

Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen

Die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen hat über mehrere Steuerarten hinweg in der Praxis große Bedeutung. Die Aufteilung eines einheitlichen Immobilienkaufpreises in Grund und Boden, Gebäude, sonstige Bestandteile sowie Betriebsvorrichtungen hat weitreichende steuerliche Folgen für die AfA und die Nutzungsdauer sowie darüber hinaus z. B. für die Bemessungsgrundlagen bei der Grunderwerbsteuer und der Grundsteuer, der Umsatzsteuer und der Erbschaft-/Schenkungsteuer sowie der Investitionszulage.

In diesem Zusammenhang sind insbesondere folgende Einzelaspekte in den Blick zu nehmen:

- Betriebsvorrichtungen werden ertragsteuerlich wie bewegliches Anlagevermögen behandelt und auch so abgeschrieben.
- Selbständige Gebäudeteile sind gesondert bilanzierungsfähig und können getrennt vom Gebäude abgeschrieben werden.
- Betriebsvorrichtungen gehören nicht zum Grundstück. Daher fällt beim Kauf keine Grunderwerbsteuer an und sie werden anschließend nicht mit Grundsteuer belastet. Bei der Einheitsbewertung des Grundbesitzes wird die Entscheidung getroffen, wem die auf dem Grundstück befindlichen Anlagen zuzuordnen bzw. wie sie zu qualifizieren sind.
- Für Grunderwerbsteuerliche Zwecke werden nur Grundstücke nach dem BGB erfasst. Zubehör (§97 BGB) sowie Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, werden nicht zu den Grundstücken gerechnet (§ 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG).
- Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG für die längerfristige Vermietung und Verpachtung gilt nicht für Betriebsvorrichtungen. Die Vermietung von Betriebsvorrichtungen ist gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtig, selbst wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind.
- Betriebsgrundstücke und –vorrichtungen werden bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer jeweils mit unterschiedlichen Werten angesetzt (§ 151 Abs. 1 BewG). Betriebsvorrichtungen sind selbständige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nach Maßgabe des § 12 Abs. 5 ErbStG, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind.
- Die Anschaffung oder Herstellung von Betriebsvorrichtungen kann im Rahmen der Investitionszulage begünstigt sein.

Die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 05.06.2013 – S 3130 (BStBl I 2013 I, 734) zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen treten an die Stelle der gleich lautenden Erlasse vom 15.03.2006 (BStBl I 2006, 314) und sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Der neue Anwendungserlass berücksichtigt die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung des BFH und gibt die Auffassung der Finanzverwaltung wieder.

Definition der Anschaffungskosten

Zum Kaufpreis gehören die unmittelbaren Investitionskosten für die einzelnen Wirtschaftsgüter inklusive der Nebenkosten (z. B. Grunderwerbsteuer, Notarkosten, Maklerprovision sowie Restbuchwert und Abbruchkosten bei Gebäudeerwerb mit Abbruchabsicht). Entsprechendes gilt für die (nachträglichen) Herstellungskosten. In diesem Zusammenhang empfiehlt sich die Hinzuziehung des BMF-Schreibens vom 18.07.2003 – IV C 3 – S 2211 – 94/03 (BStBl I 2003, 386) zur Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden. Hiernach liegen Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter bestimmten Voraussetzungen auch dann noch vor, wenn im Anschluss an den

Erwerb weitere Aufwendungen zur Herstellung eines betriebsbereiten Zustands oder für eine wesentliche Verbesserung der zentralen Ausstattungsmerkmale (Heizung, Sanitär, Elektro, Wärmedämmung, Fenster) anfallen.

Der Gesamtkaufpreis wird nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf die einzelnen erworbenen Vermögensgegenstände aufgeteilt, wobei diese auf der anerkannten Grundlage der Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmoWertV – vom 19.05.2010 (BGBl I 2010, 639) bestimmt werden können. Hieraus ergeben sich Grundsätze für die Bestimmung der Verkehrswerte von Grundstücken. Dabei ist zu beachten, dass die ImmoWertV für die Verkehrswertermittlung drei verschiedene Berechnungen vorsieht,

1. das Vergleichswertverfahren (§ 182 Abs. 2 BewG),
2. das Ertragswertverfahren auf Grundlage der §§ 184-188 BewG und
3. das Sachwertverfahren (§§ 189-191 BewG).

