

Skript

Bilanzsteuerrecht

Teil D

Grundstücke und Grundstücksteile als Betriebsvermögen

Inhaltsverzeichnis:

Grundstücke und Grundstücksteile als Betriebsvermögen	1
1. Allgemeine Ausführungen	1
2. Grund und Boden mit aufstehendem Gebäude	1
2.1 Anzahl der VG / WG eines bebauten Grundstücks	1
2.2 Grundstücke bei unterschiedlicher Nutzung	2
2.3 „Gebäudeteile“ im Handelsrecht.....	3
2.4 Selbstständige Gebäudeteile im Steuerrecht (analog Handelsrecht)	3
2.5 Sonstige selbstständige Gebäudeteile entsprechend der Nutzung	4
3. Zuordnung zum Kaufmannsvermögen / Betriebsvermögen	4
3.1 Notwendiges Betriebsvermögen	4
3.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen	4
3.3 Notwendiges Privatvermögen	5
3.4 Besonderheiten im Zusammenhang mit der Entnahme von Grund/Boden	5
4. Nutzungsänderungen bei Gebäuden und Gebäudeteilen	5
5. Abschreibungen / AfA bei Gebäudeteilen.....	6
6. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bei Grundstücken	6
7. Andere selbstständige Gebäudeteile	6
7.1 Betriebsvorrichtungen (R 4.2 Abs. 3 Nr. 1 EStR)	6
7.2 Besonderheiten bei einer Photovoltaikanlage	7
7.2.1 Vorsteuerabzug bei Gebäudenutzung für Photovoltaikanlagen.....	8
7.2.2 Anschaffung/Herstellung eines ansonsten nichtunternehmerisch verwendeten Gebäudes	8
7.2.3 Dachsanierung im Zusammenhang mit dem Einbau einer PV-Anlage.....	9
7.3 Scheinbestandteile (R 4.2 Abs. 3 Nr. 2 EStR)	9
7.4 Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen etc. (R 4.2 Abs. 3 Nr. 3 EStR)	10
7.5 Mietereinbauten (R 4.2 Abs. 3 Nr. 4 EStR).....	10
7.6 Schaubild Mietereinbauten.....	11
8. Erbbaurecht.....	12
8.1 Begriff.....	12
8.2 Bilanzierung des Erbbaurechts	12
8.3 Erbbauzinsen	13
8.4 Übernahme von Erschließungsbeiträgen.....	13
8.5 Errichtung eines Bauwerks auf dem unbebauten Grundstück.....	13
9. Zusammenfassende Übersicht: Behandlung von Grundstücksteilen	14

Arbeitsfälle zum Thema Grundstücke u. Grundstücksteile als Betriebsvermögen.....	16
Fall 1.....	16
Fall 2.....	16
Fall 3.....	16
Fall 4.....	16
Fall 5.....	16
Fall 6.....	17
Fall 7.....	17
Fall 8.....	17
Fall 9.....	17
Fall 10.....	17
Fall 11.....	18
Fall 12.....	18
Fall 13.....	19
Fall 14.....	19
Fall 15.....	19
Fall 16.....	20
Fall 17.....	21
Arbeitsfälle zum Thema Mieterein- und -umbauten	22
Fall 18.....	22
Fall 19.....	22
Fall 20.....	22
Fall 21.....	22
Fall 22.....	23
Fall 23.....	23
Lösungen zu den Arbeitsfällen zum Thema Grundstücke u. Grundstücksteile als Betriebsvermögen.....	24
Fall 1.....	24
Fall 2.....	24
Fall 3.....	24
Fall 4.....	24
Fall 5.....	24
Fall 6.....	25
Fall 7.....	25
Fall 8.....	26
Fall 9.....	26

Fall 10.....	27
Fall 11.....	27
Fall 12.....	29
Fall 13.....	29
Fall 14.....	31
Fall 15.....	31
Fall 16.....	31
Fall 17.....	34
Lösungen zu den Arbeitsfällen zum Thema Mieterein- und -umbauten	35
Fall 18.....	35
Fall 19.....	35
Fall 20.....	35
Fall 21.....	35
Fall 22.....	35
Fall 23.....	36
Examensfälle.....	37
Fall 1.....	37
Fall 2.....	38
Fall 3.....	39
Fall 4.....	40
Lösungen zu den Examensfällen.....	41
Fall 1.....	41
Fall 2.....	42
Fall 3.....	43
Fall 4.....	45

Grundstücke und Grundstücksteile als Betriebsvermögen

1. Allgemeine Ausführungen

Im Folgenden wird die Zuordnung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Betriebs- oder Privatvermögen behandelt. 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 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR) und ist damit (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 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

2.1 Anzahl der VG / WG eines bebauten Grundstücks

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:



Handelsrecht:

grundsätzlich
ein Vermögens-
gegenstand

Steuerrecht:

1. Wirtschaftsgut
Gebäude
2. Wirtschaftsgut
Grund/Boden

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 Ggf. auch anteilig (s.u.; H 4.2 Abs. 7 „Anteilige Zugehörigkeit“ EStH).

Die steuerliche Definition des Gebäudesbegriffs ergibt sich aus dem BMF-Erlass vom 15.03.2006². 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.

Beispiele:



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.).



Ein Restaurantbau auf einem am Ufer dauerhaft fest vertäuten schwimmenden Ponton ist kein Gebäude: der Bau erfüllt fast alle Voraussetzungen dafür, ist aber mit dem Grund und Boden nicht fest verbunden.

Er ist eine Betriebsvorrichtung (s. u.).

Da ein Gebäude abnutzbar und deshalb grundsätzlich mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen zu bewerten ist (vgl. § 253 Abs. 1 S. 1 und Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG), der Grund und Boden aber nicht und bei ihm die Berücksichtigung planmäßiger Abschreibungen entfällt (vgl. z. B. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), ergeben sich nicht nur steuerlich, sondern auch handelsrechtlich zwei Wertansätze.

2.2 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.

² BStBl. 2006 I S. 314

2.3 „Gebäudeteile“ im Handelsrecht



Das IDW (IDW RH HFA 1.016) will als handelsrechtliches Bilanzierungswahlrecht dem Komponentenansatz folgen und sieht darin keinen Verstoß gegen den Einzelbewertungsgrundsatz (NWB Kommentar Hoffmann / Lüdenbach zu §§ 252 Rz. 31, 246 Rz. 43 ff.). Die dahinter stehende Intention besteht in der Ergebnisglättung als Ersatz für die weitgehend seit BilMoG nicht mehr zulässige Aufwandsrückstellung (NWB Kommentar Hoffmann / Lüdenbach zu § 249 Rz. 151). Auch das Kriterium des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs soll dem IDW zufolge durch die Separierung der Abschreibungsverläufe nicht berührt sein.

Folgt man der rechtlichen Möglichkeit der Anwendung unterschiedlicher Abschreibungsverläufe gemäß technischer und wirtschaftlicher Abnutzung, stellt sich die Frage nach der Bestimmung dieser „parts“ als Ausgangsgröße der Abschreibungsbemessung.

Im Bereich der Gebäude ähnelt der Komponentenansatz den steuerlichen Aufteilungskategorien, die auch in der handelsrechtlichen Praxis vielfach Anwendung finden (Beck'scher Bilanzkommentar zu § 247 HGB Rz. 450 ff). Auf der einen Seite stehen danach die selbständigen Gebäudebestandteile wie Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile, Ladeneinbauten, Mietereinbauten und sonstige selbständige Gebäudebestandteile. Diese Kategorisierung erfüllt die Voraussetzungen der IDW Stellungnahme, die an die Bildung von Komponenten zu stellen sind.

Auf der anderen Seite sind dann handelsrechtlich auch unselbständige Gebäudeteile deren Nutzungsdauer unter der des „Gebäudes“ liegt gesondert zu bewerten und abzuschreiben.

Das Gebäude als bislang einheitlich abzuschreibender Vermögensgegenstand wäre dann über die „selbständigen“ Gebäudeteile hinaus noch aufzuteilen in:

- | | |
|--------------------------|---|
| ○ Tragwerk: | Fundament, Decken, Mauern, Stützen |
| ○ Gebäudehülle: | Dach, Fassade, Fenster, Eingänge |
| ○ Technische Ausrüstung: | Heizung, Kühlung, Lüftung, Sanitär, Elektro, Aufzüge etc. |
| ○ Innenausbau: | Trockenbau, Fußböden etc. |

2.4 Selbstständige Gebäudeteile im Steuerrecht (analog Handelsrecht)

Die Gebäudeteile, die als selbstständige Wirtschaftsgüter in Betracht kommen, sind in R 4.2 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 EStR aufgezählt:

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



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

Weitere Ausführungen unter Pkt. 9.

2.5 Sonstige selbstständige Gebäudeteile entsprechend der Nutzung

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 Abs. 3 Nr. 5 i.V.m. Abs. 4 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 Abs. 6 EStR). Nur bei einem unangemessenen Ergebnis kann nach anderen Kriterien (z. B. nach umbautem Raum) aufgeteilt werden.

3. Zuordnung zum Kaufmannsvermögen / Betriebsvermögen

3.1 Notwendiges Betriebsvermögen

Dazu gehören ab dem Zeitpunkt der endgültigen Funktionszuweisung (H 4.2 Abs. 7 „Zeitpunkt...“ EStH) die Gebäude- (und Grund und Boden-)teile, die ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblichen Zwecken dienen (vgl. dazu R 4.2 Abs. 7 EStR), also z. B. ggfls. auch ein häusliches Arbeitszimmer des Betriebsinhabers, selbst wenn die Betriebsausgaben (!) nach §4 Abs. 5 Nr. 6b EStG nicht abziehbar sind.

Allerdings sieht § 8 EStDV, R 4.2 Abs. 8 EStR 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 Abs. 8 „Einlage“ EStH).

3.2 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 Abs. 9 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 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 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 Abs. 9 „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 Abs. 10 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.

3.3 Notwendiges Privatvermögen

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

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

3.4 Besonderheiten im Zusammenhang mit der Entnahme von Grund/Boden

Wird Grund und Boden der bereits im Veranlagungszeitraum 1986 zum Betriebsvermögen gehört hat (Einzelunternehmen oder Sonderbetriebsvermögen), dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige auf diesem Grundstück seine für eigene Wohnzwecke genutzte Wohnung (oder Einfamilienhaus) errichtet bleibt der Entnahmegewinn außer Ansatz. Innerhalb der Bilanz unter Berücksichtigung der Entnahmevorschrift § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG wird eine stille Reserve ggf. aufgedeckt die außerhalb der Bilanz vom steuerlichen Gewinn wieder abzuziehen ist (§§ 15 Abs. 1 S. 3, 18 Abs. 4 S. 1 EStG i.V.m. § 13 Abs. 5 EStG).

Bis einschließlich 1986 musste der Grund und Boden bei Bebauung mit einem privat genutzten Gebäude nicht zwingend entnommen werden. Es gab die Möglichkeit der Nutzungswertbesteuerung, d.h. der Versteuerung eines fiktiven Ertrags betreffend der privaten Nutzung.

