzung verändert, nimmt grundsätzlich ein Wirtschaftsgut ab und ein anderes zu. Der BFH steht neuerdings auf dem Standpunkt¹, dass ein bisher eigenbetrieblich genutzter Gebäudeteil, der dann als Wohnung fremdvermietet wird, nicht entnommen wird, obwohl bereits als Wohnung fremdvermietete Gebäudeteile zum Privatvermögen gehören. Damit ist in *diesem* Fall der oben dargestellte „Einheitlichkeitsgrundsatz“ aufgegeben worden.

Auch hier folgt die Zuordnung des Grund und Bodens der des Gebäudes (Gebäudeteils).

¹ H 4.2 IV - Nutzungsänderung - EStH: danach wird ein bisher zum Privatvermögen gehörender Gebäudeteil, der dann fremdbetrieblich vermietet wird, *nicht* eingelegt, obwohl bereits ein so vermieteter Gebäudeteil zum Betriebsvermögen gehört.

6. AfA bei Gebäudeteilen

Die Aufteilung von Gebäuden in eigenständige Wirtschaftsgüter ist von besonderer Bedeutung für die Berechnung der planmäßigen Abschreibungen. Nach § 7 Abs. 5a EStG ist für jedes Wirtschaftsgut eine eigenständige AfA nach (z.B.) § 7 Abs. 4 oder 5 EStG zu ermitteln.

7. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bei Grundstücken

Entgelte aus Grundstücken und Grundstücksteilen, die zum (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen gehören, sind als betriebliche Erträge zu erfassen (§ 21 III EStG).

Entsprechend sind Aufwendungen für solche Grundstücke und Grundstücksteile vorbehaltlich des § 4 V 6b EStG (häusliches Arbeitszimmer) als Betriebsausgaben (§ 4 IV EStG) abzuziehen.

Sie sind wegen ihrer betrieblichen Verursachung nach R 4.7 II S. 4 EStR selbst dann abzuziehen, wenn ein Grundstücksteil wegen seines untergeordneten Wertes nicht als Betriebsvermögen ausgewiesen worden ist (vgl. 4.1.1).

8. Andere selbstständige Gebäudeteile

8.1 Betriebsvorrichtungen (R 4.2 III 1 EStR)

Betriebsvorrichtungen sind selbstständige Wirtschaftsgüter, weil sie nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Gebäude, sondern mit einem darin ausgeübten Betrieb stehen. Es steht also nicht die Gebäudenutzung allgemein im Vordergrund, sondern eine unmittelbare betriebliche Nutzung.

Das gilt auch dann, wenn die Vorrichtung mit dem Grundstück dauerhaft und so fest verbunden ist, dass sie zivilrechtlich als wesentlicher Bestandteil (§§ 93, 94 BGB) des Grundstücks angesehen werden muss.

Bei der Abgrenzung gelten die allgemeinen bewertungsrechtlichen Grundsätze (§ 68 II 2 BewG). Danach sind nur solche Vorrichtungen Betriebsvorrichtungen, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird.

Vgl. zur Abgrenzung vom Gebäude gleich lautende Ländererlasse („Abgrenzungserlass“ zu § 99 BewG vom 15.3.2006¹; siehe H 7.1 - Betriebsvorrichtungen - EStH).

Da Betriebsvorrichtungen unabhängig von ihren technischen Eigenschaften in jedem Fall als bewegliche Wirtschaftsgüter gelten (R 7.1 III EStR), ist in diesen Fällen z. B. auch die AfA-Berechnung ggfls. degressiv nach § 7 II EStG oder die Anwendung von § 7g EStG zulässig.

Beispiele:



Tankstellendach:
gewährt Menschen
wegen seiner geringen
Größe keinen Schutz vor
Witterungseinflüssen,
dient unmittelbar dem
Treibstoffverkauf:
Betriebsvorrichtung

Hofbefestigung mit
Ölsperrschicht: dient
unmittelbar dem
Treibstoffverkauf:
Betriebsvorrichtung

Verkaufsraum:
erfüllt alle 5 Gebäude-
merkmale, ist Gebäude

¹ BStBl. 2006 I S. 314



Eine Rolltreppe dient allgemein der Funktion des Gebäudes (Erreichbarkeit der verschiedenen Etagen), sie ist kein selbstständiges Wirtschaftsgut.

Dasselbe gilt für einen (Personen-) Aufzug; mit einem Lastenaufzug wird dagegen unmittelbar der Betrieb ausgeübt, er ist eine Betriebsvorrichtung.



Eine Laderampe dient dem Be- und Entladen von Fahrzeugen, damit wird unmittelbar der Betrieb ausgeübt; sie ist eine Betriebsvorrichtung und selbst dann ein selbstständiges Wirtschaftsgut, wenn sie zivilrechtlich als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks anzusehen ist.

8.2 Scheinbestandteile (R 4.2 III 2 EStR)

Scheinbestandteile eines Grundstücks sind ebenfalls selbstständige Wirtschaftsgüter. Sie liegen vor, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter zu einem vorübergehenden Zweck in das Grundstück eingefügt werden (§ 95 II BGB).

Ein solcher vorübergehender Zweck ist gegeben, wenn

- < damit zu rechnen ist, dass sie später wieder entfernt werden (H 7.1 - Scheinbestandteile - EStH),
- < die Nutzungsdauer der eingefügten beweglichen Wirtschaftsgüter länger ist als die Zeit, für die sie eingefügt werden, und
- < wenn die eingefügten Wirtschaftsgüter auch nach ihrem Ausbau noch einen ins Gewicht fallenden Wiederverwendungswert haben.

In diesem Sinn können als Scheinbestandteile anzusehen sein die in das Gebäude eingebauten Anlagen,

- die der Betriebsinhaber für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingefügt hat,
- die der Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse seines Mieters oder Pächters eingefügt hat.

Auch Scheinbestandteile sind als bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln und entsprechend abzuschreiben (R 7.1 II, IV EStR).

**8.3 Ladenumbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen etc.
(R 4.2 III 3 EStR)**

Solche Einbauten stehen in einem eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Sie unterliegen einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks. Sie werden deshalb ebenfalls als selbstständige Wirtschaftsgüter behandelt. Es ist dabei unerheblich, ob sie in bereits vorhandene Gebäude oder bei der Errichtung eines Neubaus eingefügt werden.

Diese Einbauten gelten als unbewegliche Wirtschaftsgüter (R 7.1 VI EStR). Als Gebäudeteile werden sie deshalb z. B. nicht nach § 7 II EStG, sondern im Regelfall nach § 7 IV S. 2 EStG (nach ihrer Nutzungsdauer) abgeschrieben.

8.4 Mietereinbauten (R 4.2 III 4 EStR)

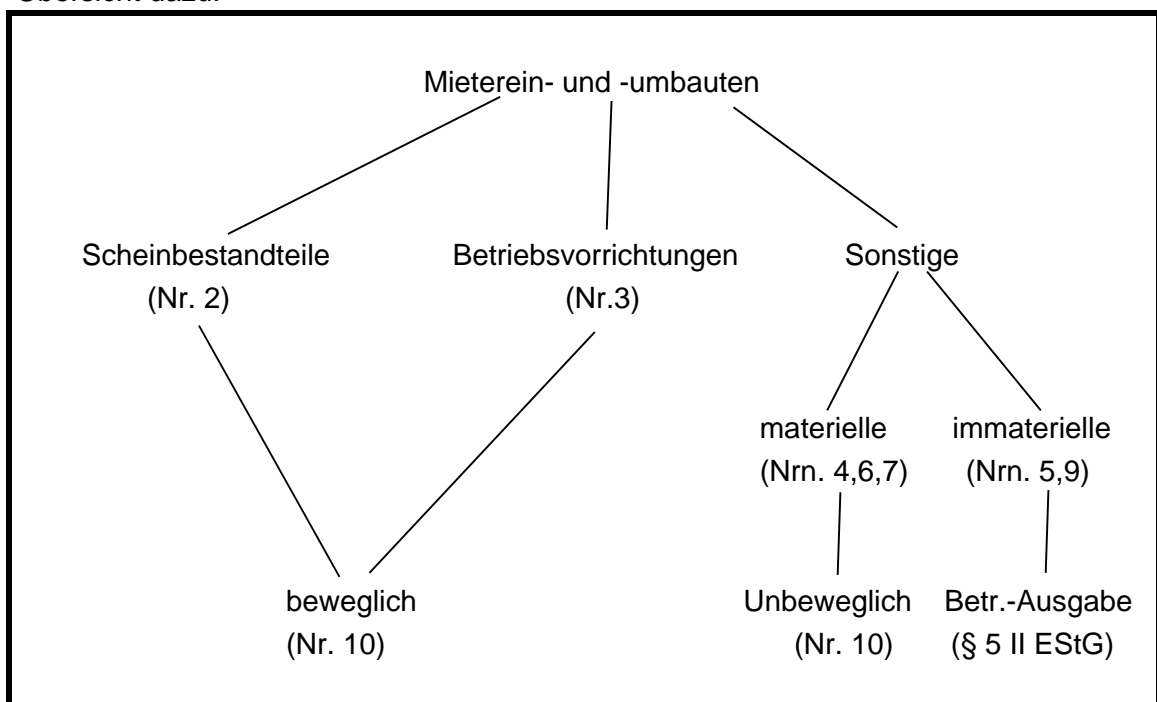
Mietereinbauten liegen vor, wenn ein Mieter oder Pächter eines Grundstücks für seine eigenen Zwecke Einbauten vornimmt.

Dazu zählen etwa Außenanlagen, Hofbefestigungen, Zufahrten usw.

Diese Einbauten stellen abnutzbare unbeweglichen Wirtschaftsgüter dar, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind. Sie sind entsprechend linear abzuschreiben.

Die Behandlung von Mietereinbauten in ein gemietetes Gebäude ergibt sich aus dem „Mietereinbautenerlass“ des BMF in BStBl. 1976 I S. 66.

Übersicht dazu:



Abweichend von Nr. 10 des Erlasses kommt der BFH in BStBl. 1997 II S. 533 zu dem Ergebnis, dass Ein- oder Umbauten, die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind, nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen abzuschreiben sind.

9. Eigen- und Drittaufwand

Wenn ein Steuerpflichtiger auf einem ihm nicht zuzurechnenden Grundstück ein Gebäude errichtet, geht das Gebäude regelmäßig als wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens in das zivilrechtliche Eigentum des Eigentümers des Grund und Bodens über (§ 94 BGB).

In seinem Urteil vom 14.5.2002 (Az. VIII R 30/98) kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass ein Unternehmerehegatte, der auf dem Grundstück seines Ehepartners mit dessen Zustimmung auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude errichtet, das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 II 1 AO) an dem Gebäude erlange, wenn ihm bei Nutzungsende ein Ausgleichsanspruch nach §§ 951, 812 BGB (wegen ungerechtfertigter Bereicherung nach Rechtsverlust) zusteht. Dieser Ersatzanspruch bestehe grundsätzlich; es könne nicht davon ausgegangen werden, dass er zwischen den Ehegatten stillschweigend abbedungen sei.

Voraussetzung ist, dass der Unternehmerehegatte das Gebäude nicht mit Zuwendungsabsicht, sondern für eigene betriebliche Zwecke errichtet hat. Wer ein Gebäude aus eigenem betrieblichen Interesse errichtet, dem könne keine Zuwendungsabsicht unterstellt werden.

Damit ist in diesen Fällen nicht - wie früher entschieden - ein entgeltlich erworbenes Nutzungsrecht zu aktivieren, sondern das Gebäude selbst.

