

Mandanten-Info  
Eine Dienstleistung  
Ihres steuerlichen Beraters

## Immobilien im Betriebsvermögen

Erwerb – Nutzung – Veräußerung



*In enger Zusammenarbeit mit*



**Mandanten-Info**

# **Immobilien im Betriebsvermögen**

1. Einführung
2. Erwerbsvorgang
3. Zuordnung zum Betriebsvermögen
4. Arten der Nutzung
  - 4.1 Selbstnutzung
  - 4.2 Vermietung
  - 4.3 Veräußerung
5. Selbstständige Gebäudeteile
6. Option zur Umsatzsteuer nach § 9 UStG
7. Gemischte Nutzung von Gebäuden

## 1. Einführung

Eine Immobilie (lat. immobilis), in der Rechts- und Wirtschaftssprache „unbewegliches Sachgut“ genannt, ist ein Grundstück oder ein Bauwerk (Gebäude, Wohnung).

Ist ein Grundstück gemeint, wird die Immobilie auch Liegenschaft genannt. Ist dieses Grundstück mit einem Gebäude bebaut, so bezeichnet man dieses als Anwesen.

Die Mandanten-Info beschreibt im Wesentlichen Sachverhalte, die nach obiger Definition dem Begriff des Anwesens entsprechen.

Unter einer Immobilie ist somit ein Grundstück zu verstehen, das rechtlich und wirtschaftlich einen abgegrenzten Teil der Erdoberfläche ausmacht, der im Grundbuch eingetragen ist. Anders als im Zivilrecht, wo das Gebäude mit dem Grundstück eine Einheit bildet, wird das Gebäude im Steuerrecht im Hinblick auf seine Abnutzung und die dadurch bedingte Abschreibungsmöglichkeit vom Grund und Boden getrennt und als separates Wirtschaftsgut behandelt.

## 2. Erwerbsvorgang

Immobilienkaufverträge dürfen nur unter Mitwirkung eines Notars geschlossen werden (§ 311b Abs. 1 BGB). Neben dem Eigentum sind auch Belastungen an Immobilien im Grundbuch dokumentiert.

Beim Erwerb einer inländischen Immobilie fällt in der Regel Grunderwerbssteuer an. Die Steuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung, welche in der Regel der Kaufpreis ist. Die Festlegung des Grunderwerbssteuersatzes liegt im Ermessen der Bundesländer.

In nachfolgender Übersicht sind die aktuellen Grunderwerbssteuersätze<sup>1</sup> der einzelnen Bundesländer zusammengefasst:

3,5 %:	Bayern, Hessen, Sachsen
4,5 %:	Bremen, Hamburg, Niedersachsen, Saarland
5,0 %:	Baden-Württemberg, Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen

---

<sup>1</sup> Da die Bundesländer den Steuersatz selbst festlegen, können sich die jeweiligen Steuersätze ändern. Die angegebenen Steuersätze entsprechen dem Stand Juli 2012.

### 3. Zuordnung zum Betriebsvermögen

Eine zentrale Rolle bei der Behandlung von Immobilien spielt die richtige Zuordnung in die jeweilige Vermögenssphäre. Hierbei sind zunächst folgende Vermögenssphären zu unterscheiden:

- Privatvermögen
- handelsrechtliches Betriebsvermögen
- ertragssteuerliches Betriebsvermögen
- umsatzsteuerliches Betriebsvermögen

Entscheidend für die Zuordnung einer Immobilie zum Betriebsvermögen ist neben den Eigentumsverhältnissen die Art der Nutzung, die mit dem Objekt in Zusammenhang steht.

Bei Prüfung der obigen Kriterien kommt es darauf an, ob die Zuordnungsprüfung dem ertragssteuerlichen und/oder dem handelsrechtlichen Betriebsvermögen gilt.

Erwirbt beispielsweise eine Personengesellschaft (z. B. GmbH & Co.KG) eine Immobilie in ihr Gesamthandsvermögen, so liegt unabhängig von der Nutzung stets notwendiges handelsrechtliches Betriebsvermögen vor. Die Einordnung zum ertragssteuerlichen Betriebsvermögen ist dann u. a. von der Nutzung der Immobilie abhängig.