Zu beachten ist ein 1989 ergangenes BMF Schreiben in dem die „steuerfreie“ Fläche des zu entnehmenden Grund und Bodens festgelegt wurde. Nach Auffassung der Verwaltung können ca. 1.000 qm zzgl. Wege und Auffahrten steuerfrei entnommen werden.

4. 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 Abs. 1 S. 2 EStG für ein privates Veräußerungsgeschäft als Anschaffungen gelten) oder
- Einlagen (die innerhalb von 10 Jahren nach Anschaffung als private Veräußerungen gelten; § 23 Abs. 1 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 IIS. 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 Standpunkt³, 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).

³ H 4.2 Abs. 6 „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.

5. Abschreibungen / 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.

Handelsrechtlich erfolgt die Abschreibung immer über die Nutzungsdauer, bzw. die Restnutzungsdauer.

6. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bei Grundstücken

Entgelte aus Grundstücken und Grundstücksteilen, die zum (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen gehören, sind als betriebliche Erträge zu erfassen (§ 21 Abs. 3 EStG).

Entsprechend sind Aufwendungen für solche Grundstücke und Grundstücksteile vorbehaltlich des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG (häusliches Arbeitszimmer) als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen.

Sie sind wegen ihrer betrieblichen Verursachung nach R 4.7 Abs. 2 S. 4 EStR selbst dann abzuziehen, wenn ein Grundstücksteil wegen seines untergeordneten Wertes nicht als Betriebsvermögen ausgewiesen worden ist.

7. Andere selbstständige Gebäudeteile

7.1 Betriebsvorrichtungen (R 4.2 Abs. 3 Nr. 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 Abs. 2 Nr. 2 BewG). Danach sind nur solche Vorrichtungen Betriebsvorrichtungen, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird.

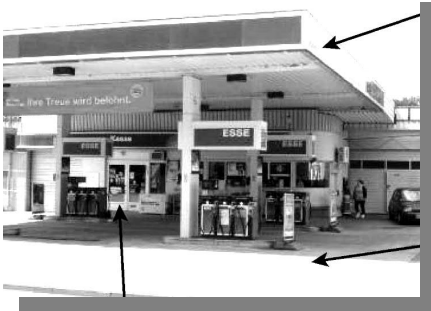
Vgl. zur Abgrenzung vom Gebäude gleich lautende Ländererlasse („Abgrenzungserlass“ zu § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG vom 15.03.2006⁴, Beck'sche Steuererlasse 200 zu § 68/1; siehe H 7.1 „Betriebsvorrichtungen“ EStH).

Wenn ein Grundstücksteil eine Doppelfunktion hat (z. B. eine tragende Wand eines Gebäudes, die gleichzeitig Unterbau einer Krananlage ist), hat die Zuordnung zum Gebäude Vorrang (Tzn. 2.7, 3.1 ff. a.a.O. und Anlage, Beispiele 6 bis 8).

Da Betriebsvorrichtungen unabhängig von ihren technischen Eigenschaften in jedem Fall als bewegliche Wirtschaftsgüter gelten (R 7.1 Abs. 3 EStR), ist in diesen Fällen z. B. auch die AfA-Berechnung ggfls. bis VZ 2010 degressiv nach § 7 Abs. 2 EStG oder die Anwendung von § 7g EStG zulässig.

⁴ BStBl. 2006 I S. 314

Beispiele:



Tankstellendach: gewährt Menschen wegen seiner geringen Größe (nicht über 400 m²) keinen Schutz vor Witterungseinflüssen, dient unmittelbar dem Treibstoffverkauf: Betriebsvorrichtung

Hofbefestigung mit Ölsperrschicht: dient unmittelbar dem Treibstoffverkauf: Betriebsvorrichtung

Verkaufsraum: erfüllt alle 5 Gebäudemerkmale, ist Gebäude



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.

7.2 Besonderheiten bei einer Photovoltaikanlage

Ertragsteuerlich handelt es sich um eine Betriebsvorrichtung, bzw. um ein bewegliches Wirtschaftsgut und dies unabhängig ob es sogenannte „Auf-Dach-Anlagen“ oder in den Dachziegeln integrierte Anlagen sind (OFD Niedersachsen, Verfügung v. 17.09.2010). Hierbei ist ggf. der Anteil des Photovoltaikmoduls bei der dachintegrierten Anlage zu schätzen (im Verhältnis zu einer „normalen“ Dacheindeckung). Die Nutzungsdauer der Photovoltaikanlage beträgt 20 Jahre.

7.2.1 Vorsteuerabzug bei Gebäudenutzung für Photovoltaikanlagen

Der Betrieb von Photovoltaikanlagen zur Erzeugung von Strom und dessen entgeltliche Einspeisung in das Netz ist – unabhängig vom Umfang – eine unternehmerische Betätigung i. S. des § 2 UStG und führt (vorbehaltlich des § 19 UStG) zu umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen.

Damit ist klar, dass Leistungsbezüge, die unmittelbar mit dem Erwerb, der Installation und dem Betrieb der Anlagen zusammenhängen, zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigten. Unklar war bisher, inwieweit Vorsteuern abziehbar sind, die aus der Herrichtung von Gebäuden für das Anbringen der Anlagen auf ihren Dächern erwachsen.

Der BFH hat sich dazu grds. zur Rechtslage vor Einführung des Vorsteuerabzugsverbots für nicht unternehmerisch genutzte Gebäudeteile in § 15 Abs. 1b UStG in mehreren Streitfällen geäußert, in denen die Anlagen als Auf-Dach-Konstruktionen ohne Beeinträchtigung der Dachhaut errichtet worden sind.

Hierzu führt die Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 07.08.2012 unter anderem wie folgt aus (Beck'sche Steuererlasse 500 zu § 15/23):

7.2.2 Anschaffung/Herstellung eines ansonsten nichtunternehmerisch verwendeten Gebäudes

Das Betreiben einer PV-Anlage auf dem Dach eines ansonsten nichtunternehmerisch verwendeten Gebäudes führt dem Grunde nach zu einer unternehmerischen Mitbenutzung des Gebäudes. Es liegt damit eine teilunternehmerische Verwendung i.S.d. BMF-Schreibens vom 2.1.2012, BStBl 2012 I S. 60 vor.

Beträgt die unternehmerische Verwendung des Gebäudes mindestens 10% (unternehmerische Mindestnutzung, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG), kann das Gebäude bzw. der entsprechende Gebäudeanteil dem Unternehmen zugeordnet werden. Wird das Gebäude teilweise nichtwirtschaftlich i.e.S. genutzt, besteht insoweit ein generelles Zuordnungsverbot. Besteht die nichtunternehmerische Nutzung in einer unternehmensfremden Verwendung, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht (vgl. BMF-Schreiben vom 2.1.2012, a.a.O.); allerdings ist der Abzug der Vorsteuer aus dem unternehmensfremd genutzten Gebäudeteil ausgeschlossen (§ 15 Abs. 1b i.V.m. § 27 Abs. 16 UStG). Zur steuerlichen Beurteilung von teilunternehmerisch genutzten Gebäuden, die noch nicht von § 15 Abs. 1b UStG erfasst werden, vgl. Tz. 4. Bei der Ermittlung, welcher Gebäudeanteil bei einer teilunternehmerischen Verwendung dem Unternehmen zugeordnet werden kann, ist auf die Verwendung des gesamten Gebäudes abzustellen. Diese umfasst nicht nur die innere Nutzfläche des Gebäudes. Vielmehr muss die unternehmerische Nutzung des Daches (Dach als Halterung für die PV-Anlage) mitberücksichtigt werden.

Zur Abgrenzung des unternehmerischen Verwendungsanteils von dem nichtunternehmerischen Verwendungsanteil des Gebäudes wendet der BFH die Grundsätze der Vorsteueraufteilung des § 15 Abs. 4 UStG analog an. Der Anteil der unternehmerischen Nutzung ist nicht nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu berechnen, da die Nutzflächen innerhalb des Gebäudes nicht mit den Nutzflächen des Daches vergleichbar sind. Vielmehr stellt der Umsatzschlüssel einen sachgerechten Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG dar. Der Umsatzschlüssel stellt auf das Verhältnis der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich der Dachfläche zur Summe der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich des Gebäudes und der Dachfläche ab.

Bei der Ermittlung des Umsatzschlüssels kann nicht auf die erzielten Umsätze für die Einspeisung des Stroms durch die PV-Anlage abgestellt werden. Denn damit würde kein adäquater Aufteilungsmaßstab gewählt werden.

Zunächst hat der Unternehmer den Aufteilungsmaßstab zu ermitteln. Es bestehen keine Bedenken, diesem Aufteilungsmaßstab zu folgen, sofern kein offensichtliches Missverhältnis zwischen den (fiktiven) Umsätzen

für die Vermietung des gesamten Gebäudes und den (fiktiven) Umsätzen für die Vermietung der Dachflächen besteht.

Soweit der Unternehmer das Gebäude zulässigerweise seinem Unternehmen zugeordnet hat, kann er die Vorsteuer aus den Herstellungskosten des Gebäudes incl. Dach grundsätzlich entsprechend dem ermittelten Aufteilungsschlüssel abziehen.

Für die Ermittlung der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich der Dachfläche können Anhaltspunkt aus dem Internet entnommen werden. Die Bandbreite liegt zwischen 2 € bis 4 € pro m² mit Modulen überdeckter Dachfläche im Jahr bzw. zwischen 20 € bis 30 € je installiertem kWp im Jahr.

Ein Mietzins am oberen Rand der Richtwerte ist nur bei optimalen Bedingungen erreichbar (Südausrichtung, Dachneigung 20° bis 30°, keine Verschattung, geringer Abstand zum Einspeisepunkt des Netzbetreibers).

Ein Ansatz von 3 € pro m² mit Modulen überdeckter Dachfläche kann in der Regel ohne weitere Prüfung übernommen werden. Sollte der Unternehmer einen höheren Ansatz begehren, trägt er hierfür die Feststellungslast.

7.2.3 Dachsanierung im Zusammenhang mit dem Einbau einer PV-Anlage

Bei Dachsanierungsleistungen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen, die das gesamte Gebäude betreffen (A 15.17 Abs. 5 Satz 4 UStAE). Bei Dachsanierungsleistungen im Zusammenhang mit dem Einbau einer PV-Anlage ist daher entsprechend den Ausführungen in Tz. 1 für den Vorsteuerabzug auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen. Auf die Grundsätze zur Ermittlung des zutreffenden Umsatzschlüssels in Tz. 1 wird verwiesen. Im prozentualen Verhältnis der unternehmerischen Dachnutzung ist in diesen Fällen ein Vorsteuerabzug möglich.