Falls das Gebäude dem Bauherrn nicht als wirtschaftlichem Eigentümer (§ 39 II 1 AO) zuzurechnen und *deshalb* bei ihm zu bilanzieren ist, hat er ein (durch die aufgewandten Herstellungskosten:) entgeltlich erworbenes (§ 5 II EStG) Nutzungsrecht (Nutzungsbefugnis) zu aktivieren und wie ein Gebäude zu behandeln, also auch nach den Gebäuderegeln abzuschreiben (R 7.1 V EStR; H 4.7 - Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut - EStH; s. auch BMF-Erlass vom 5.11.1996, BStBl. 1996 I S. 1257).

Problematisch war stets die Behandlung von Grundstücken im Eigentum von Ehegatten, die nur von einem Ehegatten zur Einkunftserzielung genutzt werden.

In seinen

Beschlüssen vom 23.8.1999 (GrS 1/97, 2/97, 3/97 und 5/97 [BStBl.1999 II S. 774]) kommt der BFH zu den im Folgenden zusammengefassten Ergebnissen:

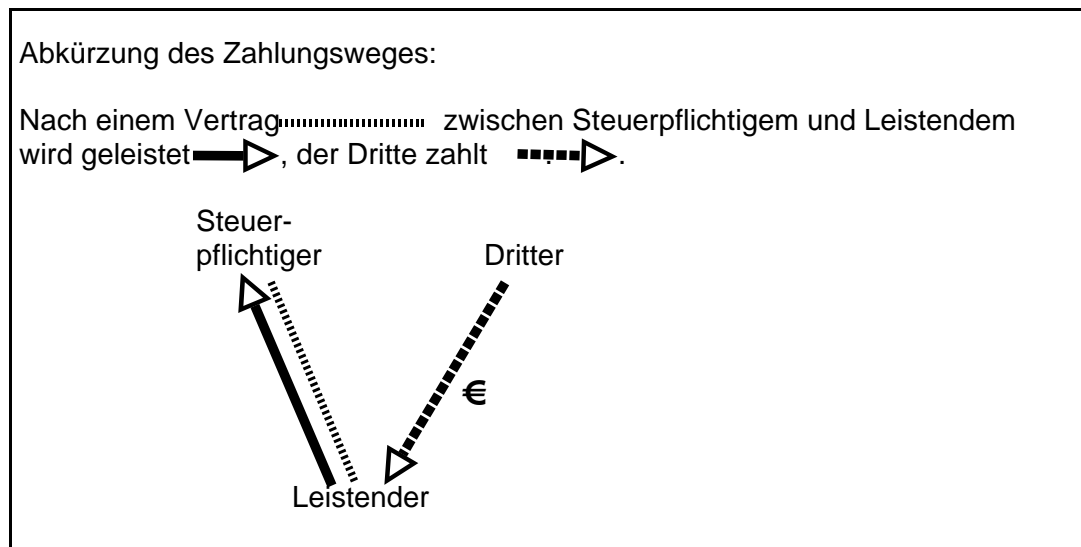
- Wenn Miteigentümer eines Gebäudes (also z. B. auch Ehegatten) einzelne Räume zu betrieblichen Zwecken nutzen, können sie die darauf entfallende AfA als Betriebsausgabe geltend machen.

Bei Ehegatten, die *beide* ein Gebäude errichten (erwerben), könne davon ausgegan-

gen werden, dass jeder von ihnen eigene Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen habe: beide seien zum Tragen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verpflichtet gewesen und selbst wenn nur einer von ihnen sie bezahlt habe, sei darin eine Zuwendung unter den Ehegatten zu sehen, die dann zu eigenen Aufwendungen des erhaltenden Ehegatten führe („Abkürzung des Zahlungsweges“)¹. Auch diese seien als AfA bei ihm zu berücksichtigen.

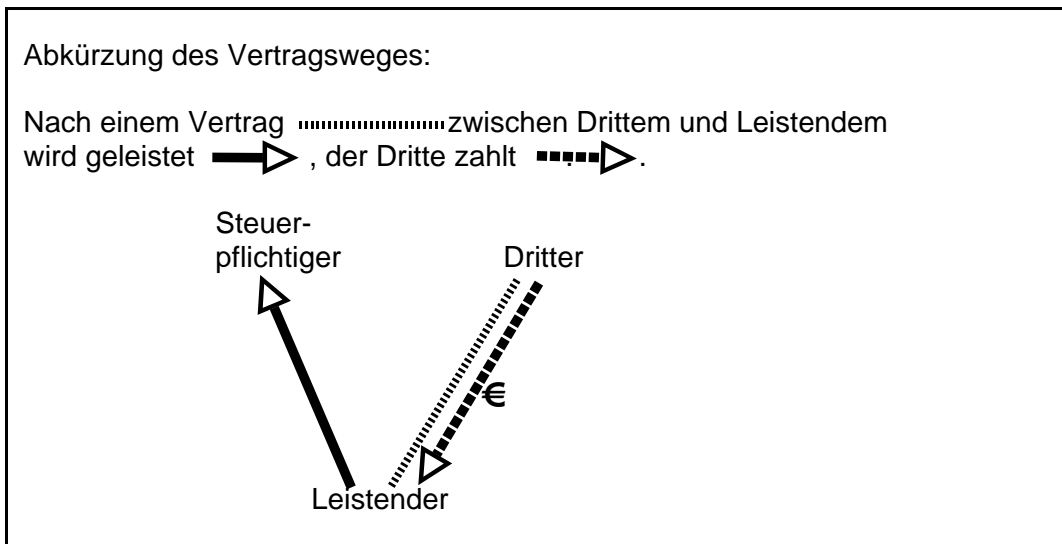
- ☞ Aufwendungen, die ein Anderer („Dritter“) als der Steuerpflichtige (Einkunftserzieler) tätigt, sind als Drittaufwand grundsätzlich auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie durch die Einkunftserzielung des Steuerpflichtigen veranlasst sind. Das gelte auch bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, weil jeder von ihnen selbstständig Steuerpflichtiger ist und einkommensteuerlich das Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit gelte.

Drittaufwand i. S. der bisherigen Rechtsprechung liegt vor, wenn ein Dritter eine von ihm selbst eingegangene Verpflichtung erfüllt. Wenn dagegen der Steuerpflichtige z. B. zu einer Zahlung verpflichtet ist, aber ein Dritter zahlt, liegt kein Dritt-, sondern Eigenaufwand des Steuerpflichtigen vor (abgekürzter *Zahlungsweg*). Der Dritte wendet dann dem Steuerpflichtigen Geld zu.



¹ Deshalb sind stille Reserven nicht steuerverstrickt, die zur Hälfte auf einen Raum entfallen, den der Unternehmerehegatte in einem den Ehegatten gemeinsam gehörenden Grundstück betrieblich nutzt (BFH-Urt. v. 29.4.2008, Az. VIII R 98/04).

Inzwischen akzeptiert der BFH¹ auch den abgekürzten *Vertragsweg*: es fallen auch dann eigene Aufwendungen des Steuerpflichtigen an, wenn ein Dritter im eigenen Namen, aber im Interesse des Steuerpflichtigen einen Vertrag abschließt und entsprechende Zahlungen leistet.



Diese Rechtsprechung ist auch im betrieblichen Bereich anwendbar².

Zur Problematik des Eigen- oder Drittaufwands bei Kreditverbindlichkeiten (Zahlung von Schuldzinsen) und anderen Dauerschuldverhältnissen bei Ehegatten hat der BFH entschieden, dass die Zinsen, die der Nichtunternehmerehegatte auf *seine* Darlehensverbindlichkeit zahlt, auch dann keine Betriebsausgaben sind, wenn die Verbindlichkeit zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens aufgenommen wurde³. In diesem Bereich ist die Rechtsprechung zur Abkürzung des Zahlungs- oder Vertragsweges nicht anwendbar. Sie ist ebenfalls nicht anzuwenden auf Aufwendungen im Zusammenhang mit Dauerschuld- und Nutzungsverhältnissen⁴.

Wenn dagegen Eheleute gemeinsam ein *gesamtschuldnerisches* Darlehen zur Finanzierung eines vermieteten Gebäudes aufnehmen, das einem von ihnen gehört, so werden die Zins- und Tilgungsleistungen, die der Nichteigentümer-Ehegatte zahlt, dem Eigentümer-Ehegatten zugerechnet mit der Folge, dass ihm der auch der Wert dieser Zahlungen zufließt. Damit trägt er insoweit eigene Aufwendungen, die bei ihm Betriebsausgaben sein können⁵.

¹ BFH-Urt. v. 15.1.2008 (Az. IX R 45/07)

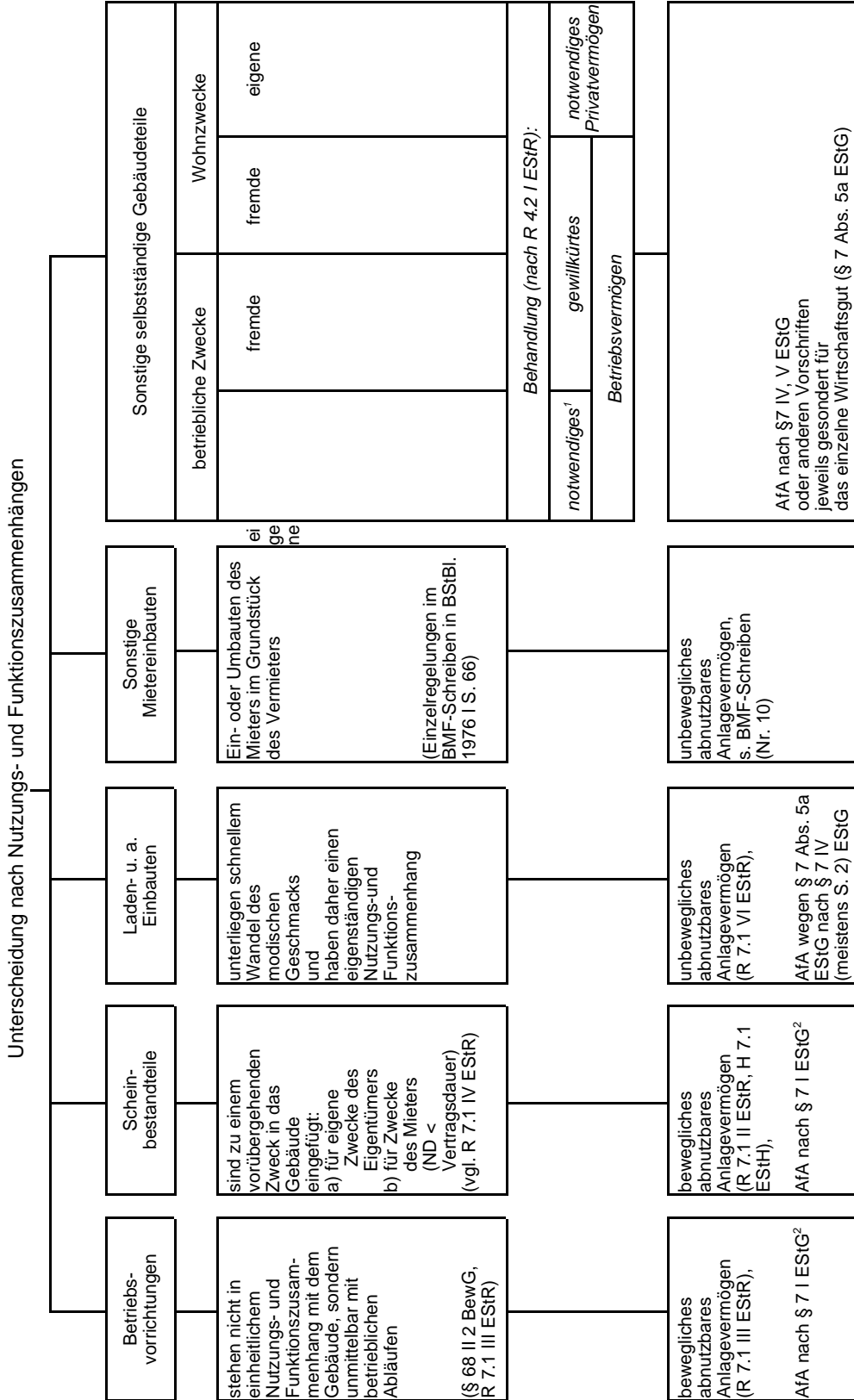
² So das BMF-Schreiben vom 7.7.2008 (Az. 1 - S 2211/07/10007).