**Beispiel:** Alleiniger Gesellschafter der Anton GmbH & Co.KG ist Anton. Die Gesellschaft erwirbt ein Geschäftsgrundstück, das sie zu 15 % gewerblich nutzt und zu 85 % (Wohnung) ihrem alleinigen Gesellschafter zu Wohnzwecken überlässt.

**Lösung:**

- **Handelsrechtlich** gilt:

Das Geschäftsgrundstück stellt notwendiges *handelsrechtliches Betriebsvermögen* dar mit der Folge, dass dieser Vermögensgegenstand in der Handelsbilanz der Gesellschaft zu aktivieren ist. Der Aufwand im Zusammenhang mit der Immobilie ist in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

- **Ertragssteuerlich** ergibt sich folgendes Ergebnis:

Steuerlich gesehen stellt die Wohnung notwendiges Privatvermögen des Anton dar. Sämtliche mit der Selbstnutzung zusammenhängende Aufwendungen sind steuerlich irrelevant. Infolge dieser Tatsache bleiben diese Vorgänge in der Steuerbilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung vollständig außen vor.

- **Umsatzsteuerlich** ergibt sich:

Die Gesellschaft kann das Geschäftsgrundstück dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zuordnen, da lt. Auffassung der Finanzverwaltung bei einem einheitlichen Gegenstand (hier das Geschäftsgrundstück), das sowohl un-

ternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutzt wird, ein Zuordnungswahlrecht besteht. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass das Gebäude nur insgesamt dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet werden kann, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG), was im vorliegenden Fallbeispiel gegeben wäre.

### **Hinweis**

Die Zuordnungsentscheidung durch die Gesellschaft muss nachgewiesen werden. Ein Beweisanzeichen für diese Zuordnungsentscheidung ist z. B. die rechtzeitige Geltendmachung des anteiligen Vorsteuerabzugs.

Fehlen derartige Beweisanzeichen geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Zuordnung zum Unternehmensvermögen nicht erfolgt ist.

Die Spezialnorm des § 15 Abs. 1b UStG versteht sich als ein Vorsteuerabzugsverbot und beschränkt somit nicht das Zuordnungswahlrecht, sondern nur die daraus resultierende Abziehbarkeit der Vorsteuer.

### **Fazit:**

Wie aus diesem einfachen Beispiel ersichtlich ist, sollten Sie in allen Erwerbsvorgängen Ihren steuerlichen Berater konsultieren. Nur so ist die richtige Zuordnung und damit die Grundlage für eine optimale Nutzung der Immobilie unter handelsrechtlichen, ertrags- und umsatzsteuerlichen Aspekten gewährleistet.

Nachstehende Ausführungen in dieser Mandanteninformation befassen sich nur mit dem ertragssteuerlichen Betriebsvermögen und dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen.

Um die korrekte Zuordnung vorzunehmen, sind folgende Vermögenssphären relevant.

Im Einzelnen:

- notwendiges Privatvermögen
- ertragssteuerliches notwendiges Betriebsvermögen
- ertragssteuerliches gewillkürtes Betriebsvermögen
- umsatzsteuerliches Betriebsvermögen (Unternehmensvermögen)

### **Notwendiges Privatvermögen:**

Zum notwendigen Privatvermögen gehören alle Güter, die in die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen fallen. So ist eine ausschließlich selbst bewohnte Immobilie zwingend notwendiges Privatvermögen. Alle mit ihr in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Erträge sind steuerlich unbeachtlich.

### **Notwendiges Betriebsvermögen:**

Vermögensgegenstände (z. B. Immobilien), die ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblichen Zwecken dienen, sind notwendiges Betriebsvermögen (z. B. eigenbetrieblich genutzter Büroraum, Lagerhalle).

### **Besonderheit:**

Vermögensgegenstände (z. B. eigenbetrieblich genutzte Immobilienteile), die die Voraussetzungen für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen erfüllen, können trotzdem als Privatvermögen behandelt werden, sofern ihr Wert 1/5 des Verkehrswerts der gesamten Immobilie **und** den Betrag von 20.500 Euro nicht übersteigt (§ 8 EStDV; Grundstücksteil von untergeordnetem Wert).

### **Hinweis**

Häufig treten derartige Sachverhalte in Verbindung mit der Existenz sog. häuslicher Arbeitszimmer auf.