Nimmt der Unternehmer allein aus statischen Gründen für die PV-Anlage erforderliche Verstärkungen des Dachstuhls vor (vgl. Urteil des FG Nürnberg vom 19.5.2009, Az. 2 K 1204/2008), besteht kein Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Baumaßnahmen mit dem Gebäude selbst. Vielmehr ist ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der Erzeugung und dem Verkauf des Stroms gegeben. Insoweit ist ein voller Vorsteuerabzug aus diesen Baumaßnahmen möglich.

7.3 Scheinbestandteile (R 4.2 Abs. 3 Nr. 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 Abs. 2 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 Abs. 2, 4 EStR).

7.4 Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen etc. (R 4.2 Abs. 3 Nr. 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 Abs. 6 EStR). Als Gebäudeteile werden sie deshalb z. B. nicht bis VZ 2010 nach § 7 Abs. 2 EStG, sondern im Regelfall nach §§ 7 Abs. 5a, 7 Abs. 4 S. 2 EStG (nach ihrer Nutzungsdauer) abgeschrieben.



7.5 Mietereinbauten (R 4.2 Abs. 3 Nr. 4 EStR)

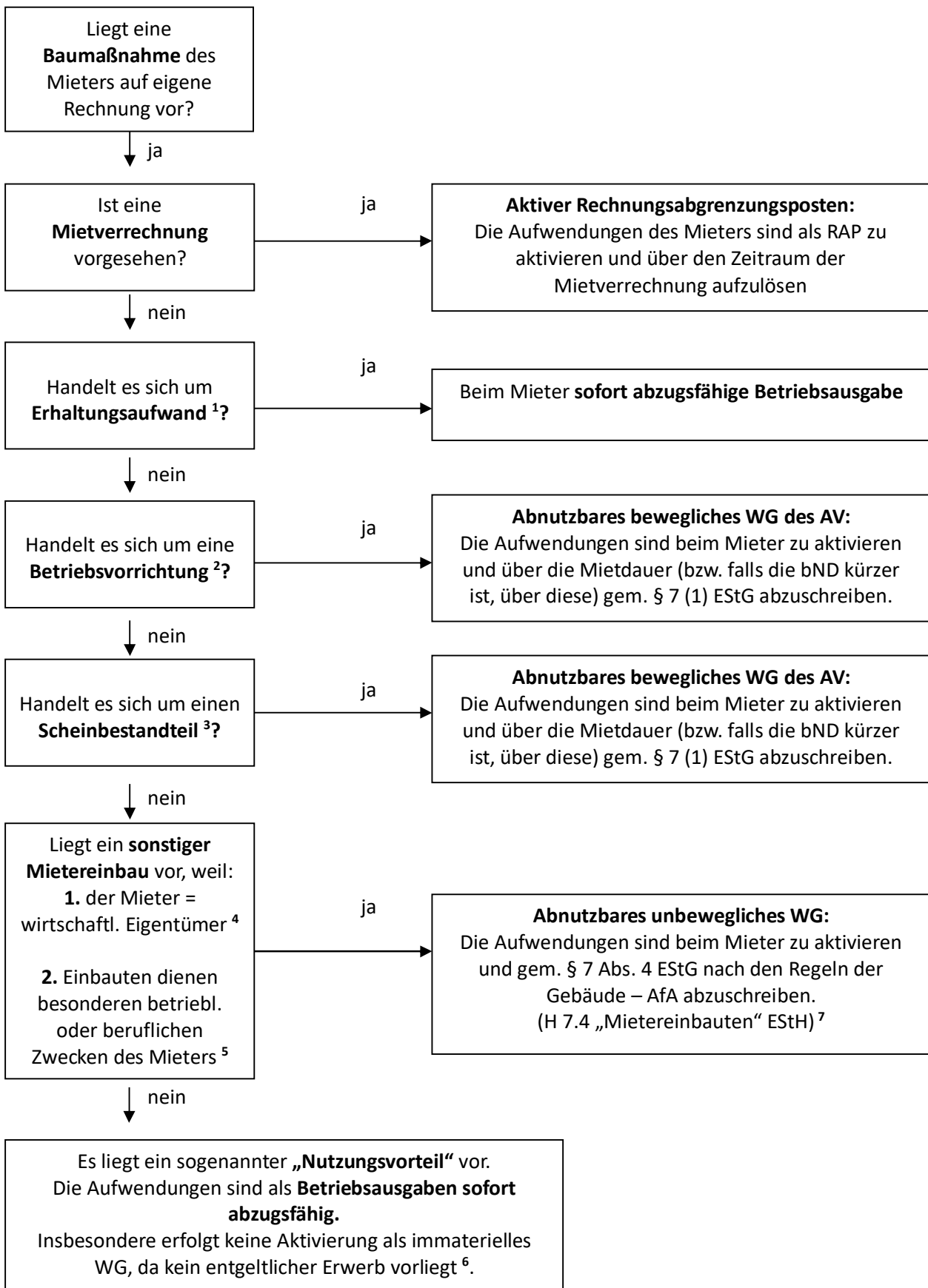
Mietereinbauten liegen vor, wenn ein Mieter oder Pächter eines Grundstücks für seine eigenen Zwecke Einbauten vornimmt. Dazu zählen einerseits Außenanlagen, Hofbefestigungen, Zufahrten usw..

Diese Einbauten stellen abnutzbare unbewegliche 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, Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 7/1.

Da der Erlass auf dem wirtschaftlichen Eigentum basiert sind entsprechende Auswirkungen auch im Handelsrecht anzuwenden (Beck'scher Bilanzkommentar zu § 253 Rz. 428 ff).

7.6 Schaubild Mietereinbauten



Erläuterungen zu den Textziffern:

- ¹ Gemeint ist die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen; Erweiterungen oder Anlagen, vgl. R 21.1 EStR und BMF Schreiben vom 18.07.2003 BStBl. I 2003 S. 386, zu anschaffungsnahen Herstellungskosten.
- ² Vgl. R 4.2 Abs. 3 EStR, § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG.
Zum Begriff der Betriebsvorrichtung:
 - BFH vom 11.12.1991, BStBl. 1992 S. 278 und
 - „ABC der Abgrenzung zwischen Betriebsvorrichtungen und Betriebsgrundstücken“ in: Beck'sche Textausgaben Steuererlasse 200 § 68/1.Danach muss die Anlage in einer besonderen und unmittelbaren Beziehung zum gegenwärtig im Gebäude ausgeübten Betrieb stehen, d.h. ihr muss in Bezug auf die Ausübung des Gewerbebetriebes eine ähnliche Funktion wie einer Maschine zukommen.
- ³ Scheinbestandteil bedeutet, dass Sachen nur zu einem vorübergehenden Zweck in das Gebäude eingefügt werden. Dies ist beispielsweise anzunehmen, wenn die ND der Sachen länger als die voraussichtliche Mietdauer ist. (Vgl. darüber hinaus R 4.2 Abs. 4 EStR).
- ⁴ Der Mieter wird wirtschaftlicher Eigentümer, wenn die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden oder, wenn der Mieter nach Ablauf des Mietvertrags vom Gebäudeeigentümer eine Entschädigung verlangen kann. (Vgl. Tz. 6 des BMF-Schreibens vom 15.01.1976).
- ⁵ Die Aufwendungen dienen unmittelbar den betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters, wenn sie eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb aufweisen, der Zusammenhang mit dem Gebäude also zurücktritt, z.B. Entfernung von Zwischenwänden für ein Großraumbüro (vgl. Tz. 7 des BMF-Schreibens).
- ⁶ Hinweis auf § 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 und 2 EStG. Eine Aktivierung im Handelsrecht wird regelmäßig nicht möglich sein, da der Vorteil nicht einzeln bewertbar ist.
- ⁷ 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, H 7.4 „Mietereinbauten“ EStH.

8. Erbbaurecht



8.1 Begriff

Das Erbbaurecht ist das ein Grundstück belastende vererbliche und veräußerliche Recht, auf oder unter der Oberfläche des fremden Grundstücks ein Bauwerk zu haben (§ 1 Abs. 1 ErbbauRVO). Das Erbbaurecht hat also den Zweck, dem Erbbauberechtigten die Nutzung des Grundstückes zu überlassen und es ihm zu ermöglichen, darauf ein Gebäude zu bauen.

8.2 Bilanzierung des Erbbaurechts

Das Erbbaurecht selbst ist wie ein verdinglichtes Pachtverhältnis anzusehen und stellt damit ein schwebendes Geschäft dar, welches nicht bilanziert werden kann. Beim Grundstückseigentümer wird daher gar nichts gebucht.

Das Erbbaurecht selbst ist auch für den Erbbauberechtigten ein schwebendes Geschäft. Es stellt jedoch bei diesem ein grundstücksgleiches Recht dar (kein immaterielles Wirtschaftsgut, H 5.5 „Erbbaurecht“ EStH), welches mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren ist. Dazu gehören gem. H 6.2 „Erbbaurecht“ EStH:

- einmalige Aufwendungen wie Grunderwerbsteuer, Maklerprovision, Notar- und Gerichtsgebühren, **nicht:** vorausgezahlte oder in einem Einmalbetrag gezahlte Erbbauzinsen
- Beim Erwerb eines "bebauten" Erbbaurechts entfallen die gesamten Anschaffungskosten auf das Gebäude, wenn der Erwerber dem bisherigen Erbbauberechtigten nachweislich ein Entgelt nur für den Gebäudeanteil gezahlt hat, während er gegenüber dem Erbbauverpflichteten (Grundstückseigentümer) nur zur Zahlung des laufenden Erbbauzinses verpflichtet ist.

Das Erbbaurecht ist linear gem. § 7 Abs. 1 S. 1 EStG über die Laufzeit des Erbbaurechts abzuschreiben.

8.3 Erbbauzinsen

Die jährlichen Erbbauzinsen stellen Mietaufwand beim Erbbauberechtigten und Mietertrag beim Grundstückseigentümer dar. Für im Voraus gezahlte Erbbauzinsen ist ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden gem. H 5.6 EStH.

8.4 Übernahme von Erschließungsbeiträgen

Die Übernahme der Erschließungsbeiträge durch den Erbbauberechtigten stellen keine Herstellungskosten des errichteten Gebäudes gem. H 6.4 „Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere Beiträge“ EStH dar. Für diese ist gem. H 5.6 „ bestimmte Zeit“ EStH ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der auf die Laufzeit des Erbbaurechts verteilt aufzulösen ist.

8.5 Errichtung eines Bauwerks auf dem unbebauten Grundstück

Hat der Erbbauberechtigte das Bauwerk errichtet, so ist er zivilrechtlicher Eigentümer des Bauwerks gem. § 12 ErbbauRVO. Dieses Bauwerk ist als Gebäude zu aktivieren und abzuschreiben.