³ BFH in BStBl. 2000 II S. 314.

⁴ BFH-Urt. v. 31.5.2005 (Az. X R 36/02)

⁵ BFH-Urt. v. 19.8.2008 (Az. IX R 78/07)

10. Zusammenfassende Übersicht: Behandlung von Grundstücksteilen



¹ § 8 EStDV beachten.

² Für Zugänge bis 31.12.2007 sowie in 2009 und 2010 auch degressive AfA nach § 7 II EStG.

Arbeitsfälle: Grundstücke und Grundstücksteile als Betriebsvermögen

Wie sind die nachfolgenden Sachverhalte buch- und bilanzmäßig zu beurteilen?
Begründen Sie Ihre Lösung mit den entsprechenden Vorschriften.

Fall 1:

Bauunternehmer B. schafft ein bebautes Grundstück für 620.000 € an. Auf den Grund und Boden entfällt vom Kaufpreis ein Betrag von 120.000 €.

B. will das Gebäude als Bürogebäude nutzen.

Fall 2:

B. errichtet schlüsselfertige Einfamilienhäuser, um sie an Interessenten weiterzuverkaufen. Er erwirbt jeden Grund und Boden für 100.000 € und wendet für jedes Gebäude Herstellungskosten von 500.000 € auf.

Fall 3:

Im Fall 1 gerät B. vier Wochen nach der Anschaffung des Grundstücks in Zahlungsschwierigkeiten und veräußert das Grundstück deshalb kurzfristig, ohne es entsprechend seinen Plänen genutzt zu haben.

Fall 4:

Der Einzelhändler E. schafft im Januar 01 für 100.000 € (davon Grund und Boden 16.000 €) ein 1980 bebautes Grundstück an, das er als Laden (30 %), Büro (25 %) und Lager (45 %) nutzt.

Fall 5:

Das Grundstück aus Fall 4 dient nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu 1/6 eigenbetrieblichen Zwecken. Der übrige Teil wird als Wohnung des E. genutzt.

Fall 6:

E. hat das Grundstück aus Fall 5 nicht bilanziert. Der Verkehrswert des ganzen Grundstücks steigt auf 150.000 €, und zwar

a) am 31.12.04

b) am 31.12.03

Fall 7:

Ein bebautes Grundstück eines Großhändlers ist zu 40 % als Arztpraxis, zu 30 % als Ladenlokal an einen Gewerbetreibenden und zu 30 % an den Steuerberaterverband vermietet.

Fall 8:

Ein bebautes Grundstück (Verkehrswert 100.000 €) wird zu 15 % eigenbetrieblich, zu 40 % fremdbetrieblich und zu 45 % für eigene Wohnzwecke des Eigentümers genutzt.

Fall 9:

Ein bebautes Grundstück (gemeiner Wert 100.000 €) wird zu 45 % eigenbetrieblich, zu 15 % fremdbetrieblich und zu 40 % als Wohnung genutzt. Diese Wohnung
a) wird vom Eigentümer genutzt,

b) ist fremdvermietet.

Fall 10:

Ein Einzelhändler hat auf einem Grundstück, das er zu diesem Zweck für 100.000 € erworben hat, ein Gebäude mit Herstellungskosten in Höhe von 400.000 € errichtet. Die Gesamtfläche des Gebäudes beträgt 400 qm.

Es wird wie folgt genutzt:

- a) Erdgeschoss: 150 qm als eigenes Büro

- b) Erdgeschoss: 50 qm als eigene Wohnung

- c) 1. Obergeschoss: 120 qm an einen Gewerbetreibenden vermietet

- d) 1. Obergeschoss: 80 qm als Wohnung an einen Rentner vermietet

Fall 11:

Der Gastronomieunternehmer Ignaz Ickert ist Inhaber eines als Einzelunternehmen betriebenen Restaurants.

Außerdem ist er als Kommanditist an der Plazentra-Planungszentrale KG mit einer Einlage von 30.000 € beteiligt.

Ickert ist Eigentümer eines in der City einer norddeutschen Großstadt liegenden Grundstücks mit einem achtstöckigen Gebäude, das er teils eigenbetrieblich nutzt, teils zu betrieblicher Nutzung und teils zu Wohnzwecken vermietet hat. Eine der Wohnungen bewohnt er mit seiner Familie selbst, eine weitere hat er an seine Schwiegereltern vermietet. Im Einzelnen ergibt sich folgende Nutzung:

- 8. Stock: Wohnung Ickert

- 7. Stock: Wohnung seiner Schwiegereltern

- 6. Stock: Wohnung des Geschäftsführers des Restaurants

- 5. Stock: Wohnung eines Architekten

4. Stock: Wohnung eines Arbeitnehmers der KG

3. Stock: Anwaltspraxis

2. Stock: Arztpraxis

1. Stock. Verwaltungsräume der KG

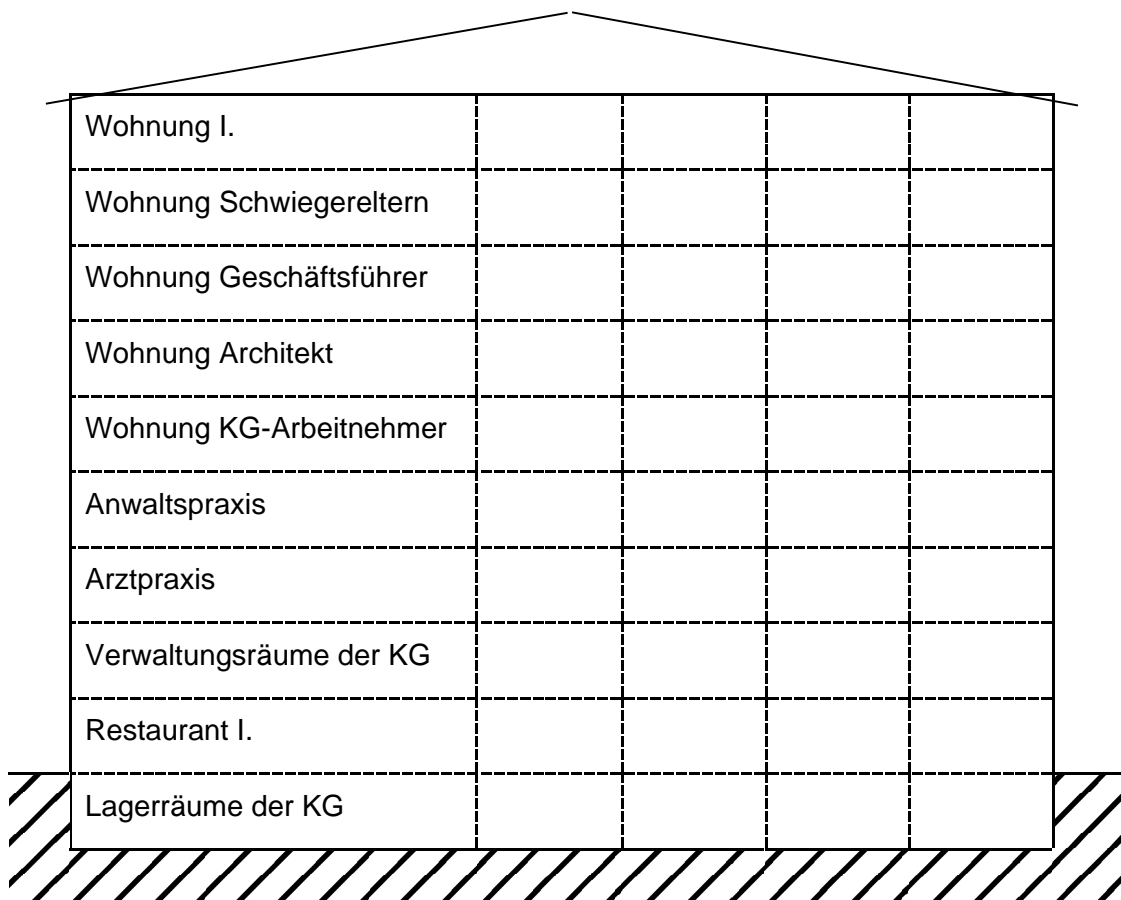
Erdgeschoss: Restaurant Ickert

Kellergeschoss: Lagerräume der KG

Die Herstellungskosten des Gebäudes haben 1.500.000 € zuzüglich Umsatzsteuer betragen. In der Gesamtrechnung ist ein Betrag von (netto) 120.000 € enthalten, den Ickert für die Gaststätteneinbauten aufgewendet hat.

Die Nutzflächen aller Etagen sind gleich groß.

Skizze:



Fall 12:

Der Grund und Boden aus Fall 11 ist bei einer Gesamtfläche von 1.200 qm für 100 €/qm angeschafft worden. Diese Fläche wird wie folgt genutzt:

| | |
|-----------------------------------|-----------------------------------|
| Mit dem Gebäude überbaut sind: | 350 m ² |
| Lagerplatz und Parkplätze der KG: | 300 m ² |
| Parkplätze des Restaurants: | 100 m ² |
| Parkplätze der Praxen: | 200 m ² |
| Parkplätze der Wohnungen: | <u>250 m²</u> |
| | <u><u>1.200 m²</u></u> |

Fall 13:

Der Großhändler G. erwarb am 2.1.02 umsatzsteuerfrei ein Grundstück mit einer 5 Jahre alten aufstehenden Lagerhalle an der A-Straße. Die Restnutzungsdauer der Halle ist mit 60 Jahren anzunehmen. Der Kaufpreis betrug 150.000 €, davon entfallen auf die Halle 100.000 €. Die Nebenkosten des Erwerbs, nämlich 3.000 € Maklergebühren und 1.500 € Notariatskosten, wurden in 02 ohne Buchung aus privaten Mitteln gezahlt. Die Grunderwerbsteuer trug der Verkäufer.

In Höhe des Kaufpreises von 150.000 € nahm G. bei seinem Bruder B. ein privates Darlehn auf, das in voller Höhe ausgezahlt wurde und in einem Betrag am 31.12.06 in einem Betrage zu tilgen ist. Es ist mit 8 % zu verzinsen. Die Zinsen werden jeweils pünktlich am Jahresende bezahlt und gebucht:

Entnahmen an Bank 12.000 €

Das Darlehn wurde in Buchführung und Bilanz nicht berücksichtigt.

Die Halle wurde vom Erwerb an von G. zu 12 % eigenbetrieblich als Lagerraum genutzt. Der Rest ist an einen anderen Unternehmer als Lagerraum vermietet. G. hat das Objekt nicht bilanziert.

Die monatliche Miete von 2.000 € wurde jeweils privat vereinnahmt und nicht gebucht.