### **Gewillkürtes Betriebsvermögen:**

Vermögensgegenstände (z. B. Immobilien oder Immobilienteile), die weder eigenbetrieblich noch privat genutzt werden und in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, können wahlweise als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt oder aber in das Privatvermögen eingelegt werden.

### **Beispiele:**

- Fremdgewerbliche Nutzung: Vermietung von Räumen an einen fremden Gewerbetreibenden für dessen Unternehmen.
- Nutzung zu fremden Wohnzwecken: Vermietung von Räumen an einen fremden Dritten zu Wohnzwecken gegen Entgelt.

[Als Folge können auch bisher eigenbetrieblich genutzte Räume bei anschließender Vermietung an Dritte zu betrieblichen Zwecken oder Wohnzwecken in das gewillkürte Betriebsvermögen eingelegt werden.]

### **Umsatzsteuerliches Betriebsvermögen (Unternehmensvermögen):**

Das umsatzsteuerliche Betriebsvermögen (auch: Unternehmensvermögen) ist vom ertragssteuerlichen Betriebsvermögen abzugrenzen. Nach § 15 Abs. 1 S. 2 UStG können Immobilien dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden, wenn die betriebliche Nutzung mehr als 10 % beträgt. Hierbei ist der Umfang der erstmaligen Nutzung entscheidend. D. h. sollte die unternehmerische Nutzung später geringer sein, verbleibt die Immobilie weiterhin im Unternehmensvermögen.

Folglich können auch gemischt genutzte Gebäude (teils betrieblich, teils privat) insgesamt dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Hier ist jedoch zu be-

achten, dass Vorsteuer nur abziehbar ist, sofern sie auf den unternehmerisch genutzten Immobilienanteil entfällt.

### **Betriebsvermögensvergleich:**

Das Betriebsvermögen bildet die Grundlage der Gewinnermittlung bei den einkommensteuerlichen Gewinneinkünften. Gewinneinkünfte sind nach § 2 Abs. 2 EStG die folgenden drei Einkunftsarten:

- Land- und Forstwirtschaft
- Gewerbebetrieb
- Selbständige Arbeit

Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres

./. Einlagen

+ Entnahmen

./. Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres

= **Gewinn**

- **Entnahmen** sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.

Auch eine Nutzungsänderung kann eine Entnahmehandlung darstellen. Wird ein bislang im Betriebsvermögen gehaltenes Gebäude fortan zu privaten Wohnzwecken genutzt, so ist es dem Privatvermögen zuzuordnen und das Gebäude wird aus dem Betriebsvermögen – ggf. unter Aufdeckung stiller Reserven – entnommen.

- **Einlagen** sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5, 5a EStG sind Einlagen mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Aufnahme in das Betriebsvermögen anzusetzen, unabhängig von den ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten. Ausnahmsweise bilden die Anschaffungs-/Herstellungskosten die Ansatzobergrenze, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb der letzten 3 Jahre vor dem Zeitpunkt der Einlage angeschafft oder hergestellt worden ist.

Entnahmen und Einlagen beruhen nicht auf betrieblichen Geschäftsvorfällen und gehen nicht in den Gewinn ein.

Sämtliche Wertveränderungen des Betriebsvermögens haben Einfluss auf den steuerlichen Gewinn. Ebenso unterliegen evtl. erzielte Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien im Betriebsvermögen der Besteuerung.



### 4. Arten der Nutzung

Inwieweit sich steuerlich relevante Tatbestände bei Immobilien im Betriebsvermögen ergeben, hängt von der Art der Nutzung ab.

#### 4.1 Selbstnutzung

Wird eine Immobilie eigenbetrieblich genutzt, gehört sie zum Betriebsvermögen. Die mit ihr in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben beeinflussen die Höhe des Gewinns.

##### **Abschreibungen:**

Ein wesentlicher Bestandteil der mit einer Immobilie zusammenhängenden Ausgaben sind die Absetzungen für Abnutzung, also der Werteverzehr der Immobilie.

Bei einem Grundstück handelt es sich um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut, es kann grundsätzlich keine Abschreibung geltend gemacht werden.

Bei Gebäuden im Betriebsvermögen, für die der Bauantrag nach dem 31. März 1985 gestellt worden ist, wird nach § 7 Abs. 4 EStG eine Nutzungsdauer von 33 Jahren unterstellt. Somit sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten mit 3 % p. a. abzuschreiben.