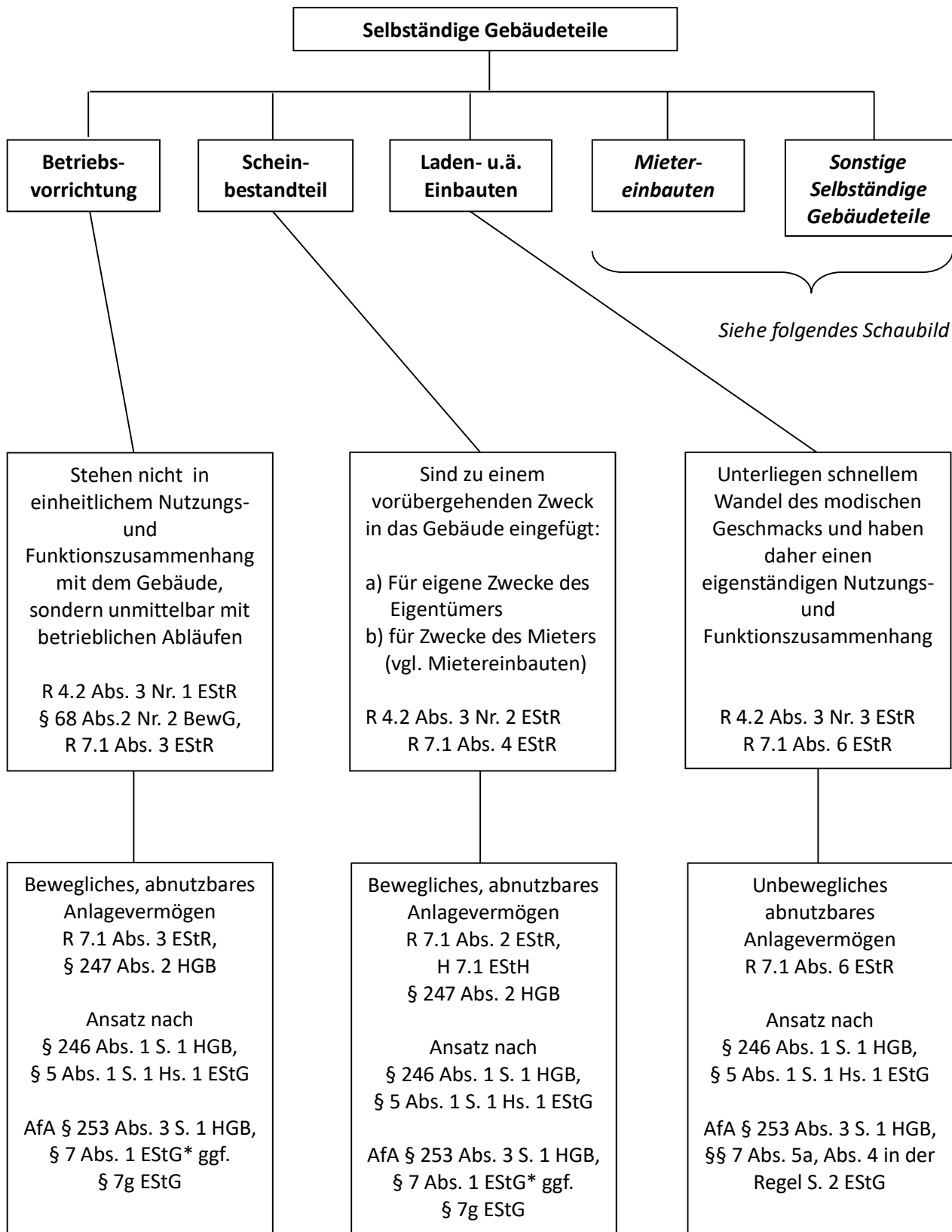
Beim Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf geht das von dem Erbbauberechtigten auf dem Erbbaugrundstück errichtete Bauwerk gemäß § 12 Abs. 3 ErbbauRVO in das Eigentum des Grundstückseigentümers über.

Der Grundstückseigentümer hat erst im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs das Bauwerk zu aktivieren. Als Anschaffungskosten gilt die vom Erbbauberechtigten für das Bauwerk geleistete Entschädigung.

Im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs auf den Grundstückseigentümer muss im Gegenzug der Erbbauberechtigte den Entschädigungsanspruch als Forderung aktivieren. Damit kommt es je nach Restbuchwert des Gebäudes und Höhe der Entschädigung zu einem Veräußerungsgewinn oder Verlust.

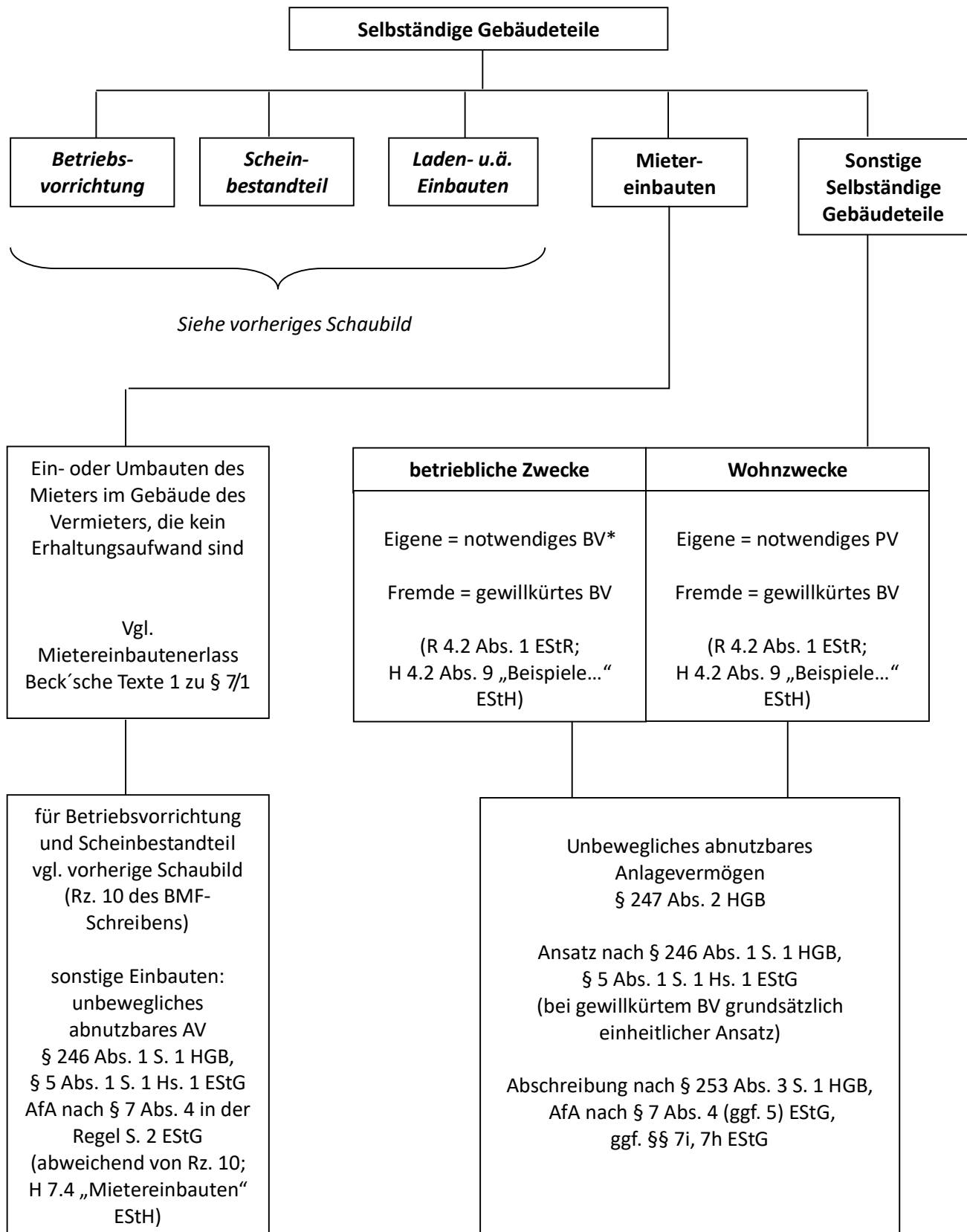
	Erbbauberechtigter	Grundstückseigentümer
Erbbaurecht	Aktivierung mit den Anschaffungskosten Abschreibung gem. § 7 Abs. 1 EStG über die Laufzeit des Erbbaurechts	keine Auswirkung
Erbbauzins	Betriebsausgabe, falls Vorauszahlung geleistet insoweit RAP	Betriebseinnahme, falls Vorauszahlung geleistet RAP
Erschließungskosten	ARAP	
Gebäude	Aktivierung mit den Herstellungskosten Abschreibung gem. § 7 Abs. 4 EStG	
Erlöschen	Ertrag/ Aufwand in Höhe von Entschädigung ./.Restbuchwert	Aktivierung Gebäude mit Anschaffungskosten = Entschädigung

9. Zusammenfassende Übersicht: Behandlung von Grundstücksteilen



*bis VZ 2010, bzw. im Handelsrecht auch eine degressive Abschreibung möglich.

Zusammenfassende Übersicht: Behandlung von Grundstücksteilen (II)



*soweit nicht § 8 EStDV, R 4.2 Abs. 8 EStR angewandt werden kann.

Arbeitsfälle zum Thema Grundstücke u. 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 $\frac{1}{6}$ 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

Der Teilwert entspricht dem gemeinen Wert. Ein Wertanstieg betrifft Grund/Boden und Gebäude prozentual gleichmäßig.

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 Paolo Pizza (PP) ist Inhaber eines als Einzelunternehmen betriebenen Restaurants.

Außerdem ist er als Kommanditist an der Tiefkühl-Pizza-Produktions KG mit einer Einlage von 30.000 € beteiligt.

PP 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 Paolo Pizza
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 Paolo Pizza
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 PP für die Gaststätteneinbauten aufgewendet hat. Die Nutzflächen aller Etagen sind gleich groß.

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:	250 m ²
	<hr/>
	1.200 m ²

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)

	des Grund und Bodens	der Halle
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 fremd betrieblich 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€.

Fall 17

Untersuchen Sie in den folgenden Fällen, wie die Sachverhalte nach R 4.2 Abs. 3 EStR zu beurteilen sind.

Fall	Wirtschaftsgut	Gebäude (bestandteil)	Außenanlage	Betriebsvor- richtung	Selbständiger Gebäudeteil	Fundstelle
1.	Heizöltanks für eine (Gebäude-)Heizungsanlage					
2.	Heizöltanks bei einem Brennstoffhändler					
3.	Solaranlage zur Warmwasserbereitung im Haus					
4.	Sanitäre Anlagen in einem Handwerksbetrieb					
5.	Duschen in einer Badeanstalt					
6.	Schwimmbecken in einem Hotel					
7.	Schwimmbecken in einem Freibad					
8.	Baustellencontainer für wechselnde Einsatzstellen					
9.	Verkaufscontainer, der fest mit dem Grund und Boden verbunden ist (z.B. Imbissbude)					
10.	Hochregallager, manuell gesteuert					
11.	Hofbefestigung eines Handelsbetriebs, die auch mit schweren Lkw's befahrbar ist					
12.	Umzäunung bei einem Betriebsgrundstück					
13.	Spezialfußboden, z.B. Spezialauflage in Tennishallen					
14.	Ladenräume in einem Mietwohngrundstück					
15.	Teststrecke eines Automobilherstellers					
16.	Hochregallager, vollautomatische Steuerung					
17.	Alarmanlagen, bei Spielhallen zur Sicherung des Raumes					
18.	„Unterstehhäuschen“ auf Golfplätzen					

Arbeitsfälle zum Thema Mieterein- und -umbauten

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

Fall 18

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 19

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 20

Wie Fall 19, 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 21

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 22

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 23

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.

