

Ing. Mag. Stefan Gruber
S.I.B. Mag. Stefan Gruber Stb. und WP. GesmbH
E-Mail: stefan.gruber@sib.co.at
www.sib.co.at



IMMOBILIE - BETRIEBSVERMÖGEN ODER AUSSERBETRIEBLICHES VERMÖGEN

Um die steuerlichen Fragen betreffend einer Immobilie richtig und vollständig beantworten zu können, ist zuerst zu entscheiden, ob die Immobilie dem Betriebsvermögen oder dem außerbetrieblichen Vermögen zuzuordnen ist.

Für den Fall der Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Einkünfte nach den Gewinnermittlungsvorschriften (§§ 4 - 14 EStG) zu ermitteln. Für den Fall der Zuordnung zum außerbetrieblichen Vermögen sind die Einkünfte nach den Vorschriften über die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 - 16 und § 28 EStG) zu ermitteln.

Neben der unterschiedlichen Art der Ermittlung der Einkünfte ist diese Zuordnung weiters für die Versteuerung eines Veräußerungsgewinnes sowie für die Möglichkeit des Verlustvortrages wesentlich.

Im § 7 (3) KStG ist geregelt, dass Einkünfte bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind (Betriebsvermögen kraft Rechtsform - das ist insbesondere die Gesellschaft mit beschränkter Haftung).

Eine Immobilie ist weiters dem Betriebsvermögen zuzuordnen, wenn eine vollständige oder teilweise Eigennutzung (Bürogebäude, Lagerhalle, Verkaufslokal oder Ordination) im Rahmen von betrieblichen Einkünften erfolgt oder wenn diese Immobilie den unmittelbaren Unternehmensgegenstand darstellt (gewerbliche Vermietung oder gewerblicher Grundstückshandel).

1. Betriebliche Eigennutzung der Immobilie

Eine betriebliche Nutzung der Immobilie liegt dann vor, wenn diese zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist und diesem auch tatsächlich dient (notwendiges Betriebsvermögen). Bei Unternehmen, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, können Immobilien als gewillkürtes Vermögen ins Betriebsvermögen aufgenommen werden, wenn es sich um kein notwendiges Betriebsvermögen oder Privatvermögen handelt, und die Immobilie dazu bestimmt ist, dem Betrieb zu dienen.

2. Anteilige betriebliche Eigennutzung der Immobilie

Eingangs ist festzustellen, dass bei einer Immobilie für die Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht der Grundsatz des Überwiegens gilt, sondern es erfolgt eine anteilige Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen.

Aufteilungsmaßstab

Es gilt der Grundsatz der Aufteilung nach den Nutzflächen. Wenn die Nutzbarkeit der Räume wesentlich voneinander abweicht, ist dies zu berücksichtigen.

Weicht die Raumhöhe der einzelnen Teile deutlich voneinander ab, kann sich die Kubatur als Aufteilungsschlüssel eignen. Gebäudeteile, die der gemeinsamen Nutzung dienen (Stiegenhaus, Keller, Gang), sind nach dem Verhältnis der anderen Räume aufzuteilen und beeinflussen daher nicht das Aufteilungsverhältnis (EStR Rz 560).

Ein unausgebauter Dachboden kann bei der Aufteilung außer Ansatz bleiben.

2.1. Betriebliche Nutzung zwischen 20% und 80%

Der betrieblich genutzte Teil gehört zum notwendigen Betriebsvermögen. Die auf den betrieblichen Teil des Gebäudes entfallenden Aufwendungen sind als Betriebsausgabe anzusetzen.

Ist ein im Alleineigentum stehendes Gebäude teils Betriebs- und teils Privatvermögen, bewirkt eine innerhalb des 80% / 20%-Rahmens stattfindende Nutzungsänderung in dieser Höhe entweder eine Entnahme oder Einlage. Sind z.B. 60% des Gebäudes Betriebsvermögen und wird die betriebliche Nutzung auf 50% vermindert, liegt im Ausmaß von 10% eine Entnahme unter Realisierung der entstandenen stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen vor. Im umgekehrten Fall liegt eine Einlage vor.

2.2. Betriebliche Nutzung weniger als 20%

In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten und der untergeordnete betrieblich genutzte Gebäudeteil zählt nicht zum notwendigen Betriebsvermögen. Bei Verkaufsvorgängen außerhalb der Spekulationsfrist ist der Veräußerungsgewinn zur Gänze steuerfrei. Die auf den betrieblichen Teil des Gebäudes entfallenden Aufwendungen (anteilige Abschreibung, Betriebskosten, Zinsaufwendungen) sind als Betriebsausgabe anzusetzen.

Bei einer Liegenschaft, die zu 30% Betriebsvermögen und zu 70% Privatvermögen darstellt, bedeutet eine Reduktion des betrieblich genutzten Anteiles auf 15% eine Entnahme des bisher zu 30% genutzten Immobilienanteiles.