Es betrug der Teilwert (= gemeiner Wert)

| | <u>des Grund und Bodens</u> | <u>der Halle</u> |
|-------------|-----------------------------|------------------|
| am 31.12.02 | 60.000 € | 100.000 € |
| am 31.12.03 | 80.000 € | 98.000 € |

Die laufenden Grundstückskosten (02: 4.000 €; 03: 4.500 €) wurden jeweils im Jahr der Entstehung vom privaten Konto bezahlt und nicht gebucht.

Fall 14:

Der Betriebsinhaber B. ist Eigentümer eines bebauten Grundstücks, das zur Hälfte an einen anderen Gewerbetreibenden und zur anderen Hälfte als Wohnung vermietet ist.

B. hat den fremdbetrieblich vermieteten Teil zulässigerweise bilanziert, die vermietete Wohnung ist nicht bilanziert.

Nachdem der Wohnungsmieter aus der Wohnung ausgezogen ist, vermietet B. die Wohnung an einen Makler, der sie als Büro nutzt.

Fall 15:

Der Gewerbetreibende A. ist zu einem Drittel an einer Erbengemeinschaft beteiligt, die Eigentümerin eines bebauten Grundstücks ist. Das Grundstück wird wie folgt genutzt:

a) 50 % als Büroräume des A.,

b) 25 % fremdbetrieblich vermietet,

c) 25 % als Wohnung des A.

Fall 16:

Anfang Januar 01 haben der Handwerksmeister H. und sein Vater V. je zur ideellen Hälfte ein 1979 bebautes Grundstück an der Langen Straße für 690.000 € (davon Grund und Boden 90.000 €) erworben und den Kaufpreis gemeinsam aus privaten Mitteln bezahlt. Im Erdgeschoss befinden sich H.s Werkstatt und Büros, in der 1. Etage eine fremdvermietete Wohnung und in der 2. Etage die Privatwohnung der Familie H. Alle Etagen sind gleich groß (je 150 qm).

H. hat den Grund und Boden mit 90.000 € und das Gebäude mit 600.000 € abzüglich einer zweiprozentigen Abschreibung aktiviert. Auf seinem Privatkonto buchte er eine Einlage in entsprechender Höhe.

Die insgesamt erzielten Mieteinnahmen (01: 9.600 €) wurden von H. vereinnahmt und als betriebliche Erträge gebucht.

Die laufenden Grundstücksaufwendungen (01: 15.000 €; 02: 18.000 €) wurden von H. bezahlt und als Betriebsausgabe gebucht.

Ab 1.1.02 nutzt die Familie H. auch die bisher vermietete Wohnung in der 1. Etage zu eigenen Wohnzwecken.

Am 1.1.02 betrug der Teilwert des gesamten Grundstücks 1.020.000 €.

Beurteilung von Grundstücksteilen

Untersuchen Sie in den folgenden Fällen, wie die Sachverhalte nach R 4.2 III EStR zu beurteilen sind.

| | Gebäude bzw. unselbstständiger Gebäudebestandteil | Außenanlage | Betriebsvorrichtung | sonst. selbstst. Gebäudebestandteil | siehe |
|--|---|-------------|---------------------|-------------------------------------|-------|
| 1. Öltank für Gebäudeheizung | | | | | |
| 2. Öltanks bei einem Heizölhändler | | | | | |
| 3. Sanitäre Anlagen für Personal im Handwerksbetrieb | | | | | |
| 4. Duschen im Schwimmbad | | | | | |
| 5. Schwimmbecken in einem Hotel | | | | | |
| 6. Schwimmbecken in einem Freibad | | | | | |
| 7. Baustellencontainer für wechselnde Einsatzstellen | | | | | |
| 8. Solaranlage zur Warmwasserbereitung im Haus | | | | | |
| 9. Photovoltaikanlage zur Einspeisung von Strom ins Netz | | | | | |
| 10. Imbissbude, mit dem Grund und Boden fest verbunden | | | | | |
| 11. Hofbefestigung, die mit schweren Lkws befahrbar ist | | | | | |
| 12. Umzäunung eines Betriebsgrundstücks | | | | | |
| 13. Teststrecke eines Autoherstellers | | | | | |
| 14. Ladenräume in einem Mietwohngrundstück | | | | | |

Arbeitsfälle: Mieterein- und -umbauten

Welche bilanzmäßigen Folgen ergeben sich aus den folgenden Sachverhalten beim Mieter des Grundstücks? Begründung?

Fall 1:

Der Unternehmer M. hat von dem Vermieter V. ein bebautes Grundstück auf 20 Jahre fest gemietet. Mit Zustimmung des V. lässt er an das Gebäude von einer Baufirma eine massive Werkstatt anbauen, die er zum Ablauf des nicht verlängerbaren Mietvertrages wieder beseitigen muss.

Fall 2:

Unternehmer M. lässt in dem von ihm gemieteten Bürogebäude mit Zustimmung des Vermieters V. eine Aktenaufzugsanlage einbauen, die eine Nutzungsdauer von 15 Jahren hat. Der Mietvertrag zwischen M. und V. ist für 20 Jahre unkündbar abgeschlossen.

Fall 3:

Wie Fall 2, jedoch ist der Mietvertrag fest für 2 Jahre abgeschlossen. Danach verlängert er sich automatisch auf unbestimmte Zeit. Dann ist er mit einer Frist von 3 Monaten jeweils zum Quartalsende kündbar. Wird er in den ersten 15 Jahren gekündigt, muss V. dem M. für die Anlage eine angemessene Entschädigung zahlen.

Fall 4:

Der M. ist Mieter eines Bürogebäudes, das er für seine betrieblichen Zwecke nutzt. Um die Organisation seiner Verwaltungsabläufe zu verbessern, baut er in allen Etagen auf eigene Kosten die ihm zu großen Räume durch Einziehen von massiven Zwischenwänden zu kleineren Räumen um. Mit seinem Vermieter V. hat M. vereinbart, dass die Räume bei Beendigung des Mietverhältnisses im umgebauten Zustand an V. zurückzugeben sind. V. muss weder eine Entschädigung leisten noch wird die vereinbarte Miete durch die Umbaumaßnahmen beeinflusst.

Fall 5:

Mit Zustimmung seines Vermieters V. wechselt der Mieter M. in dem gemieteten Bürogebäude die Innentüren aus einfachstem Pressholz gegen moderne Türen aus Sicherheitsglas aus. Vereinbart ist, dass M. die Glastüren bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos dem V. überlassen muss.

Fall 6:

Der Juwelier J. lässt mit Zustimmung seines Vermieters V. in dem gemieteten Geschäftslokal die Außenverglasung gegen Panzerglasscheiben auswechseln. Beide vereinbaren, dass J. die neue Verglasung bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos dem V. zu überlassen hat.

Arbeitsfälle: Eigen- und Drittaufwand

Untersuchen Sie in den folgenden Fällen jeweils, welche Auswirkungen sich auf die einkommensteuerliche Einkunftsermittlung ergeben.

Fall 1:

A. betreibt in Rinteln, Lange Str. 4, einen Handwerksbetrieb. Auf dem unbebauten Grundstück Lange Str. 5, dessen Eigentümer er ist, errichtet er im Jahre 01 für 100.000 € eine Halle, um sie dann als Werkstatt zu nutzen.

Fall 2:

Wie Fall 1, allerdings ist Eigentümerin des Grundstücks Lange Str. 5 die Ehefrau des A.

Fall 3:

Wie Fall 1, allerdings sind Eigentümer des Grundstücks Lange Str. 5 der A. und seine Ehefrau je zur ideellen Hälfte.

Fall 4:

B. betreibt in Hannover ein Einzelhandelsgeschäft für Zoobedarf. Der Laden und die Nebenräume (20 % der gesamten Gebäudenutzfläche) befinden sich in einem Wohn- und Geschäftshaus in Hannover, das B's Ehefrau Marga (M.) gehört. B. trägt die gesamten Grundstücksaufwendungen, also auch für den Laden und die Nebenräume. Weitere Vereinbarungen sind zwischen B. und M. nicht getroffen, insbesondere sind keine Mietzahlungen vereinbart.

Fall 5:

Wie Fall 4, jedoch hat B. mit M. über den Laden einen Mietvertrag abgeschlossen, der Vereinbarungen wie unter Fremden enthält und auch tatsächlich so abgewickelt wird. Monatlich wird eine Miete von 1.000 € gezahlt. M. trägt die laufenden Grundstücksaufwendungen in Höhe von 10.000 €, davon entfallen auf den Laden 3.000 €.

Fall 6:

Wie Fall 5. B. zahlt die monatliche Miete auf ein Konto seiner Ehefrau, über das auch er verfügen darf.

Fall 7:

Wie Fall 4, jedoch gehört das Grundstück B. und M. je zur ideellen Hälfte. Das Gebäude darauf haben sie gemeinsam errichtet. Es entstehen Aufwendungen in der Höhe wie im Fall 5.

Fall 8:

Frau C. betreibt in der Innenstadt von Hannover einen Verkaufskiosk, den sie auf eigene Kosten im Jahre 04 für 100.000 € errichtet hat. Der Grund und Boden steht im Eigentum ihres Ehemannes. Im Jahre 04 hat Frau C. laufende Grundstücksaufwendungen in Höhe von 3.000 € getragen.

Fall 9:

Die Eheleute Anton (A.) und Rosi (R.) Müller erwerben im Jahre 01 in Stadthagen eine Eigentumswohnung (100 qm). Beide sind Eigentümer je zur ideellen Hälfte. A. ist freiberuflich als Schriftsteller tätig, R. ist angestellte Lehrerin. In der Wohnung befinden sich 2 je 15 qm große Arbeitsräume, von denen jeder Ehegatte einen für seine berufliche Tätigkeit nutzt. In 01 entsteht folgender Aufwand:

Für die gesamte Wohnung fällt eine Abschreibung in Höhe von 10.000 € an. Die laufenden Kosten (wie Grundsteuer, Heizung usw.) betragen 12.000 €, die gesamten Schuldzinsen für die Wohnung 15.000 €.

**Lösungshinweise zu den Arbeitsfällen:
Grundstücke und Grundstücksteile als Betriebsvermögen**

Fall 1:

Ist wegen geplanter betrieblicher Nutzung notwendiges Betriebsvermögen und wegen des Verwendungszwecks Anlagevermögen nach § 247 II HGB. Grund und Boden nicht abnutzbar, also Bewertung nach § 253 I HGB bzw. § 6 I 2 EStG mit den Anschaffungskosten, Gebäude abnutzbar, Bewertung also nach § 253 I, II HGB bzw. § 6 I 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibung. Also Aufteilung der Anschaffungskosten erforderlich.

Fall 2:

Notwendiges Betriebsvermögen. Wegen der Veräußerungsabsicht Umlaufvermögen (Umkehrschluss aus § 247 II HGB). Bewertung grundsätzlich mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (keine Berücksichtigung planmäßiger Abschreibungen) nach § 253 I HGB und § 6 I 2 EStG, also mit 600.000 €. Keine Aufteilung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Fall 3:

Das Grundstück war trotz kurzfristigen Verkaufs bis zur Veräußerung Anlagevermögen. Die Zweckbestimmung war entscheidend: sie war auf langfristige Verwendung ausgelegt (vgl. R 6.1 I EStR). *

Die Einordnung als Anlagevermögen ist nicht nur für die Bewertung bedeutsam (vgl. Fall 1), sondern auch für die Bilanzgliederung: Vgl. §§ 247 I und 266 Abs. 2 II 1 (Sachanlagen) und I 3 (Vorräte) HGB.

