

Beratung rund um das Geld

Gebäude auf fremdem Grund und Boden aus steuerlicher Sicht

Die Errichtung von Gebäuden oder baulichen Anlagen auf fremden Grund und Boden sind in der Bauernblattausgabe vor zwei Wochen aus juristischer Sicht dargestellt worden. Nunmehr erfolgt eine Betrachtung aus steuerlicher Sicht. Im Mittelpunkt stehen dabei die Bilanzierung und Abschreibung sowie die Umsatzsteuer.

Wer auf einem fremden Grundstück ein Gebäude errichtet, möchte die Herstellungskosten in der Regel in seiner Bilanz ausweisen und auch steuerlich wirksam abschreiben.

Diese Abschreibung (AfA) steht den Bauherrn zu, wenn er zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes auf fremdem Grundstück geworden ist, beispielsweise durch ein Erbbaurecht.



Man muss steuerlich viel beachten, wenn man auf fremdem Grund baut.

ZINSBAROMETER

Stand 9. November 2015
Die Zinsspannen am Kapitalmarkt nehmen zu. Das Zinsbarometer bietet lediglich erste Anhaltspunkte zur aktuellen Kapitalmarktsituation (ohne Gewähr). Bei den gekennzeichneten Zinssätzen können sich je nach persönlicher Verhandlungssituation deutliche Abweichungen ergeben.

	Zinsen	
Geldanlage	%	
Festgeld 10.000 €, 3 Monate ¹⁾		0,05 - 1,25

Kredite		
Landwirtschaftliche Rentenbank²⁾		
(Sonderkreditprogramm)	% effektiv	

Maschinenfinanzierung		
6 Jahre Laufzeit, Zins 6 Jahre fest		1,00
langfristige Darlehen		
10 Jahre Laufzeit, Zins 5 Jahre fest		1,00
20 Jahre Laufzeit, Zins 10 Jahre fest		1,51

Baugeld-Topkonditionen³⁾		
Zins 10 Jahre fest		1,38 - 1,84
Zins 15 Jahre fest		1,90 - 2,39

1) Marktausschnitt (100 % Einlagensicherung)
2) Zinssatz Preisklasse A, Margenaufschlag 0,35 bis 2,85 %, je nach Bonität und Besicherung (7 Preisklassen)
3) Quelle: www.capital.de (Spanne der Topkonditionen)

Bilanzierung und Abschreibung

Auch das im Steuerrecht bekannte wirtschaftliche Eigentum kann zur Abschreibungsberechtigung führen. Im Regelfall ist wirtschaftliches Eigentum gegeben, wenn das auf fremdem Grundstück errichtete Gebäude nach Ablauf der Nutzungsdauer wieder zu beseitigen ist oder der Bauherr vom Grundstückseigentümer am Ende der Nutzungszeit noch einen Wertsatzanspruch geltend machen kann.

Es kann sich allerdings auch eine AfA-Berechtigung des Bauherrn ergeben, wenn er weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist. Das ist immer dann der Fall, wenn er das Gebäude im eigenen betrieblichen Interesse errichtet und die Herstellungskosten selbst getragen hat und das Wirtschaftsgut für betriebliche Zwecke selbst nutzt.

In der Regel wird eine AfA-Berechtigung für das auf fremdem Grundstück errichtete Gebäude gegeben sein. Hinsichtlich der Höhe des anzuwendenden AfA-Satzes stellt sich die Frage, ob sich dieser AfA-Satz über die Laufzeit

des Pachtvertrages ermittelt oder ob die gesetzlich vorgegebenen AfA-Sätze, zum Beispiel für Wirtschaftsgüter 3 % pro Jahr, anzuwenden sind. Zu dieser Frage hat der Bundesfinanzhof im Jahr 2015 festgestellt, dass Herstellungskosten für ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden mit den für Gebäude maßgebenden AfA-Sätzen und nicht nach der mutmaßlichen kürzeren Nutzungsdauer des Pachtverhältnisses abzuschreiben sind. Das Einkommensteuergesetz stellt ausdrücklich auf die voraussichtliche tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes und nicht auf eine davon gegebenenfalls abweichende kürzere Dauer eines Miet- oder Pachtverhältnisses ab.

Bedeutung Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich ist der Vorgang des Errichtens eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ungleich komplizierter. Umsatzsteuerlich ist von Bedeutung:

- ob der Besteller (Bauherr) Abnehmer der Leistung des bauausführenden Unternehmers ist und
- ob der Besteller (Bauherr) eine Weiterlieferung an den/die Ei-

gentümer des Grundstücks erbracht hat oder erbringt.

Leistungsempfänger des bauausführenden Unternehmers ist derjenige, dem die Verfügungsmacht an dem Bauwerk verschafft wurde. Dabei kommt es nicht darauf an, wer zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks ist. Es ist unbeachtlich, dass der Eigentümer des Grundstücks im Regelfalle auch bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Bauwerks wird.

Der umsatzsteuerliche Leistungsempfänger ist vielmehr der Bauherr, da er die den Leistungen zugrunde liegenden Aufträge im eigenen Namen erteilt hat und auch zivilrechtlich Vertragspartner des bauausführenden Unternehmers geworden ist (Verpflichtungsgeschäft). Der Bauherr erlangt die Verfügungsmacht mit der Übergabe oder mit der Abnahme des fertiggestellten Bauwerks. Er und nicht der Eigentümer des Grundstücks ist daher zum Vorsteuerabzug aus den erhaltenen Leistungen berechtigt, soweit auch die übrigen persönlichen und sachlichen Voraussetzungen des Umsatzsteuergesetzes erfüllt sind.