Da die Aufteilung eines einheitlichen Kaufpreises im Rahmen der Veranlagung und insbesondere im Rahmen etwaiger Betriebsprüfungen nicht selten zu Streit zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führt, empfiehlt sich eine rechtzeitige und detaillierte Aufteilung im Kaufvertrag, die Erwerber und Verkäufer miteinander abstimmen sollten. Legen die beiden beteiligten Parteien vertraglich Einzelpreise für das Grundstück, das Gebäude und die sonstigen Bestandteile fest, können diese für die Bestimmung der Anschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter als maßgebend herangezogen werden. Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass die Einzelpreise sachlich gerechtfertigt sind. Bei einer unangemessenen Aufteilung kann ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO vorliegen, z.B. wenn abweichend vom tatsächlichen Wert der jeweiligen Einzelwirtschaftsgüter für die Gegenstände überbeuerte Preise festgesetzt werden, bei denen die Anschaffungskosten aufgrund der kürzeren Nutzungsdauern schneller über die AfA zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen sollen.

Abgrenzung zwischen Grundvermögen und Betriebsvorrichtungen

Bei der Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen ist in erster Linie zu prüfen, ob das zugrunde liegende Bauwerk ein Gebäude ist. Dabei ist die Annahme einer – alternativ möglichen - Betriebsvorrichtung von vornherein ausgeschlossen, wenn die Immobilie sämtliche Merkmale des Gebäudebegriffs nach § 68 BewG und im Beitrittsgebiet nach §§ 129 Abs. 2 Nr. 1 BewG, 50 Abs. 1 Satz 2 BewG-DDR erfüllt. Entsprechendes gilt für die Abgrenzung zwischen Betriebsgrundstück und Betriebsvorrichtung nach § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG. Zum Grundvermögen gehören hiernach Grund und Boden, Gebäude, sonstige Bestandteile sowie Zubehör und Maschinen. Sonstige Vorrichtungen aller Art sind Betriebsvorrichtungen, wenn sie zu einer Betriebsanlage gehören. Im Umkehrschluss des Gebäudebegriffs liegt allerdings nicht zwingend eine Betriebsvorrichtung vor, wenn die Gebäudeeigenschaft des Objekts zu verneinen ist. In diesem Fall ist vielmehr der Frage nachzugehen, ob es sich hierbei um einen Gebäudebestandteil, eine Außenanlage oder eine Betriebsvorrichtung handelt.

Bei der Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen ist zunächst zu prüfen, ob das Bauwerk ein Gebäude ist. Liegen alle Merkmale des Gebäudebegriffs vor, kann das Bauwerk keine Betriebsvorrichtung sein (BFH, Urt. v. 15.06.2005 – II R 67/04, BStBl II 2005, 688; v. 23.09.2008 – I R 47/07, BStBl II 2009, 986; v. 24.05.2007 – II R 68/05, BStBl II 2008, 12). Da die Abgrenzung des Gebäudes von der Betriebsvorrichtung ausschließlich unter Rückbeziehung auf den Gebäudebegriff erfolgt, ist – unabhängig davon, ob das Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden steht – insoweit für die Einordnung nach dem BewG vor allem entscheidend, ob