Fall 4:

Wegen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs ein Wirtschaftsgut. Grund und Boden wie Gebäude (einheitliche Beurteilung) notwendiges Betriebsvermögen (R 4.2 VII S. 2 - 4 EStR).

Wiederum Aufteilung des Kaufpreises erforderlich.

* Hinweis: auch ein Vorfürswagen ist Anlagevermögen, so lange er nicht als Gebrauchtwagen zum Verkauf angeboten wird (H 6.1 - Vorfür- und Dienstwagen - EStH). Wenn dagegen ein Grundstück aktiv zur Veräußerung baureif gemacht wird, wird es zum Umlaufvermögen (BFH-U. vom 25.10.2001, Az. IV R 47, 48/00; im Urteilsfall war damit § 6b EStG nicht anwendbar). Die bloße Parzellierung reicht im Regelfall nicht aus, dass aus Anlage-Umlaufvermögen wird (BFH-Urt. v. 8.9.2005, Az. IV R 38/03).

Fall 5:

Es liegen zwei Wirtschaftsgüter „Sonstige selbstständige Gebäudeteile“ vor (R 4.2 IV EStR), die jeweils den Grund und Boden- und Gebäudeanteil umfassen (wiederum Aufteilung). Für jedes Wirtschaftsgut muss über die Bilanzierung entschieden werden. Aufteilung dabei grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen, im Einzelfall aber auch nach umbautem Raum (R 4.2 VI EStR).

Die Zuordnung findet einheitlich für Grund und Boden und Gebäude statt.

- a) eigene Wohnung: notwendiges Privatvermögen, nicht bilanzierungsfähig.
- b) eigener Laden/Lager: wegen eigenbetrieblicher Nutzung grundsätzlich notwendiges Betriebsvermögen (R 4.2 VII EStR). Hier aber Sonderfall: Gemeiner (!) Wert des Grundstücksteils (16.667 €) unterschreitet die Bagatellgrenze des § 8 EStDV (20.500 €) und beträgt auch nicht mehr als 1/5 vom Wert des ganzen Grundstücks: der Grundstücksteil ist von untergeordneter Bedeutung und braucht nicht bilanziert zu werden (darf aber! Investitionszulage!).

Fall 6:

Nichtbilanzierung zulässig. Die Bilanzierungsentscheidung ist an jedem Bilanzstichtag erneut zu beurteilen (R 4.2 VIII EStR, H 4.2 VIII - Einlage - EStH).

Nach dem anteiligen gemeinen Wert (1/6 von 150.000 = 25.000 €) ist der Grundstücksteil nicht mehr von untergeordnetem Wert, muss also bilanziert werden (notwendiges Betriebsvermögen; § 8 EStDV). Da er zuvor Privatvermögen war, liegt eine Einlage (§ 4 I S. 7 EStG) vor (= ggfls. Veräußerung nach § 23 I S. 5 Nr. 1 EStG). Zu ihrem Zeitpunkt siehe H 4.2 VIII - Einlage ... - EStH.

Die Einlage wird bewertet nach § 6 I 5 EStG:

- a) am 31.12.04 mit dem Teilwert. Annahmen: Teilwert entspricht dem Verkehrswert, die Werte von Grund und Boden und von Gebäude sind (um 50 %) gleichmäßig gestiegen.

Einlagewerte:

Grund und Boden: $24.000 \times 1/6 =$ 4.000 €
 Gebäude: $126.000 \times 1/6 =$ 21.000 €.

- b) am 31.12.03 ist 3-Jahresfrist (§ 6 I 5 a EStG) noch nicht abgelaufen, Bewertung also nicht mit dem (höheren) Teilwert, sondern maximal mit:

Grund und Boden: max. Anschaffungskosten ($16.000 \times 1/6 =$) = 2.667 €
 Gebäude: max. Anschaffungskosten abzügl. AfA (S. 2 a.a.O.):
 Also $84.000 \times 1/6 =$ 14.000 €
 - AfA $3 \times 2 \%$ nach § 7 IV 2 a EStG (je 280) 840 €
 Einlagewert: 13.160 €

Nach der Einlage ergibt sich keine neue AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7 I S. 5 EStG: das Grundstück hat zuvor nicht der Erzielung von Überschusseinkünften gedient.

Fall 7:

Es liegt nur ein einheitlich genutztes Wirtschaftsgut „fremdbetriebliche Nutzung“ vor. Nach R 4.2 IV S. 3 EStR werden fremdbetriebliche Nutzungen unterschiedlicher Art (hier §§ 18, 15 EStG) zusammengefasst. Die Nutzung für Zwecke des Berufsverbands ist ebenfalls als fremdbetriebliche Nutzung zu behandeln.

Es ist als gewillkürtes Betriebsvermögen bilanzierbar (R 4.2 IX EStR). Grundsätzlich wird steuerlich verlangt, dass der Betriebsinhaber darlegen kann, welche Gründe ihn zu der Bilanzierung bewogen haben (ist der Grundstücksteil objektiv geeignet, den Betrieb zu fördern?). Allerdings kann der Großhändler als bilanzierender Gewerbetreibender (der seinen Gewinn auch nach § 5 EStG ermittelt), grundsätzlich ohne weitere Voraussetzungen gewillkürtes Betriebsvermögen bilden (H 4.2 IX - Beispiele ... - EStH). Damit bleiben die zusätzlichen Anforderungen grundsätzlich auf die Bilanzierungen im Bereich der §§ 13 und 18 EStG beschränkt.

Fall 8:

3 Wirtschaftsgüter: eigenbetriebliche Nutzung, fremdbetriebliche Nutzung, eigene Wohnzwecke.

Für jedes Wirtschaftsgut ist eine eigenständige Beurteilung erforderlich. Also verschiedene Behandlungen zulässig:

- a) keine Bilanzierung. Der Grundstücksteil „eigenbetriebliche Nutzung“ ist zwar grundsätzlich notwendiges Betriebsvermögen, hier aber von untergeordneter Bedeutung (15.000 €; unter 1/5 und unter 20.500 €; § 8 EStDV), muss also nicht bilanziert werden.
Der Teil „fremdbetriebliche Nutzung“ ist allenfalls gewillkürtes Vermögen, ebenfalls nicht zwingend zu bilanzieren.
Der Teil „eigene Wohnzwecke“ ist notwendiges Privatvermögen.
- b) nur Bilanzierung des Teils „eigenbetriebliche Nutzung“ (15 %).
- c) nur Bilanzierung des Teils „fremdbetriebliche Nutzung“ (40 %).
- d) Bilanzierung von b) und c) zusammen (= 55 %).

Fall 9:

Es liegen 3 Wirtschaftsgüter vor: eigenbetriebliche und fremdbetriebliche Nutzung, (a) eigene bzw. (b) fremde Wohnzwecke.

Es bestehen verschiedene Bilanzierungsmöglichkeiten:

1. nur Bilanzierung des Wirtschaftsgutes „eigenbetriebliche Nutzung“ als notwendiges Betriebsvermögen (45 % > 1/5, also nicht von untergeordneter Bedeutung).
2. zusätzlich Bilanzierung auch des Wirtschaftsgutes „fremdbetriebliche Nutzung“ als gewillkürtes Betriebsvermögen, insgesamt also 60 %.

3. a) Die „eigenen Wohnzwecke“ gehören zum notwendigen Privatvermögen und dürfen nicht bilanziert werden.
- b) Wenn dieser Teil des Grundstücks zu fremden Wohnzwecken genutzt wird, sieht R 4.2 X EStR bei Grundstücken, die bis Ende 1998 angeschafft usw. sind, die Möglichkeit vor, diesen Teil schon allein deshalb weiterhin zu bilanzieren, weil das Grundstück seitdem überwiegend (= über 50 %) bilanziert wird. Besondere Voraussetzungen werden dann für die Bilanzierung nicht verlangt (bedeutsam insbesondere für §§ 13, 18 EStG). Dann ist eine Bilanzierung möglich von (1. + 2. + 3b =) 100 % oder nur (1. + 3b =) 85 %.

Fall 10:

4 Wirtschaftsgüter: a) = notwendiges BV, b) = notwendiges PV, c) = gewillkürtes Vermögen, d) = ebenfalls (aber selbstständig zu entscheiden!).

Also sind 4 verschiedene Bilanzierungsentscheidungen zulässig:

- | | |
|---|---------|
| 1.) nur a) - zwingend - . | |
| Ansatz des Grund und Bodens mit (150/400 von 100.000 =) | 37.500 |
| des Gebäudes mit (150/400 von 400.000 =) | 150.000 |
| 2.) a) + c), also 270/400. | |
| Ansatz des Grund und Bodens mit (270/400 von 100.000 =) | 67.500 |
| des Gebäudes mit (270/400 von 400.000 =) | 270.000 |
| 3.) a) + d), also 230/400. | |
| Ansatz des Grund und Bodens mit (230/400 von 100.000 =) | 57.500 |
| des Gebäudes mit (230/400 von 400.000 =) | 230.000 |
| 4.) a) + c) + d), also 350/400. | |
| Ansatz des Grund und Bodens mit (350/400 von 100.000 =) | 87.500 |
| des Gebäudes mit (350/400 von 400.000 =) | 350.000 |

Der Rest ist jeweils Privatvermögen und wird nicht bilanziert.

Achtung: § 7 Va EStG: Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, werden jeder für sich, also ggfls. nach unterschiedlichen Abschreibungsregeln, abgeschrieben (siehe § 7 IV, V EStG).

Fall 11:

Das Gebäude enthält 5 Wirtschaftsgüter: den Gaststätteneinbau (R 4.2 III 3 EStR) und vier „Sonstige selbstständige Gebäudeteile“ (R 4.2 III 5 EStR), die nach Nutzungs- und Funktionszusammenhängen (nicht nach bautechnischer Beurteilung!) zu definieren sind: eigen- und fremdbetriebliche Nutzung, fremde und eigene Wohnzwecke.

Von den 1.500.000 € Gesamtherstellungskosten (teilweise zuzüglich der nicht abzugsfähigen Vorsteuer, s.u.) entfallen anteilig auf den Gaststätteneinbau 120.000 €, der mit diesem Betrag als eigenständiges Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens in der Bilanz des Restaurants zu aktivieren ist.

Auf die Gebäudeherstellungskosten entfallen also noch 1.380.000 €, die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden müssen (R 4.2 VI EStR). Unter der Voraussetzung, dass für alle Etagen derselbe Herstellungsaufwand angefallen ist, entfällt auf jede der 10 Etagen ein Herstellungskostenbetrag von 138.000 €. Beurteilung der einzelnen Nutzungen:

| | | eigene betriebl. Nutzung | fremde | fremde Wohnzwecke | eigene | Vor- steuer? (s. S. 6) |
|------------|---|-----------------------------|--------|----------------------|--------|---------------------------------|
| 8. | Wohnung I. | | | | - | ja |
| 7. | Wohnung Schwiegereltern (zu normalen Bedingungen vermietet) | | | - | | nein |
| 6. | Wohnung Geschäftsführer: könnte fremde Wohnzwecke sein oder eigene betriebliche Nutzung, wenn für die Vermietung gerade an ihn betriebliche Gründe maßgebend waren (R 4.2 IV S. 2 EStR; H 4.2 VII - Ver- mietung an Arbeitnehmer - EStH). Hier angenommen: | - | | | | nein |
| 5. | Wohnung Architekt | | | - | | nein |
| 4. | Wohnung KG-Arbeitnehmer: wenn I. an die KG vermietet hat, die selbst untervermietet: Sonderbetriebs- vermögen wegen § 15 I 2 S. 1, 2. Hs. EStG; wenn unmittelbar an KG-Arbeitnehmer vermietet, wie 6. Etage zu beurteilen | Y | | | | nein |
| 3. | Anwaltspraxis | | - | | | evtl. |
| 2. | Arztpraxis | | - | | | nein |
| 1. | Verwaltungsräume der KG: Sonder-BV des Ickert (wie 4.St.) | Y | | | | evtl. |
| EG | Restaurant I. | - | | | | ja |
| K. | Lagerräume der KG: wie 1. Stock | Y | | | | evtl. |
| insgesamt: | | 5 - | 2 - | 2 - | 1 - | |

Also notwendiges BV (= einheitliches Wirtschaftsgut, vgl. BFH in BStBl. 1995 II S. 72):

5 x 138.000 € = 690.000 €

Davon (3 Y =) 414.000 € als Sonderbetriebsvermögen (I) in einer Sonderbilanz Ickert auszuweisen, (2 - =) 276.000 € in Restaurant-Bilanz.