Lösungen zu den Arbeitsfällen zum Thema Grundstücke u. Grundstücksteile als Betriebsvermögen

Fall 1

Ist wegen geplanter betrieblicher Nutzung notwendiges Betriebsvermögen und wegen des Verwendungszwecks Anlagevermögen nach § 247 Abs. 2 HGB. Ansatz nach §§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB, 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG. Der Grund und Boden ist nicht abnutzbar, also Bewertung nach § 253 Abs. 1 S. 1 und Abs. 3 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB. Das Gebäude ist abnutzbar, Ansatz nach §§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB, 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, Bewertung also nach § 253 Abs. 1 S. 1 und Abs. 3 HGB, bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) abzüglich planmäßiger Abschreibung. Also ist dafür eine Aufteilung der Anschaffungskosten erforderlich.

Die Aufteilung von Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks erfolgt nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwert (H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH).

Fall 2

Notwendiges Betriebsvermögen. Wegen der Veräußerungsabsicht Umlaufvermögen (Umkehrschluss aus § 247 Abs. 2 HGB). Ansatz nach §§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB, 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG. Bewertung grundsätzlich mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (keine Berücksichtigung planmäßiger Abschreibungen) nach § 253 Abs. 1 S. 1 und Abs. 4 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 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 Abs. 1 EStR)⁵.

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

Fall 4

Wegen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs ein Wirtschaftsgut. Grund und Boden wie Gebäude (einheitliche Beurteilung) notwendiges Betriebsvermögen (R 4.2 Abs. 7 EStR).

Wiederum Aufteilung des Kaufpreises erforderlich.

Fall 5

Es liegen zwei Wirtschaftsgüter „Sonstige selbstständige Gebäudeteile“ vor (R 4.2 Abs. 4 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 Abs. 6 EStR).

⁵ Hinweis: auch ein Vorfühswagen ist Anlagevermögen, solange er nicht als Gebrauchtwagen zum Verkauf angeboten wird (H 6.1 - Vorführ- 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).

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 Abs. 7 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!).

Die Anschaffungskosten entsprechen im Zeitpunkt der Anschaffung dem Teilwert (H 6.7 „Teilwertvermutung“ EStH). Bei Grundstücken kann man grundsätzlich davon ausgehen, dass der Teilwert dem gemeinen Wert entspricht (beide ohne Umsatzsteuer).

Fall 6

Nichtbilanzierung zulässig. Die Bilanzierungsentscheidung ist an jedem Bilanzstichtag erneut zu beurteilen (§ 8 EStDV, R 4.2 Abs. 8 EStR, H 4.2 Abs. 8 „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 Abs. 1 S. 8 EStG) vor (= ggfls. Veräußerung nach § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG). Zu ihrem Zeitpunkt siehe H 4.2 Abs. 8 „Einlage ...“ EStH.

Die Einlage wird bewertet nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG:

- a) am 31.12.04 mit dem Teilwert. 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 Abs. 1 Nr. 5 a EStG) noch nicht abgelaufen, Bewertung also nicht mit dem (höheren) Teilwert, sondern maximal mit:
Grund und Boden: max. Anschaffungskosten ($16.000 \text{ €} \times 1/6 =$) = 2.667 €
Gebäude: max. Anschaffungskosten abzgl. AfA (S. 2 a.a.O.): Also $84.000 \times 1/6 =$ 14.000 €
- AfA $3 \times 2 \%$ nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 a EStG (je 280) 840 €
Einlagewert: 13.160 €

Nach der Einlage ergibt sich keine neue AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 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 Abs. 4 S. 4 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 Abs. 9 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 Abs. 9 „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 Abs. 10 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 $(150/400 \text{ von } 100.000 =)$		37.500
	des Gebäudes mit $(150/400 \text{ von } 400.000 =)$		150.000
2.	a) + c), also 270/400.		
	Ansatz des Grund und Bodens mit $(270/400 \text{ von } 100.000 =)$		67.500
	des Gebäudes mit $(270/400 \text{ von } 400.000 =)$		270.000
3.	a) + d), also 230/400.		
	Ansatz des Grund und Bodens mit $(230/400 \text{ von } 100.000 =)$		57.500
	des Gebäudes mit $(230/400 \text{ von } 400.000 =)$		230.000
4.	a) + c) + d), also 350/400.		
	Ansatz des Grund und Bodens mit $(350/400 \text{ von } 100.000 =)$		87.500
	des Gebäudes mit $(350/400 \text{ von } 400.000 =)$		350.000

Der Rest ist jeweils Privatvermögen und wird nicht bilanziert.

Achtung: § 7 Abs. 5a EStG: Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, werden jeder für sich, also ggfls. nach unterschiedlichen Abschreibungsregeln, abgeschrieben (siehe §7 Abs. 4, 5 EStG).

Fall 11

Das Gebäude enthält 5 Wirtschaftsgüter: den Gaststätteneinbau (R 4.2 Abs. 3 Nr. 3 EStR) und vier „Sonstige selbstständige Gebäudeteile“ (R 4.2 Abs. 3 Nr. 5 i.V.m. Abs. 4 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 Abs. 6 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:

Gebäudestockwerk		eigene	fremde	fremde	eigene	Vorsteuer
		betriebliche Nutzung		Wohnzwecke		
8.	Wohnung PP				x	<i>nein</i>
7.	Wohnung Schwiegereltern, fremdüblich vermietet			x		<i>nein</i>
6.	Wohnung Geschäftsführer; fremde Wohnzwecke = notwendiges BV soweit betriebliche Gründe maßgebend, (R 4.2 Abs. 4 S. 2 EStR; H 4.2 Abs. 7 „Vermietung an AN“ EStH)	x				<i>nein</i>
5.	Wohnung Architekt			x		<i>nein</i>
4.	Wohnung KG-Arbeitnehmer: wenn an die KG vermietet, die an AN untervermietet = notwendiges SBV; wenn direkt an AN der KG vermietet, wie 6. Etage; in jedem Fall fremde Wohnzwecke	x				<i>nein</i>
3.	Anwaltspraxis		x			<i>evtl.</i>
2.	Arztpraxis		x			<i>nein</i>
1.	Verwaltungsräume KG SBV Paolo Pizza bei der KG	x				<i>evtl.</i>
EG	Restaurant Paolo Pizza	x				<i>ja</i>
KG	Lagerräume KG: SBV Paolo Pizza bei KG	x				<i>evtl.</i>
Insgesamt anzusetzen:		5 x	2 x	2 x	1 x	

Also notwendiges Betriebsvermögen (einheitliches Wirtschaftsgut, vgl. BFH in BStBl. 1995 II S. 72): 5 x 138.000 € = 690.000 €.

Davon (3 x =) 414.000 € als Sonderbetriebsvermögen in einer Sonderbilanz Paolo Piuza auszuweisen, (2 x =) 276.000 € in Restaurant-Bilanz.

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

Bilanzierbar im Einzelunternehmen Restaurant oder auch als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen bei der KG (H 4.2 Abs. 12 „Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen“ EStH).

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

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

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

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

Ebenso (wenn PP nicht nach § 9 Abs. 1, 2 UStG optiert hat) beim 1. Stock mit Kellergeschoss und beim 3. Stock. Die Vorsteuer für den 8. Stock ist nach § 15 (1b) UStG nicht mehr abzugsfähig⁶.

Bei einer evtl. späteren Nutzungsänderung ist im Zeitpunkt der Fertigstellung (spätestens bei Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für dieses Jahr) zu entscheiden, ob auch die 8. Etage zum Unternehmensvermögen zugeordnet wird, um die Anwendung von § 15a UStG offen zu halten (vgl. auch A 15.2c Abs. 16 UStAE).

Fall 12

Die Beurteilung des Grund und Bodens folgt der Beurteilung der Gebäudenutzung (R 4.2 Abs. 7 EStR, H 4.2 Abs. 7 „Anteilige Zugehörigkeit“ EStH). Also ist eine Zuordnung (nach m²) erforderlich:

Zuordnung Fläche:	eigenbetriebliche Nutzung		fremd betr. Zwecke	fremde Wohnzwecke	eigene Wohnzwecke
	EU	KG			
Gebäudeanteil: überbaute Fläche 350 m ²	20% 70	30% 105	20% 70	20% 70	10% 35
Lager / Parkplätze KG		300			
Parkplätze Restaurant	100				
Parkplätze Praxen			200		
Parkplätze 5 Wohnungen	50	50		100	50
Gesamt 1200 m ² , verteilt	220	455	270	170	85

Zusätzlich sind etwa angefallene Nebenkosten (z.B. GrESt, Notarkosten [diese auch hinsichtlich der nicht abzugsfähigen Vorsteuer, vgl. Fall 11] anteilig zu aktivieren (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB).

Fall 13

Anschaffungskosten 150.000 + 4.500 = 154.500 €, davon Grund und Boden 1/3 = 51.500 €, Gebäude 2/3 = 103.000 €. § 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG.

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 € =) 18.540 €, < 20.500 €. 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.

⁶ Für Kaufverträge bzw. Baubeginn ab 01.01.2011 (§ 27 XVI UStG); nach EuGH-Urt. v. 8.5.2003 (Az. C 269/00) war zuvor Vorsteuer für Privatwohnung abzugsfähig, im Gegenzug war die Selbstnutzung als unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs 9a UStG) umsatzsteuerpflichtig (kein Fall von § 4 Nr. 12 UStG).

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 Abs. 2 S. 4 EStR):

12 % von 4.000 =	480 €
Zinsen (12 % von 12.000):	1.440 €
AfA: 103.000 x 12 % = 12.360, davon nach	
§ 7 Abs. 4 Nr. 2 a EStG (kein BV!) 2 %	<u>247 €</u>
Betriebsausgabe = (Geld- !) Einlage =	2.167 €

Am 31.12.03 ist der betrieblich genutzte Grundstücksteil nicht mehr von untergeordneter Bedeutung: 12 % von (insgesamt) 178.000 € = 21.360 € > 20.500 €. Also als notwendiges Betriebsvermögen zu bilanzieren: Einlage (§ 4 Abs. 1 S. 8 EStG). Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 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) 4.120 €
98.880 €
davon 12 % = 11.866 €
also Bewertung mit Teilwert = 98.000 x 12 % = 11.760 €

Die Schuld wird jetzt (mit 12 %) zum Betriebsvermögen (R 4.2 Abs. 15 EStR). Weiterhin sind 12 % der Aufwendungen Betriebsausgaben (beim Gebäude keine neue AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 S. 5 EStG, da damit bis zur Einlage keine Einkunftserzielung nach § 21, sondern nach § 15 EStG stattfand).