- es über die Erdoberfläche hinausragt oder es sich um unter der Erd- oder Wasseroberfläche befindliche Bauwerke wie Tiefgaragen, unterirdische Betriebsräume, Lagerkeller und Gärkeller handelt.
- es Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt. Die räumliche Umschließung, die Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren soll, setzt nicht voraus, dass das Bauwerk an allen Seiten Außenwände hat. Selbst wenn Außenwände an allen Seiten fehlen, kann ein Gebäude vorliegen, wenn das Bauwerk nach der Verkehrsauffassung einen Raum umschließt und dadurch gegen Witterungseinflüsse schützt.
- es den Aufenthalt von Menschen gestattet. Es muss durch normale Eingänge wie Türen betreten werden können; behelfsmäßige Eintrittsmöglichkeiten wie Luken, Leitern und schmale Stege genügen nicht. Darüber hinaus muss das Bauwerk so beschaffen sein, dass man sich in ihm nicht nur vorübergehend aufhalten kann.
- es fest mit dem Grund und Boden verbunden ist, wobei ein Fundament eine feste Verankerung durch eine gewisse Verbindung mit dem Grund und Boden voraussetzt, die nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. Auf Tiefe, Art und Material der Fundamente kommt es nicht an.

- es im Hinblick auf seine Beschaffenheit (Material) eine gewisse Beständigkeit aufweist. Ohne Bedeutung ist daher, ob das Bauwerk nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet wurde, z. B. für eine Ausstellung.
- es ausreichend standfest ist. Es muss so gebaut sein, dass es nicht einstürzt, wenn die als Betriebsvorrichtungen anzusehenden Teile des Bauwerks entfernt werden.
- die Teile des Bauwerks regelmäßig Teile des Gebäudes sind, z. B. Beleuchtungs-, Sammelheizungs-, Be- und Entlüftungs-, Klima-, Warmwasser-, Sprinkler-, Müllschluck- sowie Be- und Entwässerungsanlagen (dienen keinem Betriebsvorgang), Bäder, die der Körperpflege dienen, und Schwimmbekken als unselbständige Gebäudeteile.
- das Bauwerk nicht zu den Außenanlagen zählt (diese gehören zum Grundstück), etwa Einfriedungen, Bodenbefestigungen, Straßen, Wege, Plätze und dortige Beleuchtungsanlagen.

Unabhängig davon, inwieweit ein Bauwerk als Gebäude einzustufen ist, können einzelne Bestandteile im Sinne des BGB bewertungsrechtlich als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sein. Die Entscheidung hierüber hängt vor allem davon ab, ob

- die einzelnen Bestandteile ohne Rücksicht auf den derzeit ausgeübten Betrieb der Gebäudenutzung dienen oder
- die Teile in einer besonderen Beziehung zu einem Gewerbebetrieb stehen.

Außenanlagen gehören stets zum Grundvermögen. Daher werden sie bei der Wertermittlung der (unbebauten und bebauten) Grundstücke miterfasst.

Photovoltaikanlagen

Photovoltaikanlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie wandeln mittels Solarzellen einen Teil der Sonnenstrahlung unmittelbar in elektrische Energie um. Dabei wird technisch zwischen sog. Aufdachanlagen und dachintegrierten Anlagen unterschieden. Die Installation der Aufdachanlagen auf das bestehende Dach erfolgt mit Halterungen. Bei dachintegrierten Anlagen ersetzt die Dachhaut etwa über Solarziegel oder

–dachsteine diese Funktion. Dachintegrierte Photovoltaikanlagen dienen dem Schutz des Gebäudes vor Witterungseinflüssen sowie der unmittelbaren Stromerzeugung. Sie gehören – ausgehend vom Gebäudebegriff – nicht zu den Betriebsvorrichtungen, sondern zu den Gebäudebestandteilen, da die Gebäudfunktion der betrieblichen Funktion vorgeht. Solche Bauteile gehören nicht i. S. d. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG ausschließlich zu einer Betriebsanlage (§ 68 Abs. 2 Satz 2 BewG). Im Gegensatz hierzu ist die auf das vorhandene Dach aufgesetzte Photovoltaikanlage für die allgemeine Gebäudenutzung nicht erforderlich und stellt daher eine Betriebsvorrichtung dar.

In eigener Sache:

Am Freitag, **den 04. Oktober 2013** ist unsere Kanzlei geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine September 2013

- 10.09. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.09. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.09. Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer-Vorauszahlung