Gewillkürtes Vermögen „fremdbetriebliche Nutzung“: (2 - =) 276.000 €

Bilanzierbar im Einzelunternehmen Restaurant oder auch als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen bei der KG (H 4.2 XII - Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen - EStH).

Gewillkürtes Vermögen „fremde Wohnzwecke“: (2 - =) 276.000 €

Bilanzierbar ebenfalls in der Restaurantbilanz oder in der Sonderbilanz bei der KG.

„Eigene Wohnzwecke“: notwendiges PV (1 - 138.000 €).

Noch zu beachten: Die Vorsteuer ist nicht abzugsfähig für den 2. und 4. bis 7. Stock (§§ 4 Nr. 12, 15 II 1, 15 IV UStG) = jeweils 19 % = 26.220 €; dieser Betrag gehört jeweils mit zu den entsprechenden Herstellungskosten (§ 255 II HGB, § 9b I EStG).

Ebenso (wenn I. nicht nach § 9 I, II UStG optiert hat) beim 1. Stock mit Kellergeschoss und beim 3. Stock.

Die Vorsteuer für den 8. Stock ist nach Auffassung des EuGH¹ abzugsfähig.

Fall 12:

Die Beurteilung des Grund und Bodens folgt der Beurteilung der Gebäudenutzung (R 4.2 VII EStR, H 4.2 VII - Anteilige Zugehörigkeit - EStH). Also ist eine Zuordnung (nach m²) erforderlich:

| | eigenbetriebl. Nutzg. | <u>frd.-betr.</u> <u>Zwecke</u> | <u>frd.Wo.-</u> <u>Zwecke</u> | <u>eig.Wo.-</u> <u>Zwecke</u> |
|--|-----------------------|------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| | <u>Restaur.</u> | <u>KG</u> | | |
| überbaute Fläche (350 m ²) | (20%) 70 | (30%) 105 | (20%) 70 | (10%) 35 |
| Lager und Parkplätze KG | | 300 | | |
| Parkplätze Restaurant | 100 | | | |
| Parkplätze Praxen | | | 200 | |
| Parkplätze für 5 Wohnungen | 50 | 50 | 100 | 50 |
| Gesamt 1.200 m ² , verteilt | 220 | 455 | 270 | 85 |

Ansatz mit anteiligen Anschaffungskosten (§ 253 I HGB, § 6 I 2 EStG):

22.000 € 45.500 € 27.000 € 17.000 € 8.500 €

Zusätzlich sind etwa angefallene Nebenkosten (z.B. GrESt, Notarkosten [diese auch hinsichtlich der nicht abzugsfähigen Vorsteuer, vgl. Fall 11] anteilig zu aktivieren (§ 255 I S. 2 HGB).

¹ Ur. v. 8.5.2003, Az. C-269/00; im Gegenzug ist die Selbstnutzung als unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 IXa 1 UStG) umsatzsteuerpflichtig (sie fällt nicht unter § 4 Nr. 12 UStG). So auch BMF-Schreiben vom 13.4.2004 (Az. IV B 7 - S 7300 - 26/04).

Fall 13:

Anschaffungskosten $150.000 + 4.500 = 154.500 \text{ €}$, davon Grund und Boden $1/3 = 51.500 \text{ €}$, Gebäude $2/3 = 103.000 \text{ €}$. § 255 I HGB.

2 Wirtschaftsgüter, über deren Bilanzierung an jedem Bilanzstichtag erneut zu entscheiden ist:

a) eigenbetriebliche Nutzung:

12 %, nicht mehr als $1/5$, Anteil am gemeinen Wert (12 % von $154.500 \text{ €} = 18.540 \text{ €}$, $< 20.500 \text{ €}$. Von untergeordneter Bedeutung (§ 8 EStDV).

Eigentlich notwendiges Betriebsvermögen, hier aber zulässiger Weise nicht bilanziert (§ 8 EStDV).

Auch zum 31.12.02 keine andere Beurteilung:

Wert anteilig 12 % von 160.000 € , also 19.200 € . Immer noch von untergeordneter Bedeutung.

b) fremdbetriebliche Nutzung: 88 %. Gewillkürtes Vermögen, Nichtbilanzierung zulässig. Schuld (Vertrag mit Bruder!) ist wie unter Fremden vereinbart und tatsächlich auch durchgeführt [Fremdvergleich], sie ist also steuerlich anzuerkennen und nach ihrer Verursachung zu beurteilen: also ebenfalls Privatvermögen.

Die Mieteinnahmen werden nach § 21 EStG erfasst, die Grundstücksaufwendungen sind Werbungskosten, soweit sie nicht Betriebsausgaben sind: die Grundstücksaufwendungen für betrieblich genutzte Grundstücksteile sind auch bei Nichtbilanzierung Betriebsausgaben (R 4.7 II S. 4 EStR):

| | |
|---|-----------------------|
| 12 % von $4.000 =$ | 960 € |
| Zinsen (12 % von 12.000): | 1.440 € |
| AfA: $103.000 \times 12 \% = 12.360$, davon nach | |
| § 7 IV 2 a EStG (kein BV!) 2 % | <u>247 €</u> |
| Betriebsausgabe = (Geld- !) Einlage = | <u><u>2.167 €</u></u> |

Am 31.12.03 ist der betrieblich genutzte Grundstücksteil nicht mehr von untergeordneter Bedeutung: 12 % von (insgesamt) $178.000 \text{ €} = 21.360 \text{ €} > 20.500 \text{ €}$. Also als notwendiges Betriebsvermögen zu bilanzieren: Einlage (§ 4 I S. 7 EStG).

Bewertung nach § 6 I 5 a EStG mit dem Teilwert, höchstens (innerhalb von 3 Jahren) mit den (beim Gebäude um AfA verminderten) Anschaffungskosten:

Grund u. Boden:

Teilwert 80.000 , max. Anschaffungskosten 51.500 , davon 12 % = 6.180 €

Hinweis: Zum Schuldzinsenabzug bei der Anschaffung oder Herstellung teils selbst genutzter und teils vermieteter Gebäude siehe BMF-Schreiben vom 16.4.2004 (BStBl. 2004 I S. 464). Danach können einzelne Verbindlichkeiten einzelnen Gebäudeteilen zuzuordnen sein, wenn der Steuerpflichtige eine entsprechende eindeutige Zuordnungsentscheidung trifft.

| | | |
|---|-----------------|-----------------|
| Gebäude: Teilwert 98.000 €; max. Anschaffungskosten | 103.000 € | |
| - (2 x je 2 % = je 2.060) | <u>4.120 €</u> | |
| | <u>98.880 €</u> | |
| davon 12 % = | <u>11.866 €</u> | |
| also Bewertung mit Teilwert = 98.000 x 12 % = | | <u>11.760 €</u> |

Die Schuld wird jetzt (mit 12 %) zum Betriebsvermögen (R 4.2 XV EStR).
 Weiterhin sind 12 % der Aufwendungen Betriebsausgaben (beim Gebäude keine neue AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7 I S. 5 EStG, da damit bis zur Einlage keine Einkunftserzielung nach § 21, sondern nach § 15 EStG stattfand).

Fall 14:

Bis zur Nutzungsänderung lagen zwei Wirtschaftsgüter vor:

- a) fremdbetriebliche Nutzung ist als gewillkürtes Betriebsvermögen zulässigerweise bilanziert,
- b) fremde Wohnzwecke zulässigerweise nicht.

Durch die Nutzungsänderung ändern sich die Wirtschaftsgüter: Wirtschaftsgut „a“ nimmt zu, Wirtschaftsgut „b“ nimmt ab. Ab jetzt liegt nur noch *ein* Wirtschaftsgut „fremdbetriebliche Nutzung“ vor. Deshalb müsste grundsätzlich ist eine einheitliche Behandlung stattfinden (insgesamt als gewillkürtes Betriebsvermögen bilanzieren, dann Einlage von „b“; oder insgesamt nicht bilanzieren, dann Entnahme von „a“ mit Aufdeckung stiller Reserven wegen § 6 I 4 EStG).

Nach dem BFH-Urt. vom 10.11.2004 (s. Skriptum S. D 4) ist der sog. Einheitlichkeitsgrundsatz in den Fällen, in denen sich lediglich der *Umfang* einer Nutzung ändert, aufgegeben. Danach ist es zulässig, die bisherige Behandlung beizubehalten, also weder Entnahmen noch Einlagen zu erfassen. (Eine Entnahme- oder Einlage*handlung* liegt nicht vor.)

Fall 15:

Das Grundstück wird (ggfls. nach § 39 II 2 AO) zu 1/3 dem A. zugerechnet. Es ist nur insoweit für die Bilanzierung zu untersuchen. 2/3 werden den übrigen Miteigentümern zugerechnet und bei denen beurteilt.

Die Frage, ob Grundstücksteile von untergeordneter Bedeutung sind (§ 8 EStDV), ist nach dem Anteil im Verhältnis zum Wert des *ganzen* Grundstücks zu beurteilen (R 4.2 VIII EStR).

Also eigenbetrieblicher Teil (Büro des A.): $50 \% \times \frac{1}{3} = 16,67 \%$, also kleiner als 1/5.
 Wenn sein gemeiner Wert auch nicht mehr als 20.500 € beträgt, ist er von untergeordneter Bedeutung. Dann ist eine 16,67 %ige Bilanzierung möglich, andernfalls zwingend erforderlich (notwendiges Betriebsvermögen).

Fremdbetriebliche Nutzung: zu $25 \% \times \frac{1}{3} = 8,33 \%$ als gewillkürtes Betriebsvermögen bilanzierbar.

Fall 16:

Das Grundstück wird H. und seinem Vater V. je zu Hälfte zugerechnet (§ 39 I AO), also kann H. nur hälftig über die Bilanzierung des Grundstücks entscheiden.

Vor der Nutzungsänderung bis 31.12.01 liegen bei ihm 3 Wirtschaftsgüter nach R 13 IV EStR vor:

- a) eigenbetriebliche Nutzung, notwendiges Betriebsvermögen nach R 13 VII EStR. Ist nicht von untergeordneter Bedeutung (§ 8 EStDV).
- b) fremdbetriebliche Nutzung, kann als gewillkürtes Betriebsvermögen nach R 13 IX EStR bilanziert werden.
- c) eigene Wohnzwecke, notwendiges Privatvermögen, nicht bilanzierbar.

Da H. möglichst viel bilanzieren will, ist also ($1/2$ von $2/3$ =) $1/3$ des Grundstücks zu aktivieren. Dabei müssen die auf ihn entfallenden hälftigen Wirtschaftsgüter nicht unbedingt getrennt bilanziert werden (R 13 VI S. 3 EStR).