Problematisch wird es dann, wenn es zur sogenannten Weiterlieferung durch den Bauherrn an den Grundstückseigentümer kommt. Eine Weiterlieferung liegt vor, wenn der Bauherr dem Grundstückseigentümer am Bau auf fremden Grund und Boden Verfügungsmacht verschafft. Hierzu ist es erforderlich, dass nach dem Willen der Beteiligten der Bauherr die Verfügungsmacht verliert und er zugleich dem Grundstückseigentümer Substanz, Wert und Ertrag des Bauwerks zuwendet. Das bedeutet, dass der Grundstückseigentümer die volle körperliche und wirtschaftliche Sachherrschaft über das Bauwerk erhält, die zu einer uneingeschränkten Verfügungsberechtigung über die Substanz führt. Konsequenz dieser Weiterlieferung ist, dass seitens des Bauherrn Umsatzsteuerpflicht ausgelöst wird und die Weiterlieferung des Gebäudes mit Umsatzsteuer belegt wird. Man unterscheidet die Fälle einer sofortigen Weiterlieferung des Bauwerks von den Fällen der späteren Weiterlieferung des Bauwerks.

Eine sofortige Weiterlieferung ist anzunehmen, wenn der Grundstückseigentümer als Vermieter mit dem Bauherrn als Mieter auch für die hinzugekommenen Teile und nicht nur für die Überlassung der ursprünglichen Substanz eine Miete vereinbart (Mieterhöhung).

Erstattung der Baukosten

Der Grundstückseigentümer ersetzt dem Bauherrn die Herstellungskosten des Bauwerks und vermietet ab Fertigstellung und Ingebrauchnahme das Bauwerk.



Die Herstellungskosten des Bauwerks ersetzt der Grundstückseigentümer dem Bauherrn und vermietet ihm zusätzlich ab Fertigstellung und Ingebrauchnahme das Bauwerk. Fotos: landpixel



Wer auf einem fremden Grundstück ein Gebäude errichtet, verpflichtet sich, über ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Konsequenzen der Baumaßnahme Gedanken zu machen.

brauchnahme des Bauwerks zusätzlich an den Bauherrn.

Dem Besteller der Baumaßnahme steht unter den Voraussetzungen des § 15 Umsatzsteuergesetz (UStG) der Abzug der ihm für die Baumaßnahmen in Rechnung gestellten Vorsteuer zu. Zugleich schuldet er allerdings Umsatzsteuer aufgrund der an den Grundstückseigentümer ausgeführten steuerpflichtigen Weiterlieferung.

Dem Grundstückseigentümer steht unter den Voraussetzungen des Umsatzsteuergesetzes ein Abzug der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer zu, wenn er für die Vermietung an den Bauherrn auf die Steuerbefreiung nach dem Umsatzsteuergesetz verzichtet.

Anrechnung der Baukosten auf die Miete

Der Grundstückseigentümer vermietet ab Fertigstellung und Ingebrauchnahme des Bauwerkes auf fremden Grund und Boden zusätzlich an den Besteller. Die für das erweiterte Objekt festgesetzte Miete wird jedoch wegen der vom Bauherrn finanzierten Baumaßnahme ermäßigt. Der Mietvertrag ist über einen bestimmten Zeitraum abgeschlossen, der kapitalisierte Wert der Mietermäßigung soll nach den Vorstellungen der Vertragspartner den Herstellungskosten des Bauwerkes entsprechen. Es wird genauso zu einer umsatzsteuerpflichtigen Weiterlieferung des Bauwerkes an den Grundstückseigentümer kommen mit allen Konsequenzen, wie sie zu dem vorherigen Punkt bereits beschrieben wurden.

Spätere Weiterlieferung des Bauwerks

Eine spätere Weiterlieferung liegt vor, wenn der Mieter während der Mietdauer Inhaber der Verfügungsmacht war (= wirtschaftlicher Eigentümer) und mit Ende der Mietdauer die Verfügungsmacht entgeltlich an den Eigentümer übertragen wird. Das ist der Fall, wenn dem Mieter ein Entschädigungsanspruch bei Mietende zusteht. Die Weiterlieferung unterliegt möglicherweise der Grunderwerbsteuer und ist aber umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 9a UStG.

Ist das Gebäude nach Mietende wirtschaftlich verbraucht und

geht deshalb entschädigungslos auf den Eigentümer des Grund und Bodens über, ist die Lieferung mangels Entgelt nicht umsatzsteuerbar. Ist der Mieter zum Abriss des Gebäudes nach Ablauf der Mietdauer verpflichtet, findet eine Weiterlieferung nicht statt.

Ergebnis: Wenn man ertragsteuerlich noch relativ einfach zur AfA-Berechtigung der Aufwendungen für die Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden kommt, sind die umsatzsteuerlichen Probleme in Verbindung mit der Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ungleich problematischer. Es sind zivilrechtlich wirksame Vereinbarungen zwischen Grundstückseigentümer und Bauherrn zu erstellen, die eine mögliche Weiterlieferung des Bauwerkes in die Zukunft weiterschieben beziehungsweise Umsatzsteuer vermeiden.

FAZIT

Insoweit ist jeder, der auf einem fremden Grundstück ein Gebäude errichtet, verpflichtet, sich über ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Konsequenzen der Baumaßnahme Gedanken zu machen oder sich entsprechend beraten zu lassen.

**Stefan Heins
wetreu
LBB Betriebs- und Steuer-
beratungsgesellschaft KG**