Die Grundstücksaufwendungen für betrieblich genutzte Grundstücksteile in 03 sind auch wieder Betriebsausgaben (R 4.7 Abs. 2 S. 4 EStR):

12 % von 4.500 =	540 €
Zinsen (12 % von 12.000):	1.440 €
AfA: 103.000 x 12 % = 12.360, davon nach	
§ 7 Abs. 4 Nr. 2 a EStG (kein BV!) 2 %	<u>247 €</u>
Betriebsausgabe = (Geld- !) Einlage =	2.227 €

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 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 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Nach dem BFH-Urt. vom 10.11.2004 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 Einlagehandlung liegt nicht vor.)

Fall 15

Das Grundstück wird (ggfls. nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) zu $\frac{1}{3}$ dem A. zugerechnet. Es ist nur insoweit für die Bilanzierung zu untersuchen. $\frac{2}{3}$ 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 Abs. 8 EStR).

Also eigenbetrieblicher Teil (Büro des A.): $50\% \times \frac{1}{3} = 16,67\%$, also kleiner als $\frac{1}{5}$.

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 (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 Abs. 1 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 4.2 Abs. 4 EStR vor:

- a) eigenbetriebliche Nutzung, notwendiges Betriebsvermögen nach R 4.2 Abs. 7 EStR. Ist nicht von untergeordneter Bedeutung (§ 8 EStDV).
- b) fremdbetriebliche Nutzung, kann als gewillkürtes Betriebsvermögen nach R 4.2 Abs. 9 EStR bilanziert werden.
- c) eigene Wohnzwecke, notwendiges Privatvermögen, nicht bilanzierbar.

Da H. möglichst viel bilanzieren will, ist also ($\frac{1}{2}$ von $\frac{2}{3}$ =) $\frac{1}{3}$ des Grundstücks zu aktivieren. Dabei müssen die auf ihn entfallenden hälftigen Wirtschaftsgüter nicht unbedingt getrennt bilanziert werden (R 4.2 Abs. 6 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 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 a EStG mit 2 %.

Gewinnauswirkungen nach der Bilanzpostenmethode:

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 der 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:

Grund / Boden	31.12.01	31.12.02
bisherige Ansatz	90.000	90.000
zutreffende Ansatz	30.000	15.000
Gewinnauswirkung	-60.000	-75.000
Gewinnauswirkung Vorjahr	---	+60.000
gesamte Gewinnauswirkung	-60.000	-15.000

Erhöhung der Entnahmen 01: +60.000
daraus Gewinnerhöhung **+60.000**

(Wäre im Sachverhalt der anteilige Teilwert des Grund/Bodens genannt, hätte in 02 noch die Entnahme mit der entsprechenden Gewinnerhöhung an dieser Stelle erfolgen können – siehe spätere Ausführungen.)

Gebäude	31.12.01	31.12.02
bisherige Ansatz	588.000	576.000
zutreffende Ansatz	196.000	96.000
Gewinnauswirkung	-392.000	-480.000
Gewinnauswirkung Vorjahr	---	+392.000
gesamte Gewinnauswirkung	-392.000	-88.000

Erhöhung der Entnahmen 01: +400.000
daraus Gewinnerhöhung **+400.000**

Erhöhung Entnahme Gr/B und Gebäude 02: +170.000 (1/6 von 1.020.000 €)
daraus Gewinnerhöhung **+170.000**

Gewinnauswirkungen saldiert betreffend Bilanzposten Grund/Boden und Gebäude:

01: Gewinnerhöhung 8.000 €

02: Gewinnerhöhung 67.000 €

Vergleich mit der Erfolgspostenmethode:

Änderungen 01:	Minderung der AfA 8.000 € =	Gewinn	+8.000 €
Änderungen 02:	Minderung der AfA 10.000 € =	Gewinn	+10.000 €
	Aufgedeckte stille Reserve = 57.000 €	Gewinn	+57.000 €
	(Erlöse 170.000 € - BW: Gr/B = 15.000 €, Gebäude = 98.000 €)		

Fall 17

Fall	Wirtschaftsgut	Gebäude (bestandteil)	Außenanlage	Betriebsvor- richtung	Selbständige Gebäudeteil	Fundstelle
1.	Heizöltanks für eine (Gebäude-)Heizungsanlage	✓				H 4.2 (5) EStH
2.	Heizöltanks bei einem Brennstoffhändler			✓		Erlass § 68 BewG
3.	Solaranlage zur Warmwasserbereitung im Haus	✓				Erlass § 68 BewG
4.	Sanitäre Anlagen in einem Handwerksbetrieb	✓				Erlass § 68 BewG
5.	Duschen in einer Badeanstalt			✓		Erlass § 68 BewG
6.	Schwimmbecken in einem Hotel	✓				Erlass § 68 BewG
7.	Schwimmbecken in einem Freibad			✓		Erlass § 68 BewG
8.	Baustellencontainer für wechselnde Einsatzstellen			✓		Erlass § 68 BewG
9.	Verkaufscontainer, der fest mit dem Grund und Boden verbunden ist (z.B. Imbissbude)	✓				Erlass § 68 BewG
10.	Hochregallager, manuell gesteuert	✓				Erlass § 68 BewG
11.	Hofbefestigung eines Handelsbetriebs, die auch mit schweren Lkw's befahrbar ist		✓			H 7.1 EStH „unbewegl. WG“
12.	Umzäunung bei einem Betriebsgrundstück		✓			H 7.1 EStH „unbewegl. WG“
13.	Spezialfußboden, z.B. Spezialauflage in Tennishallen			✓		Erlass § 68 BewG
14.	Ladenräume in einem Mietwohngrundstück				✓	R 4.2 (4) EStR
15.	Teststrecke eines Automobilherstellers			✓		Erlass § 68 BewG
16.	Hochregallager, vollautomatische Steuerung			✓		Erlass § 68 BewG
17.	Alarmanlagen, bei Spielhallen zur Sicherung des Raumes	✓				BFH v. 28.10.99
18.	„Unterstehhäuschen“ auf Golfplätzen			✓		Erlass § 68 BewG

Lösungen zu den Arbeitsfällen zum Thema Mieterein- und -umbauten

Fall 18

Da der Anbau (=begrifflich Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 S. 1 HGB [Erweiterung]) 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 Abs. 2 Nr. 1 AO). Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4. Für die Abbruchverpflichtung muss eine Rückstellung gebildet werden (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S.1 Hs. 1 EStG).

Fall 19

Der Aufzug wird zwar Grundstücks-(Gebäude-)bestandteil, dient aber unmittelbar betrieblichen Zwecken des M.: er ist damit Betriebsvorrichtung (Begriff: § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG). Sie ist M. als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (Erlass, Nr. 3). Also Aktivierung bei M. als (bewegliches!, R 7.1 Abs. 3 EStR) Anlagegut, Abschreibungen entsprechend (z. B. ggfls. § 7 Abs. 1 EStG, § 7g EStG).

Fall 20

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 21

Da die neu eingefügten Wände dem Gebäude das bautechnische Gepräge geben und seinen objektiven Gebrauchswert verbessern, handelt es sich um Herstellungsaufwand⁷. 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). G 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 7.4 „Mietereinbauten“ EStH). Sie bestimmt sich hier also nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG; R 7.4 Abs. 3 S. 3 EStR).

Fall 22

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 Abs.2 Nr. 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.).

⁷ 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.

Damit hat sich M. den Vorteil „schönere Türen“ geschaffen, der als selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens wegen des Aktivierungsverbotes in § 5 Abs. 2 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 23

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 Abs. 2 Nr. 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.

Examensfälle

Fall 1

Sachverhalt:

Siggi Sohle (S) betreibt seit dem 1.10.1995 in Hattendorf (Kreis Friesland) ein Bauunternehmen. Außerdem stellt er kleine Gartenhäuser aus Holz her und vertreibt sie. Sein Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Er versteuert seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG.

S übergibt Ihnen die von seinem Buchhalter erstellte Handelsbilanz zum 31.12.05, die einen vorläufigen Gewinn in Höhe von 378.000 € ausweist.

Geschäftsgrundstück „Rölker Str. 7“

Am 1.3.05 erwarb S das Erbbaurecht an dem unbebauten, 1.800 m² großen Grundstück „Rölker Str. 7“ gegen Zahlung eines monatlichen Erbbauzinses in Höhe von 1.600 €. S ließ auf diesem Grundstück sofort eine Lagerhalle mit daran anschließendem Büroanbau erstellen (Bauantrag vom 1.3.05). Die Fertigstellung und Abnahme des fertigen Bauwerks erfolgten am 1.12.05.

Das Erbbaurecht erstreckt sich über 50 Jahre. Im Zusammenhang mit der Bestellung des Erbbaurechts fielen Notar- und Gerichtskosten in Höhe von insgesamt 24.000 € (netto) an. Die Vorsteuer wurde zutreffend gebucht.

Am 1.6.05 zahlte S die Erschließungskosten in Höhe von 30.000 € an die Gemeinde Hattendorf.

Bisher wurden gebucht:

a) Notar- und Gerichtskosten:	Sonstige Aufwendungen	an	Bank	24.000 €
b) Erbbauzinsen für 05:	Sonstige Aufwendungen	an	Bank	16.000 €
c) Erschließungskosten:	periodenfremde Aufwendungen	an	Bank	30.000 €
d) Kosten der mit der Herstellung des Gebäudes beauftragten Bauunternehmer:				
	Gebäude	an	Hypothekendarlehen	810.000 €

Die in diesem Zusammenhang entstandene Vorsteuer wurde richtig gebucht.

Das Hypothekendarlehn valutiert am 31.12.05 noch mit 810.000 €. Die damit in Zusammenhang stehenden Zinsen für 05 in Höhe von 15.000 € wurden bisher nicht gebucht, weil sie erst am 3.1.06 (Fälligkeitstag) überwiesen wurden.

Aufgabe:

Nehmen Sie aus handels- und steuerrechtlicher Sicht zu den Sachverhalten Stellung. S möchte einen möglichst geringen Gewinn versteuern. Entwickeln Sie bei Abweichungen von der bisherigen Behandlung die Bilanzansätze zum 31.12.05. Buchungen brauchen Sie nicht angeben.

Fall 2

Sachverhalt:

Karl Käfer (KK) betreibt eine Kfz-Werkstatt in Berlin. Er hat seine betrieblich genutzten Räume angemietet (Mietvertrag läuft über 10 Jahre).