Kann jedoch eine *kürzere* Nutzungsdauer des Gebäudes nachgewiesen werden, so ist über diesen kürzeren Zeitraum mit einem entsprechend höheren Satz abzuschreiben. Bei einer voraussichtlich *längeren* Nutzungsdauer ist kein abweichender Abschreibungssatz möglich.

##### **Teilwertabschreibung:**

Bei voraussichtlich dauerhaften Wertminderungen von Immobilien im Betriebsvermögen (nachhaltiges Absinken unter den Buchwert) besteht die Möglichkeit einer außerordentlichen Abschreibung auf den am Stichtag niedrigeren Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG).

Hiernach ist der Teilwert „der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt“.

Von einem nachhaltigen Absinken unter den Buchwert wird ausgegangen, wenn der Teilwert zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (BFH, Urteil v. 14.3.2006, I R 22/05, BStBl 2006 II S. 680).

Der Ansatz des niedrigeren Teilwerts im Rahmen einer Teilwertabschreibung wirkt sich gewinnmindernd aus.

##### **Exkurs: Betriebsausgaben oder nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten**

Werden nach dem Erwerb einer Immobilie höhere Aufwendungen getätigt, ist zwischen sofort als Betriebsausgaben abziehbaren Erhaltungsaufwendungen und nur im Rahmen der AfA abzugsfähigen (nachträglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu unterscheiden. Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen

sind regelmäßig Erhaltungsaufwand. Die Abgrenzung ist oftmals schwierig. Bei diesen Abgrenzungsfragen gibt es eine Vereinfachungsregel: Betragen Aufwendungen für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 Euro (netto, je Gebäude), kann dieser Aufwand auf Antrag als Erhaltungsaufwand behandelt werden.

Als Anschaffungs-/Herstellungskosten kommen in Betracht:

1. Aufwendungen, die zur Herstellung der Funktions- und Betriebsbereitschaft geleistet werden.
2. Aufwendungen, die für eine Erweiterung des Gebäudes verausgabt werden.
3. Aufwendungen, die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen.

Eine Besonderheit stellen in diesem Zusammenhang die sog. „anschaffungsnahen Herstellungskosten“ dar. Darunter sind Aufwendungen zu verstehen, die eigentlich nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zählen, aber für steuerliche Zwecke unter den folgenden Voraussetzungen in Herstellungskosten umqualifiziert werden:

1. Anschaffung eines Gebäudes (Herstellungsfälle werden nicht erfasst)
2. Die Aufwendungen (ohne Umsatzsteuer) müssen innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes 15 % der ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigen. Zu den Aufwendungen in diesem Sinn gehören nicht Herstellungskosten für bestimmte Erweiterungen und üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten.

## 4.2 Vermietung

Auch die Vermietung einer Immobilie kann im Betriebsvermögen erfolgen.

Diese Konstellation ist dann gegeben, wenn Wirtschaftsgüter (z. B. Immobilien), in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind. Sind derartige Voraussetzungen erfüllt, können diese Wirtschaftsgüter als (gewillkürtes) Betriebsvermögen behandelt werden.

Die Eignung kann beispielsweise damit begründet sein, dass die erzielten Mieteinnahmen geeignet sind, das Betriebsvermögen nachhaltig zu stärken.

Nach bürgerlichem Recht ist die Vermietung die vertragliche, zeitlich beschränkte Gewährung des Gebrauchs einer Sache gegen Entgelt.

Bei der Vermietung von Immobilien erweitert sich der bürgerlich-rechtliche Begriff im ertragsteuerlichen Sinne so:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen sind Einkünfte i. S. d. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst generell jede Gebrauchsüberlassung von unbeweglichem Vermögen gegen Entgelt unabhängig davon, durch welches

Rechtsverhältnis das Nutzungsrecht begründet worden ist (BFH-Urteil vom 19.04.1994, IX R 19/90, BStBl II 1994, 640).

**Folge:** Es fällt zusätzlich zur Einkommen- auch Gewerbesteuer an.

### 4.3 Veräußerung

Ermittlung des Veräußerungsgewinns:

./. Veräußerungspreis  
./. Veräußerungskosten  
= Buchwert der Immobilie  
**Veräußerungsgewinn**

*Veräußerungspreis* ist die Gegenleistung, die der Verkäufer für die Immobilie erhält.