Ab 1.1.02 nimmt durch die Nutzungsänderung das Wirtschaftsgut „fremde Wohnzwecke“ ab, das Wirtschaftsgut „eigene Wohnzwecke“ nimmt entsprechend zu. Damit ist die Hälfte des bisher Aktivierten entnommen worden. Dadurch ergibt sich aus der Aufdeckung der stillen Reserven ein Ertrag.

Die AfA des Gebäudes ergibt sich bei dem Gebäude (Baujahr 1979) aus § 7 IV 2 a EStG mit 2 %.

Weitere Auswirkungen:

Mieteinnahmen 01: Die auf V. entfallende Hälfte der Mieten ist kein betrieblicher Ertrag, sondern bei ihm Einnahme aus § 21 EStG. Da das Geld in den Betrieb geflossen ist, liegt insoweit eine Einlage vor:

| | |
|--------------|---------|
| Gewinn 01: | - 4.800 |
| Einlagen 01: | + 4.800 |

Grundstückskosten 01: $2/3$ des gesamten Aufwendungen entfallen auf das Privatvermögen des H. bzw. des V. Insoweit Geldentnahmen:

| | |
|---------------|----------|
| Gewinn 01: | + 10.000 |
| Entnahmen 01: | + 10.000 |

Grundstückskosten 02: entsprechend 01, hier $5/6$ (Nutzungsänderung) von 18.000:

| | |
|---------------|----------|
| Gewinn 02: | + 15.000 |
| Entnahmen 02: | + 15.000 |

Entwicklung der Bilanzansätze und weitere Berichtigungen:

| | <u>bisher</u> | <u>richtig</u> | <u>Auswirkung:</u> | |
|------------------------|-----------------|----------------|-------------------------------|-----------|
| <u>Grund u. Boden:</u> | | | | |
| Zugang | <u>90.000</u> | <u>30.000</u> | Einlagen | - 60.000 |
| 31.12.01 | 90.000 | 30.000 | | |
| Abgang 02 (1/2) | <u> -</u> | <u>-15.000</u> | Gewinn: s. u. ¹⁾ | |
| 31.12.02 | <u>90.000</u> | <u>15.000</u> | Entnahmen s. u. ²⁾ | |
| <u>Gebäude:</u> | | | | |
| Zugang | 600.000 | 200.000 | Einlagen | - 400.000 |
| AfA 01 | <u>-12.000</u> | <u>-4.000</u> | Gewinn | + 8.000 |
| 31.12.01 | 588.000 | 196.000 | | |
| Abgang 02 (1/2) | <u> -</u> | <u>-98.000</u> | Gewinn: s.u. ¹⁾ | |
| | 588.000 | 98.000 | Entnahmen s.u. ²⁾ | |
| AfA 02 | <u>- 12.000</u> | <u>- 2.000</u> | Gewinn: | + 10.000 |
| 31.12.02 | <u>576.000</u> | <u>96.000</u> | | |

| | | | |
|---------------|-----------|-------------------------|-----------------|
| 1) Gewinn 02: | Buchwerte | Grund u. Boden | 15.000 |
| | | Gebäude | <u>98.000</u> |
| | | | 113.000 |
| | | Entnahmewerte insgesamt | <u>170.000</u> |
| | | Gewinnerhöhung | <u>+ 57.000</u> |

²⁾ Entnahmen 02: + 170.000 (= Teilwert 1.020.000, davon 1/3 x 1/2 = 1/6)

Ergebnisse der Beurteilung von Grundstücksteilen

| | Gebäude bzw. unselbstständiger Gebäudebestandteil ¹ | Außenanlage ² | Betriebsvorrichtung ³ | sonst. selbstst. Gebäudebestandteil | siehe |
|--|--|--------------------------|----------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| 1. Öltank (Gebäudeheizung) | j | | | | H 4.2 V EStH |
| 2. Öltanks (Heizölhändler) | | | j | | Abgrenzungserlass ³ , ABC |
| 3. Sanitäre Anlagen (Handwerksbetrieb) | j | | | | |
| 4. Duschen (Schwimmbad) | | | j | | |
| 5. Schwimmbecken (Hotel) | j | | | | |
| 6. Schwimmbecken (Freibad) | | | j | | |
| 7. Baustellencontainer für wechselnde Einsatzstellen | | | j | | |
| 8. Solaranlage zur Warmwasserbereitung im Haus | j | | | | |
| 9. Photovoltaikanlage zur Einspeisung von Strom ins Netz | | | j | | |
| 10. Imbissbude | j | | | | |
| 11. Hofbefestigung für schwere Lkws | | j | | | |
| 12. Umzäunung eines Betriebsgrundstücks | | j | | | |
| 13. Teststrecke eines Autoherstellers | | | j | | |
| 14. Ladenräume in einem Mietwohngrundstück | | | | j ⁴ | |

¹ Unselbstständiger Gebäudebestandteil: steht in einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude (H 4.2 V EStH)

² Außenanlage: gehört zum Grundstück, ist aber ein eigenständiges (unbewegliches, abnutzbares) Wirtschaftsgut (s. ABC, „Bodenbefestigungen“)

³ Betriebsvorrichtung: damit wird der Betrieb *unmittelbar* ausgeübt (siehe Abgrenzungserlass vom 15.3.2006, BStBl. 2006 I S. 314)

⁴ R 4.2 III 5, R 4.2 IV EStR

Lösungshinweise: Mieterein- und -umbauten

Fall 1:

Da der Anbau (=begrifflich Herstellungskosten nach § 255 II S. 1 HGB) wieder entfernt werden muss, könnte ein Scheinbestandteil des Grundstücks vorliegen. Das ist jedoch nicht der Fall, da der abgebrochene Anbau keinen beachtlichen Wiederverwendungswert repräsentieren wird (Mietereinbautenerlass vom 15.1.1976, BStBl 1976 I S. 66, Nr. 2). Da es sich auch nicht um eine Betriebsvorrichtung (Nr. 3) handelt, hat M. ein materielles Wirtschaftsgut (Anbau) des Anlagevermögens errichtet, das ihm als wirtschaftlichem Eigentümer zugerechnet wird (Nr. 4): V. hat keine Möglichkeit, über den Anbau zu verfügen, M. kann ihn für die Lebensdauer des Anbaus (bis zum Abbruch) von der Einwirkung ausschließen (§ 39 II 1 AO). Gebäude-AfA nach § 7 IV oder V EStG.

Für die Abbruchverpflichtung muss eine Rückstellung gebildet werden (§ 249 I HGB, § 6 I 3a EStG).

Fall 2:

Der Aufzug wird zwar Grundstücks-(Gebäude-)bestandteil, dient aber unmittelbar betrieblichen Zwecken des M.: er ist damit Betriebsvorrichtung (Begriff: § 68 II 2 BewG).

Sie ist M. als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (Erlass, Nr. 3). Also Aktivierung bei M. als (bewegliches!, R 7.1 III EStR) Anlagegut, AfA entsprechend (z. B. § 7 II EStG).

Fall 3:

Ebenso Betriebsvorrichtung. Da M. innerhalb der Nutzungsdauer einen Entschädigungsanspruch hat, ist er wirtschaftlicher Eigentümer des Aufzugs (Erlass, Nrn. 4a und 6b analog). Aktivierung bei ihm.

Fall 4:

Da die neu eingefügten Wände dem Gebäude das bautechnische Gepräge geben und seinen objektiven Gebrauchswert verbessern, handelt es sich um Herstellungsaufwand¹. Die Wände sind später nicht zu entfernen, also kein Scheinbestandteil. Auch keine Betriebsvorrichtung, da nicht unmittelbar betriebliche Zwecke im Vordergrund stehen, sondern die Nutzung des Gebäudes. Wände sind Sonstiger Mietereinbau (Erlass, Nr. 4): M. wird zwar nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Wände (Erl., Nr. 6: bei Beendigung des Vertrages bekommt der Vermieter die unverbrauchten Wände ohne Entschädigungspflicht), aber sie dienen besonderen betrieblichen Zwecken des M. (betrieblicher Sonderzweck außerhalb der allgemeinen Gebäudenutzung).

Also liegt ein materielles (unbewegliches) Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens vor. Die Höhe der AfA bestimmt sich nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen (BFH in BStBl. 1997 II S. 533; H 7.1 - Mietereinbauten - EStH). Sie bestimmt sich hier also nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer (§ 7 IV S. 2 EStG; R 7.4 III S. 3 EstR).

¹ Siehe BFH-Urt. v.16.01.2007 (Az: IX R 39/05); anders bei nur wenigen Zwischenwänden in Leichtbauweise: dann läge keine *wesentliche* Verbesserung und folglich sofort abzugsfähiger Aufwand vor.

Fall 5:

Die Glastüren sind weder Scheinbestandteile nach § 95 BGB (nicht zu einem vorübergehenden Zweck eingefügt), sondern auf Dauer eingefügte Bestandteile des gemieteten Grundstücks, die mit ihm in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

Sie sind auch keine Betriebsvorrichtungen (§ 68 II 2 BewG), da mit ihnen nicht unmittelbar der Betrieb des M. ausgeübt wird.

Auch stellt dieser „sonstige Mietereinbau“ (Nr. 4 des Mietereinbautenerlasses) für M. kein materielles Wirtschaftsgut dar: weder wird er wirtschaftlicher Eigentümer der Glastüren (Nr. 6 des Erl.) noch dienen die Glastüren besonderen betrieblichen Zwecken des M. (Nr. 7 des Erl.).

Damit hat sich M. den Vorteil „schönere Türen“ geschaffen, der als selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens wegen des Aktivierungsverbotes in § 5 II EStG zu sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben führt (Nr. 9 des Erl.).

Die Aktivierung eines Nutzungsrechtes kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil dem M. kein Entschädigungsanspruch zusteht.

Fall 6:

Die Verglasung ist weder Scheinbestandteil nach § 95 BGB (sie ist nicht zu einem vorübergehenden Zweck eingefügt), sondern auf Dauer eingefügter Bestandteil des gemieteten Grundstücks. Sie ist auch keine Betriebsvorrichtung (§ 68 II 2 BewG), da damit nicht unmittelbar der Betrieb des J. ausgeübt wird.

Dieser „sonstige Mietereinbau“ (Nr. 4 des Mietereinbautenerlasses) stellt für J. ein materielles Wirtschaftsgut dar: zwar wird er nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Verglasung (Nr. 6 des Erl.), aber sie dient besonderen betrieblichen Sicherheitsbedürfnissen des J. (Nr. 7 des Erl.), die die „normale“ Gebäudenutzung überlagern.

J. hat die Verglasung also zu aktivieren.

Lösungshinweise: Eigen- und Drittaufwand

Fall 1:

Grund und Boden sowie Halle werden A. als Eigentümer zugerechnet und sind wegen der betrieblichen Selbstnutzung als nicht abnutzbares bzw. abnutzbares Anlagevermögen zu aktivieren.

Fall 2:

A. ist nicht bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Grund und Bodens und auch nicht des Werkstattgebäudes, das als wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens im Eigentum der Ehefrau A. steht (§§ 93, 94 BGB).

In der Vergangenheit stand der BFH auf dem Standpunkt, er habe mit dem getätigten *Eigenaufwand* nicht ein Gebäude hergestellt, sondern ein Nutzungsrecht am Grundstück seiner Ehefrau erworben, das als erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu aktivieren und wie ein materielles Wirtschaftsgut (Gebäude) zu behandeln sei: es sei dann nach den AfA-Regeln für Gebäude abzuschreiben.