Um seinen Betrieb rentabler führen zu können, hat er am „Trennwände“ zur Abgrenzung der einzelnen Werkstattbereiche gezogen (Fertigstellung 01.05.05). Die Kosten betragen netto 30.000 €. Lt. Vertrag ist er verpflichtet, diese am Ende der Mietzeit wieder zu entfernen. Die Nutzungsdauer dieser Wände beträgt 20 Jahre, da es sich um sehr hochwertiges Material handelt. Das ist auch der Grund warum die Wände auch nach Ausbau aus den gemieteten Räumen noch einen erheblichen Wiederverwendungswert haben.

Zur Erleichterung seines Betriebsablaufes hat KK am 01.04.05 eine spezielle, fest mit dem Gebäude verbundene Transportvorrichtung (bND 10 Jahre) angeschafft, um Unfallwagen zum Aufbau oder zum „Ausschlachten“ fortbewegen zu können. Die Anschaffungskosten haben 20.000 € zzgl. Umsatzsteuer betragen. Vertraglich wurde dabei vorgesehen, dass der Lieferant auch die Montage in den betrieblichen Räumen des KK vornehmen soll. Abschluss der Montagearbeiten ist der 30.04.05.

Aufgabe:

KK bittet um eine bilanzsteuerrechtliche Beurteilung unter der Berücksichtigung, dass er einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn erklärt. Die Entwicklung der Steuerbilanzansätze ist darzustellen.

Außerdem sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 7g Abs. 5 EStG insbesondere die Größenmerkmale gem. § 7g Abs. 6 i V m Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG erfüllt.

Fall 3

Sachverhalt:

Lisa Käfer (LK) betreibt in Leipzig ein Motel. Sie führt ihren Betrieb auf einem bebauten Grundstück (Grund und Boden 1.000 m², Gebäudefläche 828 m²), das in ihrem zivilrechtlichen Eigentum steht. Dieses Grundstück hat LK am 01.05.01 für 760.000 € (Anteil Grund und Boden unstrittig 120.000 €) erworben.

Das Gebäude besteht aus 4 Stockwerken, die alle gleich groß sind. Das Motel wird im Erdgeschoss und im 1. Stockwerk betrieben. Das 2. Stockwerk ist an ein Cateringunternehmen vermietet und wird als Büro genutzt. Im 3. Stock wohnen sowohl LK selbst als auch ihre Eltern in zwei gleich großen Wohnungen (Vermietung an die Eltern mit ortsüblicher Miete).

Aufgabe:

*LK möchte wissen, wie das o.g. Grundstück (= Grund und Boden und Gebäude) in der **Steuerbilanz** dem Grunde nach behandelt werden muss. Sie möchte auch wissen, ob und ggf. welche Bilanzierungswahlrechte bestehen.*

Fall 4

Sachverhalt:

Der Steuerpflichtige ist Pächter eines Hotelbetriebs. Am 1.10.01 läuft der Pachtvertrag noch 20 Jahre. Bis zum 1.10.01 nahm der Steuerpflichtige in dem Gebäude des Verpächters folgende Baumaßnahmen vor:

- a. Einbau eines Personenfahrstuhls, Herstellungskosten ohne USt 60.000 €, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 15 Jahre. Ein Personenfahrstuhl war bislang nicht vorhanden.
- b. Einbau von neuen Waschtischen, Toiletten und Badewannen oder Duschen in allen Zimmern, Herstellungskosten ohne USt 40.000 €, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zehn Jahre. 50 % der Aufwendungen entfielen auf verbrauchte sanitäre Anlagen, die dringend ausgewechselt werden mussten. Bei den übrigen Aufwendungen handelt es sich um Erstausrüstungen.
- c. Erstmaliger Einbau einer Dunstabsaugvorrichtung für die Küche, Herstellungskosten ohne USt 15.000 €, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zehn Jahre.
- d. Dachgeschossausbau zur Gewinnung weiterer Hotelzimmer, Herstellungskosten 160.000 €. Nutzungsdauer 40 Jahre. Nach Beendigung des Pachtverhältnisses erhält der Pächter hierfür eine angemessene Entschädigung.
- e. Verlegung von Parkettfußböden in den Konferenzzimmern, die bis dahin mit mittlerweile verbrauchtem Linoleumbelag ausgestattet waren. Kosten ohne USt 7.200 €, Nutzungsdauer zwölf Jahre.

Aufgabe:

Bilanzsteuerrechtliche Behandlung zum 31.12.01 ?

Lösungen zu den Examensfällen

Fall 1

a) Erbbaurecht

Das Erbbaurecht wird als grundstücksgleiches Recht (vgl. § 68 Abs. 1 Nr.2 BewG) wie ein materielles Wirtschaftsgut behandelt (H 5.5 „Erbbaurecht“ EStH). Es gehört zum abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 EStR) und ist gem. § 253 Abs. 1 S. 1 u. Abs. 2 S. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich AfA zu bewerten (Ansatz nach § 246 Abs. 1 S. 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG).

Zu den Anschaffungskosten des Erbbaurechts gehören auch die Notar- und Gerichtskosten (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB, H 6.2 „Erbbaurecht“ EStH). Die Umsätze des S berechtigen zum vollen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG; somit gehört die abziehbare Vorsteuer nicht zu den Anschaffungskosten, da diese kein Aufwand ist (§ 255 Abs. 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG).

Kontenentwicklung:

AK 1.3.05 (Notar- und Gerichtskosten)	24.000 €
AfA gem. § 7 Abs. 1 S.1 EStG i.V.m. R 7.1 Abs. 1 Nr. 3 EStR (bND = 50 Jahre), AfA 05 zeitanteilig gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStR 1/50 von 24.000 € x 10/12	- 400 €
Bilanzansatz zum 31.12.05	<u>23.600 €</u>

b) Erbbauzinsen

Die Erbbauzinsen gehören nicht zu den Anschaffungskosten des Erbbaurechts, sondern stellen Entgelt für die Nutzung des Grundstücks dar. Sie sind daher laufende Betriebsausgaben (§ 4 Abs.4 EStG) und wurden zutreffend gebucht.

c) Erschließungskosten

Die Erschließungskosten sind grds. vom Eigentümer des Grund u. Bodens zu entrichten. Da S. diese Kosten übernimmt, stellen sie ein zusätzliches Entgelt für die Nutzung des Grundstücks dar und sind damit erbbauzinsähnlicher Aufwand.

Die für eine bestimmte Zeit im Voraus übernommenen Kosten sind als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und auf die Restlaufzeit des Erbbaurechts zu verteilen (§ 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG (H 5.6 „Bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag“ EStH, H 6.4 „Erschließungsbeiträge“ EStH).

Kontenentwicklung „aRAP“

Zugang 1.6.05:	30.000 €
Restnutzungsdauer = 597 Monate (1.06.05- 28.02.55); = mtl. 50,25 € x 7 Monate (1.06. - 31.12.05)	-352 €
aktiver Rechnungsabgrenzungsposten 31.12.05	<u>29.648 €</u>

d) Lagerhalle / Bürogebäude

Als Erbbauberechtigter ist S zivilrechtlicher Eigentümer des Bauwerks (§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 39 Abs.1 AO), da das Bauwerk Bestandteil des Erbbaurechts ist.

Das Gebäude ist allerdings wegen seiner anderen Funktion ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Da es ausschließlich eigenbetrieblichen Zwecken dient, muss es als notwendiges Betriebsvermögen aktiviert werden (§ 240 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG).

Das Gebäude gehört zum unbeweglichen abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 EStR) und ist gem. § 253 Abs. 1 S. 1 u. Abs. 2 S. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Herstellungskosten abzüglich AfA zu bewerten.

Aufgrund des einheitlichen Funktionszusammenhangs (eigenbetriebliche Nutzung) stellen die Lagerhalle und der Büroanbau ein Wirtschaftsgut dar (R 4.2 Abs. 4 EStR). Die AfA beginnt mit der Fertigstellung am 1.12.05 (§ 11c Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStDV, R 7.4 Abs. 1 EStR, H 7.4 „Fertigstellung“ EStH).

Kontenentwicklung:

Zugang am 1.12.05, Herstellungskosten	810.000 €
AfA nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG (Wirtschaftsgebäude):	
3 % = 24.300 € p.a., zeitanteilig 1/12, § 7 Abs. 1 S. 4 EStG	- 2.025 €
Bilanzansatz 31.12.05	<u>807.975 €</u>

Die rechtliche Nutzungsdauer (Erbbaurecht läuft noch fast 50 Jahre) ist nicht kürzer als die vom Gesetzgeber vorgegebene Abschreibungsdauer. Sie bleibt unberücksichtigt. Handelsrechtlich muss mindestens über die Laufzeit des Erbbaurechts abgeschrieben werden.

e) Zinsen

Die Hypothekenschuld steht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Wirtschaftsgebäude und ist daher zutreffend als notwendiges Betriebsvermögen passiviert worden (H 4.2 Abs.15 „Betriebsschuld“ EStH).

Die damit im Zusammenhang stehenden Zinsaufwendungen sind Betriebsausgaben (§ 4 Abs.4 EStG) und da noch nicht bezahlt, mit 15.000 € als sonstige Verbindlichkeit zu passivieren (R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR).

Der Ansatz erfolgt gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit dem Rückzahlungsbetrag (= Nennwert). Eine Abzinsung der Verbindlichkeit ist nicht vorzunehmen, da die Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als ein Jahr beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG).

Bilanzansatz: sonstige Verbindlichkeit 31.12.05 15.000 €

Fall 2

Karl Käfer hat an einem Gebäude, das er gemietet hat, einen Einbau, der nicht Erhaltungsaufwand (vgl. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 EStG) darstellt, auf eigene Rechnung und im eigenen Namen vornehmen lassen, BMF-Schreiben vom 15.01.1976, Beck'sche „Steuererlasse“ 1 zu § 7/1, Tz. 1.

Grundsätzlich gehen Einbauten in das zivilrechtliche Eigentum des Vermieters über, wenn sie mit dem Gebäude bzw. Grund und Boden verbunden sind, §§ 94, 946 BGB (Ausnahme Scheinbestandteile § 95 BGB).

Abweichend davon sind Mietereinbauten in der Bilanz des Mieters zu aktivieren, sofern es sich um selbstständige Wirtschaftsgüter handelt, für die der Mieter Kosten aufgewendet hat und die ihm (zivilrechtlich oder) wirtschaftlich zuzurechnen sind, H 4.2 Abs. 3 „Mietereinbauten“ EStH.

Die Prüfung der Zuordnung erfolgt nach §§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, 39 Abs. 2 Nr. 1 AO i.V.m. dem Mietereinbautenerlass a.a.O.).

KK hat Trennwände eingebaut, deren Nutzungsdauer länger als die Mietdauer ist. Darüber hinaus haben diese Wände nach dem Ausbau (lt. Vertrag bei Ablauf der Mietzeit zu entfernen) einen erheblichen Wiederverwendungswert.