*Veräußerungskosten* sind alle Aufwendungen, die durch die Veräußerung veranlasst sind. Hierunter fallen insbesondere Maklerprovisionen, Notar- und Grundbuchgebühren, Beratungskosten und Gutachterkosten.

Maßgeblich für den **Buchwert der Immobilie** ist der Zeitpunkt der Veräußerung.

#### **Reinvestitionsrücklage:**

Nach § 6b EStG ist es unter bestimmten Voraussetzungen möglich, den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf einer Immobilie in eine Investitionsrücklage einzustellen. Hierdurch unterliegt der Verkaufsgewinn im Jahr der Veräußerung nicht der Besteuerung.

Die gebildete Rücklage ist innerhalb der Reinvestitionsfrist (in der Regel 4 Jahre) für die Anschaffung oder Herstellung neuer Wirtschaftsgüter, z. B. einer neuen Immobilie zu verwenden. Andernfalls ist sie nach Ablauf der Reinvestitionsfrist gewinnerhöhend aufzulösen.

## 5. Selbstständige Gebäudeteile

Im Einkommensteuerrecht werden Immobilien im Rahmen der Bilanzierung in unterschiedliche Bilanzierungsobjekte unterteilt.

Die Anschaffungs-/Herstellungskosten sind dann i. d. R. nach dem Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteils im Verhältnis zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes aufzuteilen.

Als Folge ergeben sich gesonderte Wirtschaftsgüter mit eigener Nutzungsdauer und eigener Abschreibung.

Folgende Bilanzierungsobjekte werden bei Immobilien unterschieden:

- Grund und Boden
- Außenanlagen

- Gebäude
- Selbstständige Gebäudeteile

**Selbstständige Gebäudeteile** sind „Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen“, R 4.2 Abs. 3 EStR. Sie werden wie selbstständige Wirtschaftsgüter behandelt. Selbstständige Gebäudeteile sind insbesondere:

- Betriebsvorrichtungen

Betriebsvorrichtungen sind „Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören“, § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG. Es handelt sich um Teile einer Betriebsanlage, die in enger Beziehung zu einem Gewerbebetrieb stehen, so dass dieser unmittelbar mit ihnen betrieben wird.

**Beispiel:** Lastenaufzug, Arbeitsbühne

Betriebsvorrichtungen werden wie bewegliche Wirtschaftsgüter behandelt, was folgende steuerliche Konsequenzen hat:

- Betriebsvorrichtungen sind gesondert vom Gebäude abzuschreiben. Über die möglichen Abschreibungsarten informiert Sie Ihr steuerlicher Berater.
- Unter bestimmten Voraussetzungen besteht die Möglichkeit, Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG in Anspruch zu nehmen.
- Betriebsvorrichtungen sind kein Grundvermögen (§ 68 Abs. 2 BewG), sodass sie weder der Grund- noch der Grunderwerbssteuer unterliegen.

- Scheinbestandteile

Scheinbestandteile sind *bewegliche Wirtschaftsgüter*, die zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden, § 95 BGB. Insbesondere muss die Absicht, den Bestandteil später wieder von Grund oder Gebäude zu trennen von Beginn an vorhanden sein. Auch Scheinbestandteile sind als bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln.

- Ladeneinbauten

Hierbei handelt es sich um unwesentliche Bestandteile eines Gebäudes, insbesondere ohne Einfluss auf die Statik, z. B. Trennwände.

Ladeneinbauten sind selbstständige *unbewegliche Wirtschaftsgüter*. Sie haben laut amtlicher AfA-Tabelle eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 8 Jahren.

## 6. Option zur Umsatzsteuer nach § 9 UStG

Die Vermietung bzw. Verpachtung von Grundstücken ist umsatzsteuerrechtlich eine sonstige Leistung, die steuerbar aber steuerbefreit ist (§ 4 Nr. 12 UStG). Diese Umsätze schließen den Vorsteuerabzug aus.