2.3. Private Nutzung unter 20%

Ist die private Nutzung des Mietobjektes von untergeordneter Bedeutung (private Nutzung unter 20%), dann ist das gesamte Mietobjekt dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen. Die Gebäudekosten sind im ersten Schritt zur Gänze abzugsfähig. Die auf den Privatanteil entfallenden Aufwendungen sind im Wege der Privatentnahme zu neutralisieren.

Soweit ein Steuerpflichtiger zwei nicht zusammenhängende Betriebe in einer Immobilie betreibt, erfolgt die Beurteilung der Quotenzugehörigkeit betriebsbezogen.

2.4. Betriebliche Nutzung eines Mietobjekts durch einen Miteigentümer

Wird eine Immobilie von einem Miteigentümer betrieblich genutzt, so hängt das Ausmaß der Betriebsvermögenszugehörigkeit vom Rechtsgrund der Nutzung ab.

Erfolgt die betriebliche Nutzung ohne Mietvertrag zwischen den Miteigentümern, liegt für den gesamten betrieblich genutzten Teil notwendiges Betriebsvermögen vor, soweit der betrieblich genutzte Teil in der Miteigentumsquote Deckung findet.

Ein Gebäude wird vom 50%-Miteigentümer in der Höhe von a) 45% betrieblich genutzt. Das Gebäude gehört zu 45% zum notwendigen Betriebsvermögen. Beträgt die betriebliche Nutzung b) 75%, so liegt in Höhe von 50% notwendiges Betriebsvermögen vor.

Erfolgt die betriebliche Nutzung mit Mietvertrag, so stellt der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft gemäß der Miteigentümerverhältnisse anteiliges Betriebsvermögen (anteilige betriebliche Nutzung x anteiliger Miteigentümeranteil) dar.

Im Sinne des obigen Beispiels beträgt das Betriebsvermögen bei der Variante a) 22,5% und bei der Variante b) 37,5%.

3. Gewerbliche Vermietung

Solange die Vermietungsaktivitäten eine bloße Vermögensverwaltung in Form der Gebrauchsüberlassung darstellen, sind die Einkünfte der außerbetrieblichen Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ gem. § 28 EStG zuzuordnen. Die Immobilie stellt außerbetriebliches Vermögen dar. Sobald gewerbliche Vermietung vorliegt, ist die Immobilie dem Betriebsvermögen zuzuordnen und es liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Das wesentliche Kriterium für die Abgrenzung ist die Art der erbrachten Leistung. Sobald zusätzlich zur bloßen Gebrauchsüberlassung Nebenleistungen erbracht werden, die über die üblicherweise erbrachten Nebenleistungen hinausgehen, liegt gewerbliche Vermietung vor. Der Umfang der Vermietungstätigkeit ist keine Entscheidungshilfe für die Abgrenzung in vermögensverwaltende oder gewerbliche Vermietung.

Bei Vermietung von Wohnraum führen folgende Nebenleistungen zu keiner Gewerblichkeit der Einkünfte (EStR Rz 5437):

- Beistellen eines Hausbesorgers
- Schneeräumung
- Müllabfuhr
- üblicherweise vom Hausbesorger zu verrichtende Tätigkeiten
- Einrichtung von Gemeinschaftsräumen (z.B. Waschküche, Sauna)
- Bereitstellen von Heizungswärme und Warmwasser
- Adaptierungs- und Ausbauarbeiten

Zur gewerblichen Vermietung führen aber folgende Nebenleistungen (EStR Rz 5438):

- Verpflegung der Mieter bei Vermietung von mehr als 10 Betten
- tägliche Reinigung bei Vermietung von mehr als 10 Betten
- Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen
- Zur-Verfügung-Stellen von Wäsche, Besteck und Geschirr

Bei Vermietung von Kurzgaragen und Abstellplätzen liegt insbesondere eine gewerbliche Vermietung vor, wenn Überwachungsleistungen oder Fahrzeugpflegeleistungen ebenso angeboten werden. Bei Dauerparkplätzen, die ohne zusätzliche Nebenleistungen angeboten werden, liegt keine gewerbliche Vermietung vor.

4. Gewerblicher Grundstückshandel

Grundstücksan- und -verkäufe stellen dann eine gewerbliche Tätigkeit dar, die über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht, wenn es sich um eine nachhaltige (Wiederholungsabsicht), mit Gewinnerzielungsabsicht (Vermögensverwertung) unternommene Tätigkeit handelt und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben ist.

In den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) Randziffer 5445 und 5448 sind Indizien aufgelistet, die für oder gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sprechen.

5. Zusammenfassung

Sobald Sie an Hand der oben dargestellten Kriterien eine Zuordnung zum Betriebsvermögen oder zum außerbetrieblichen Vermögen vorgenommen haben, können die für die Praxis wichtigen Entscheidungen getroffen werden.

In der nächsten Ausgabe möchte ich Ihnen die steuerlichen Konsequenzen aufzeigen, welche sich aufgrund der unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften für die Immobilie im Betriebsvermögen ergeben.