Die Einfügung erfolgte also zu einem vorübergehenden Zweck, sodass ein Scheinbestandteil vorliegt (Tz. 2

des Mietereinbautenerlasses). KK ist zivilrechtlicher Eigentümer der Trennwände, § 95 BGB. Es handelt sich um ein selbstständiges bewegliches Wirtschaftsgut das zu aktivieren ist (Tz. 10 des Mietereinbautenerlasses).

Die AfA ist linear gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG mit 5 % nach der Nutzungsdauer vorzunehmen. In 05 allerdings nur zeitanteilig für 8 Monate, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Außerdem kann KK für die Trennwände eine Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG i.H.v. 20 % der Herstellungskosten in Anspruch nehmen, da die Trennwände ausschließlich betrieblich genutzt werden, § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG und wie ein bewegliches Wirtschaftsgut behandelt werden.

Der Bilanzansatz entwickelt sich wie folgt:

Herstellungskosten 01.05.05	30.000 €
abzgl. Abschreibung § 7g Abs. 5 EStG 20 %	6.000 €
abzgl. AfA § 7 Abs. 1 EStG; 5 % x 8/12	<u>1.000 €</u>
Buchwert 31.12.05	23.000 €

Auch die Transportvorrichtung ist in der Bilanz des KK zu aktivieren, da es sich ebenfalls um einen selbstständigen Gebäudeteil handelt. Es liegt eine Betriebsvorrichtung vor, da die Transportvorrichtung unmittelbar der Ausübung der betrieblichen Tätigkeit dient, H 7.1 „Betriebsvorrichtungen“ EStH, H 4.2 Abs. 3 „Mietereinbauten“ 2. Spiegelstrich EStH, R 7.1 Abs. 3 EStR, Tz. 3 Mietereinbautenerlass.

Die Transportvorrichtung ist als bewegliches Wirtschaftsgut zu qualifizieren, das ausschließlich betrieblich genutzt wird, Tz. 10 des Mietereinbautenerlasses. Die AfA ist linear mit 10 % vorzunehmen, § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG.

Die AfA ist zeitanteilig für 9 Monate vorzunehmen, da die Lieferung erst am 30.04.05 erfolgte, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG, R 7.4 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStR. Ist Gegenstand der Lieferung auch die Montage durch den Liefernden Unternehmer ist erst nach vollständiger Montage geliefert

Auch für die Transportvorrichtung kann KK eine Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG i.H.v. 20 % der Anschaffungskosten in Anspruch nehmen.

Der Bilanzansatz entwickelt sich wie folgt:

Anschaffungskosten ohne abziehbare Vorsteuer, § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, § 9b Abs. 1 EStG	25.000 €
abzgl. Sonderabschreibung, § 7g Abs. 5 EStG, 20 %	5.000 €
abzgl. AfA, § 7 Abs. 1 EStG, 10 % x 9/12	1.875 €
Buchwert 31.12.05	18.125 €

Da es sich hinsichtlich der Sonderabschreibungen gem. § 7g Abs. 5 EStG um ein nicht steuerliches Wahlrecht handelt, § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 EStG, müssen die Trennwände und die Transportvorrichtung in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden, § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG.

Fall 3

Das bebaute Grundstück besteht aus mehreren, nach den unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen zu unterscheidenden Wirtschaftsgütern (R 4.2 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 EStR), die in Bezug auf die steuerlichen Ansatzvorschriften gesondert betrachtet werden müssen.

Das Gebäude besteht aus 4 verschiedenen Wirtschaftsgütern, weil es teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils für fremde und teils für eigene Wohnzwecke genutzt wird, R 4.2 Abs. 4 Satz 1 EStR.

Die Anschaffungskosten des Gebäudes sind daher auf die einzelnen selbstständigen Gebäudeteile aufzuteilen, R 4.2 Abs. 6 Satz 1 EStR, wobei sich der Aufteilungsmaßstab nach dem Verhältnis der Nutzflächen richtet, R 4.2 Abs. 6 Satz 2 EStR.

Im Zusammenhang mit dem jeweiligen dazu gehörenden Grund und Bodens ist ebenso zu verfahren, analog R 4.2 Abs. 7 Satz 2 i.V.m. Abs. 9 Satz 6 EStR.

Gebäudeteile, die ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblichen Zwecken dienen, gehören grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen, R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR. Ebenso der anteilige Grund und Boden (R 4.2 Abs. 7 Satz 2 EStR). Eine Ausnahme, dass es sich um einen Grundstücksteil von untergeordnetem Wert handelt, § 8 EStDV i.V.m. R 4.2 Abs. 8 EStR, liegt nicht vor (Anteil weder unter 1/5 noch weniger als 20.500 € bezogen auf den gemeinen Wert des gesamten Grundstücks). Der eigenbetrieblich genutzte Anteil beträgt 50%. Der gemeine Wert entspricht im Zeitpunkt der Anschaffung den Anschaffungskosten (Anschaffungskosten = Teilwert, wegen H 6.7 „ Teilwertvermutung“ EStH und mangels anderer Angaben im Sachverhalt Teilwert = gemeiner Wert, da in diesem Fall beide keine Umsatzsteuer beinhalten). Der Anteil Gebäude und Grund/Boden ist zwingend im Betriebsvermögen auszuweisen.

Der fremdbetrieblich genutzte sowie der fremden Wohnzwecken dienende Gebäudeteil kann als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden, weil diese Gebäudeteile in einem gewissen objektiven Zusammenhang zum Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt sind (Vermietung an einen Geschäftsfreund), R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR. Allerdings kann die Zuordnung auch ohne die „Geschäftsbeziehung“ bei einem bilanzierenden Unternehmen erfolgen (H 4.2 Abs. 9 „Beispiele...“ EStH); die objektive Eignung für den Betrieb ist dann die Stärkung des Betriebskapitals.

Auch der anteilig zu diesen Gebäudeteilen gehörende Grund und Boden stellt gewillkürtes Betriebsvermögen dar, R 4.2 Abs. 9 Satz 6 EStR. Hinsichtlich der Aktivierung besteht daher ein Wahlrecht. Lisa Käfer kann somit weitere 25 % fremdbetrieblich und ½ von 25% fremde Wohnzwecke also maximal 37,5 % aktivieren.

Hier könnte aber auch nur der fremdbetriebliche Anteil oder nur der Anteil fremde Wohnzwecke angesetzt werden. Die Entscheidung ist erstmalig im Zeitpunkt der Anschaffung zu treffen, da die Buchung die Zuordnungsentscheidung zum Betriebsvermögen darstellt. Eine rückwirkende „Einbuchung“ oder „Ausbuchung“ ist nicht zulässig.

Der eigenen Wohnzwecken dienende Gebäudeteil darf weder als notwendiges noch als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden, R 4.2 Abs. 7 und Abs. 9 Satz 1 EStR „Umkehrschluss“, R 4.2 Abs. 10 Satz 1 EStR.

Es ergeben sich folgende Ansatzmöglichkeiten bezogen auf die Zuordnung des Gebäudes (Grund/Boden folgt der Zuordnung des Gebäudes):

a) eigenbetriebliche Anteil Gebäude:	50%	320.000 €
eigenbetriebliche Anteil Gr/B:	50%	60.000 €
b) eigenbetriebliche Anteil Gebäude:	50%	320.000 €
fremdbetriebliche Gebäudeanteil:	25%	<u>160.000 €</u>
		480.000 €
eigenbetriebliche Anteil Gr/B:	50%	60.000 €
fremdbetriebliche Anteil Gr/B:	25%	<u>30.000 €</u>
		90.000 €
c) eigenbetriebliche Anteil Gebäude:	50%	320.000 €
fremdbetriebliche Gebäudeanteil:	25%	160.000 €
Gebäudeanteil fremde Wohnzwecke:	12,5%	<u>80.000 €</u>
		560.000 €
eigenbetriebliche Anteil Gr/B:	50%	60.000 €
fremdbetriebliche Anteil Gr/B:	25%	30.000 €
Gr/B Anteil fremde Wohnzwecke:	12,5%	<u>15.000 €</u>
		105.000 €

Fall 4

Der Personenfahrstuhl, die Erstausrüstung von Gästezimmern mit Waschtischen, Toiletten und Badewannen oder Duschen – soweit sie keinen Erhaltungsaufwand darstellen – stellen materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dar, die dem Pächter als dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen sind, weil die eingebauten Sachen während der Pachtdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden (Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 7/1 Tz. 4a i.V.m. 6). Es handelt sich weder um Scheinbestandteile noch um Betriebsvorrichtungen.

Da es sich um unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt, richtet sich die AfA nach § 7 Abs. 5a und Abs. 4 EStG. Der Mietereinbautenerlass ist in der Tz. 10 an dieser Stelle überholt, vgl. H 7.4 „Mietereinbauten“ EStH.

Die AfA berechnet sich nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG – nach der Nutzungsdauer – zeitanteilig nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Die Bilanzansätze entwickeln sich wie folgt:

Personenfahrstuhl

Herstellungskosten 01.10.01	60.000 €
AfA $6 \frac{2}{3} \% \times 3/12$	<u>1.000 €</u>
Buchwert 31.12.01	59.000 €

Sanitäre Anlagen

Herstellungskosten 01.10.01, 50%	20.000 €
AfA 10 % x 3/12	<u>500 €</u>
Buchwert 31.12.01	19.500 €

Der Aufwand für das Auswechseln der verbrauchten sanitären Anlagen und für den Parkettfußboden ist Erhaltungsaufwand, der begrifflich nicht zu Mietereinbauten und Mieterumbauten führt (R 21.1 EStR).

Bei der Dunstabsaugvorrichtung liegt eine Betriebsvorrichtung vor, da sie in spezieller Beziehung zu dem Hotelbetrieb steht und nicht der Benutzung des Gebäudes als solchem dient (R 7.1 Abs. 3 EStR, Mietereinbautenerlass Tz. 3). Es handelt sich um ein bewegliches Anlagegut des Mieters (Mietereinbautenerlass Tz. 10. Die AfA ergibt sich nach § 7 Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG zeitanteilig für 3 Monate.

Dunstabsaugvorrichtung

Herstellungskosten 01.10.01	15.000 €
AfA 10 % x 3/12	<u>375 €</u>
Buchwert 31.12.01	14.625 €

Der Dachausbau hat zu einem materiellen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens geführt. Der Pächter ist wirtschaftlicher Eigentümer, weil er bei Beendigung des Pachtvertrags die Erstattung des noch verbliebenen Wertes des Ausbaus verlangen kann (vgl. Mietereinbautenerlass Tz. 4a i.V.m. Tz. 6).

Es handelt sich um unbewegliches Anlagevermögen nach Tz. 10 des Mietereinbautenerlasses. Die AfA richtet sich nach § 7 Abs. 5a und Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG: 3 %. Denn für den Dachausbau bestimmt sich die AfA entgegen Nr. 10 des Mietereinbautenerlasses nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen (H 7.4 „Mietereinbauten“ EStH).

Dachausbau

Herstellungskosten 01.10.01	160.000 €
AfA 3 % x 3/12	<u>1.200 €</u>
Buchwert 31.12.01	158.800 €