Der Vermieter kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen auf die Umsatzsteuerfreiheit verzichten (§ 9 UStG). Dies ist möglich, wenn:

- die Vermietung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erfolgt,
- dieser Unternehmer mit dem Objekt zu mind. 95 % Umsätze tätigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

## 7. Gemischte Nutzung von Gebäuden

Unbewegliche Wirtschaftsgüter wie z. B. Gebäude und Grund und Boden sind entsprechend ihrer eigenbetrieblichen oder fremdbetrieblichen Nutzung oder der Nutzung zu eigenen oder fremden Wohnzwecken in mehrere Wirtschaftsgüter aufzuteilen und dementsprechend dem Betriebs- oder Privatvermögen zuzuordnen.

Aufgrund der vier verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhänge (teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken) ist jeder unterschiedlich genutzte Gebäudeteil ein eigenes, besonderes Wirtschaftsgut.

Bei der gemischten Nutzung einer Immobilie, findet eine Aufteilung in unterschiedliche Wirtschaftsgüter statt, wenn die einzelnen Gebäudeteile in einem unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

Die verschiedenen Gebäudeteile sind dann in Abhängigkeit der jeweiligen Nutzungsart entweder dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen.

**Beispiel:** Der Unternehmer U besitzt ein dreistöckiges Gebäude.

Die Büros im Erdgeschoss nutzt er als Geschäftsräume für seinen eigenen Betrieb.

Das 1. OG ist an einen Steuerberater vermietet, der seine Kanzlei von dort aus betreibt.

Im 2. OG befindet sich die Privatwohnung des U.

Eine weitere Wohnung im 3. OG vermietet U zu Wohnzwecken an den Studenten S.

- Das eigenbetrieblich genutzte Erdgeschoss ist notwendiges Betriebsvermögen.
- Das 1. OG wird fremdgewerblich genutzt. U kann diesen Gebäudeteil als (gewillkürtes) Betriebsvermögen behandeln. Folglich wären die Mieteinnahmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG und würden mit Einkommen- und Gewerbesteuer belastet.

U kann das 1. OG aber auch im privaten, außerbetrieblichen Bereich belassen (*Privatvermögen*). Die Mieteinnahmen sind dann als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG einkommensteuerpflichtig.

Selbiges gilt für das 3. OG, das U zu fremden Wohnzwecken gegen Entgelt an den Studenten S vermietet.

- Das von U selbstbewohnte 2. OG ist *notwendiges Privatvermögen*.

Die nutzungsabhängige Aufteilung eines Gebäudes in unterschiedliche Gebäudeteile erfordert außerdem eine Aufteilung der Anschaffungs-/Herstellungskosten. Maßgeblich für die Verteilung ist das Verhältnis der Nutzfläche eines Gebäudeteils zur Nutzfläche des gesamten Objekts. Die Ermittlung der Nutzfläche richtet sich sinngemäß nach der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche WoFIV.

Als Folge der Aufteilung hat jeder Gebäudeteil eine eigene Bemessungsgrundlage für mögliche Abschreibungen.

### **Aufteilung der Vorsteuer**

Wird ein Gebäude zum Teil privat genutzt zum Teil eigenbetrieblich oder zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung, ist eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Hierbei ist zu beachten, dass nur diejenigen Vorsteuerbeträge abziehbar sind, die der eigenbetrieblichen Nutzung oder der Vermietung wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Um zu der korrekten Aufteilungsgröße zu kommen, ist wie folgt vorzugehen:

#### ■ **Bei der Herstellung von Gebäuden:**

Bei der Herstellung von Gebäuden ist ausschließlich die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Nutzflächen zulässig. Eine direkte Zuordnung ist hier nicht erlaubt.

#### ■ **Bei der Instandhaltung von Gebäuden:**

Direkte Zuordnung der Vorsteuerbeträge auf die Gebäudeteile soweit sie diesen eindeutig wirtschaftlich zurechenbar sind (z. B. Renovierung eines Geschäftszimmers im umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gebäudeteil, Vorsteuerbetrag abziehbar). Sind Instandhaltungsaufwendungen keinem Gebäudeteil direkt zuzuordnen (z. B. Dacharbeiten, Reparatur des Aufzugs), sind die Aufteilungsbeträge anhand einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln, § 15 Abs. 4 UStG. Hierbei ist ein geeigneter, erprobter Schlüssel anzuwenden i. d. R. eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Nutzflächen. Eine Ermittlung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze ist keine sachgerechte Schätzung und gemäß § 15 Abs. 4 S. 3 UStG nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.