Wenn das Nutzungsverhältnis vor Ablauf der Nutzungsdauer des Gebäudes enden sollte, musste A. nach dem BMF-Schreiben v. 5.11.1996 (Az.: IV B 2 - S 2134 - 66/96) das Nutzungsrecht ausbuchen und dafür den Ausgleichsanspruch, den er an seine Ehefrau nach §§ 951, 812 BGB (wegen ungerechtfertigter Bereicherung) hat, in Höhe des Verkehrswertes des Gebäudes aktivieren. Damit wurden dann im Ergebnis die im „Gebäude“ vorhandenen stillen Reserven steuerlich erfasst (so auch BFH in BStBl. 1999 II S. 523).

Seit seinem Urteil vom 14.5.2002 (VIII R 30/98) vertritt der BFH folgende Rechtsauffassung: ein Unternehmerehegatte, der im eigenen Interesse (für eigene betriebliche Zwecke) auf dem Grundstück seines Ehepartners mit dessen Zustimmung auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude errichtet, erlangt das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 II 1 AO) an dem Gebäude, wenn er nicht die Absicht hat, das Gebäude seinem Ehegatten zuzuwenden und wenn ihm bei Nutzungsende ein Ausgleichsanspruch nach §§ 951, 812 BGB (wegen ungerechtfertigter Bereicherung nach Rechtsverlust) zusteht.

Voraussetzung ist also, dass der Unternehmerehegatte das Gebäude nicht mit Zuwendungsabsicht, sondern für eigene betriebliche Zwecke errichtet hat. Wer ein Gebäude aus eigenem betrieblichen Interesse errichte - so der BFH -, dem könne eine solche Zuwendungsabsicht nicht unterstellt werden.

Dieser Ersatzanspruch besteht zivilrechtlich, wenn der Unternehmerehegatte den Bau aufgrund eines ihm (vertraglich) eingeräumten Nutzungsrechts errichtet und der Anspruch nicht ausnahmsweise von den Beiden vertraglich ausgeschlossen worden ist. Es könne bei Ehegatten nicht davon ausgegangen werden, dass sie den Anspruch stillschweigend abbedungen hätten.

Damit ist in diesen Fällen nicht - wie früher entschieden - ein entgeltlich erworbenes Nutzungsrecht zu aktivieren, sondern das Gebäude selbst.

Siehe auch H 4.7 - Eigenaufwand ... [1. Spiegelstrich] - EStH.

Fall 3:

Grund und Boden ist je zur Hälfte (Zurechnung) notwendiges Betriebsvermögen des A. und Privatvermögen seiner Ehefrau.

Das Gebäude wird als wesentlicher Bestandteil zivilrechtlich ebenfalls beiden zugerechnet. A. bilanziert die auf ihn entfallende Gebäudehälfte mit den Herstellungskosten.

Hinsichtlich der anderen Hälfte hat *er selbst* auch die Herstellungskosten getragen, also insoweit das wirtschaftliche Eigentum daran (vgl. Fall 2).

Fall 4:

B. ist weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes/Grund und Bodens: beides wird M. zugerechnet.

Die Einkunftsermittlung ist subjektbezogen: es können bei der Gewinnermittlung nur eigene Aufwendungen abgezogen werden, Drittaufwand (von einem *Anderen* als dem Betriebsinhaber geleisteter Aufwand) dagegen grundsätzlich nicht. Das gilt auch für die AfA. (BFH in BStBl.1991 II S. 82 und BMF-Schreiben, vgl. Fall 2; BFH in BStBl. 1996 II S. 192 und 193)¹.

Problematisch ist, ob B. hinsichtlich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes, das im Eigentum von M. steht, eigene Aufwendungen hatte: der Sachverhalt sagt dazu nichts.

(Der BFH-Beschluss vom 23.8.1999 - GrS 5/97 - stellt darüber hinaus auf das *Miteigentum* von Ehegatten ab. Nach dem Sachverhalt liegt *Alleineigentum* der M. vor.)

Grundsätzlich sind alle Grundstücksaufwendungen von M. als Eigentümerin zu leisten, nicht von B. Bei B. lägen hinsichtlich der Grundstückskosten und der AfA keine Betriebsausgaben vor. Soweit M. aber Aufwendungen trägt, die sich aus Verträgen ergeben, die sie im Interesse von B. abgeschlossen hat, kann B. diese Aufwendungen nach der Rechtsprechung zum abgekürzten Vertragsweg² als eigene Aufwendungen behandeln und als Betriebsausgaben absetzen. Das gilt aber nicht z. B. für Schuldzinsen.

Bei M. können die von B. nicht abziehbaren Grundstücksaufwendungen einschließlich der AfA ebenfalls nicht abgezogen werden: Werbungskosten nach § 9 EStG liegen nicht vor, da die Aufwendungen (bei ihr!) nicht der Erzielung von Einnahmen dienen (es liegt kein Mietvertrag vor); vgl. H 4.2 I - Nutzungsrechte/-vorteile - EStH.

¹ Es liegt bei dem Gebäude nicht etwa (wie von der früheren Rechtsprechung [z. B. in BStBl. 1982 II S. 594] entschieden) ein Nutzungsrecht vor, das M. ihrem Ehemann B. unentgeltlich (privat) eingeräumt hätte. Danach hatte B. das Recht eingelegt und konnte es planmäßig wie ein Gebäude abschreiben.

Nach dem BMF-Schreiben [s. Fall 2] waren die nach der Übergangsregelung vom 10.7.1984 (BStBl. 1984 I S. 460) noch aktivierten eingelegten Nutzungsrechte spätestens zum 31.12.1996 erfolgsneutral auszubuchen.

² BFH-Urt. v. 15.1.2008 (Az. IX R 45/07)

Fall 5:

Der Vertrag ist wie unter Fremden abgeschlossen und auch tatsächlich durchgeführt worden: er ist steuerlich anzuerkennen. Bei M. liegen Mieteinnahmen (12.000) nach § 21 EStG vor, die lfd. Grundstücksaufwendungen und die AfA sind bei ihr als Werbungskosten abzugsfähig.

Fall 6:

Obwohl die Mieten auf ein sog. Oder-Konto gehen, über das auch B. verfügen kann, könnte der Mietvertrag wie unter Fremden durchgeführt sein (BVerfG-Beschluss vom 7.11.1995; 2 BvR 802/90: für die Beurteilung *allein* das Konto zugrunde zu legen, ist verfassungswidrig). Dann ist der Mietvertrag steuerlich also anzuerkennen. Also Lösung wie in Fall 5.

Fall 7:

Bei B. ist der anteilige Grund und Boden hälftig notwendiges Betriebsvermögen. Soweit lt. Sachverhalt M. die auf den Laden entfallenden Herstellungskosten getragen hat, liegt Aufwand des B. vor: beide Ehegatten haben das Gebäude errichtet, damit hat B. eigene Aufwendungen in Höhe der halben Herstellungskosten getragen (BFH-Beschluss vom 23.8.1999 - GrS 5/97).

Danach kann ein Miteigentümer, der das gemeinsame Wirtschaftsgut im Rahmen seines Miteigentumsanteils betrieblich nutzt, auch die auf diese Nutzung entfallende AfA in vollem Umfang als Betriebsausgabe abziehen (also nicht nur hinsichtlich seiner Hälfte, die wegen der eigenbetrieblichen Nutzung grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen gehört!). Er hat nämlich insoweit eigene Kosten getragen. Danach steht B. der entsprechende Abzug der AfA nach § 7 IV/V EStG von 20 % der Herstellungskosten des Gebäudes als Betriebsausgabe zu.

Nach dem bei Fall 2 erwähnten BFH-Urteil sollen die Herstellungskosten, die sich auf den Anteil des Nichtunternehmerehegatten beziehen, zur Herstellung eines Gebäudesanteil (materielles Wirtschaftsgut) geführt haben, das dem B. als wirtschaftlichem Eigentümer zugerechnet wird.

Damit sind 20 % des Gebäudes bei ihm zu aktivieren: als sonstiger selbstständiger Gebäudeteil nach R 4.2 III 5 EStR die Hälfte von 10 % (= 10 %), die ihm zivilrechtlich zuzurechnen ist und die andere Hälfte von 20 % (= weitere 10 %), die ihm als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen ist.

Fall 8:

Der Ehemann ist bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Kiosks, C. hat durch den Eigenaufwand bei Zahlung der Herstellungskosten das wirtschaftliche Eigentum an dem Gebäude erlangt, da sie es im eigenen Interesse errichtet und den Ausgleichsanspruch nach §§ 951, 812 BGB hat (vgl. Fall 2).

Bei C. liegen Betriebsausgaben in Höhe von 3.000 vor, soweit es sich um Aufwendungen handelt, die durch die *laufende Nutzung* zu betrieblichen Zwecken veranlasst sind (BFH-Beschluss vom 23.8.1999 - GrS 2/97; allerdings zum Werbungskostenabzug bei § 19 EStG).

Objektbezogene Aufwendungen wären privat veranlasst und damit grundsätzlich nicht abzugsfähig. Sie sind aber abziehbar, wenn sie im Rahmen des abgekürzten Vertragswegs bezahlt worden sind (BMF-Schreiben v. 7.7.2008).

Da die Grundsteuer nicht nach einem Vertrag geschuldet wird, kann sie nicht abzugsfähig sein.

Fall 9:

Das Grundstück wird A. und R. je zur Hälfte zugerechnet (§ 39 I AO).

A. hat Einkünfte aus § 18 EStG.

Bei der Gewinnermittlung sind die auf ihn entfallenden Grundstücksaufwendungen Betriebsausgaben: nach dem BFH-Beschluss vom 23.8.1999 (GrS 5/97) kann ein Miteigentümer, der das gemeinsame Wirtschaftsgut im Rahmen seines Miteigentumsanteils betrieblich nutzt, auch die auf diese Nutzung entfallende AfA in vollem Umfang als Betriebsausgabe abziehen (vgl. Fall 7). Er hat nämlich insoweit eigene Anschaffungskosten getragen.

Wenn A. die laufenden Kosten mindestens zu 15 % getragen hat, sind sie anteilig in voller Höhe betrieblicher Aufwand. Die Zinsen sind nicht nutzungs-, sondern „anschaffungsbezogen“ (grundstücksorientiert). Da A. aber auch die auf R. entfallende Grundstückshälfte als wirtschaftlicher Eigentümer als Betriebsvermögen zu behandeln hat (vgl. Fall 7), sind auch die 15 % der Verbindlichkeit zu passivieren und die Zinsen damit zu 15 % als Betriebsausgabe abzuziehen.

Betriebsausgabenabzug:

| | |
|---------------------------------------|--------------|
| Abschreibung 10.000, 15 % notw. BV, ½ | 750 |
| Abschreibung 10.000, 15 %, ½ | 750 |
| lfd. Kosten 12.000, 15 % | 1.800 |
| Zinsen 15.000, 15 % | <u>2.250</u> |
| Betriebsausgaben bei A.: | <u>5.550</u> |

R. hat Einkünfte aus § 19 EStG, ermittelt hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers also Werbungskosten nach § 9 EStG.

Wenn die Voraussetzungen nach §§ 9 V, 4 V 6a EStG vorliegen (und R. die Anschaffungskosten und laufenden Grundstückskosten mindestens zu 15 % getragen hat; BFH in BStBl. 1988 II S. 764 und Beschluss vom 23.8.1999 - GrS 1/97 -), kann sie die auf dieses Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen in derselben Höhe wie A. berücksichtigen.