

Steuerpflichtig oder nicht?

Die Eidg. Steuerverwaltung hat ihre Praxis zur Abgrenzung, ob der Verkauf bei einem Neubau oder einem Umbau als eine von der MWST ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferung zu qualifizieren ist, neu festgelegt. Massgebend ist der Baubeginn¹.



Die Abfolge von Vertragsabschluss und Baubeginn entscheidet über die Steuerpflicht (Foto: suze / photocase.com).

RUDOLF SCHUMACHER* •

PRAXISENTWICKLUNG. Mit der Einführung des neuen Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) per 1. Januar 2010 hat die ESTV die Praxis zur Abgrenzung, ob der Verkauf einer Immobilie von der MWST ausgenommen oder steuerbar ist, festgelegt.² Diese erste Praxis wurde mit einer neuen Praxisfestlegung vom 31. März 2010 umgestossen.³ Die Anwendung dieser zweiten Praxis führte in vielen Fällen zu einer unsachgemässen Besteuerung der Gewinnmarge auf der Baute⁴ und zu erheblichem administrativem Aufwand. Zur Realisierung einer angepassten Praxis wurden die interessierten Verbände durch die ESTV angehört. Am 10. April 2013 hat die ESTV die «MWST-Praxis 05, Änderung und Präzisierung zur MWST-Branchen-Info 04, Baugewerbe» publiziert.

GRUNDSATZ. Neu liegt eine steuerbare Immobilienlieferung vor, wenn ein Grundstück veräussert wird, auf dem der Verkäufer oder eine mit diesem eng verbundene Person⁵, einen Neubau oder Umbau realisiert und der Abschluss des entsprechenden Kauf- oder Vorvertrages nach Art. 216 Abs. 1 Obligationenrecht (OR) und/oder eines Werkvertrages nach Art. 363 OR vor Baubeginn erfolgt. Die

Abgrenzungskriterien gemäss der Praxis vom 31. März 2010 sind hinfällig. Zur zeitlichen Wirkung der neuen Praxis vgl. nachstehende Ausführungen.

ABGRENZUNGSPROBLEMATIK. Werden Bauwerke und/oder Objekte neu erstellt oder bestehende Bauwerke und/oder Objekte umgebaut und sind sie für den Verkauf bestimmt, ist bei der Veräusserung zwischen einer von der MWST ausgenommenen und einer steuerbaren Leistung zu unterscheiden. Die Übertragung von Immobilien ist von der MWST nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG ausgenommen. Demgegenüber ist die Lieferung (z. B. die Erbringung einer werkvertraglichen Leistung) steuerbar. Liegt eine von der MWST ausgenommene Grundstückübertragung vor, besteht kein Vorsteueranspruch auf den Vorleistungen, da diesem keine steuerbare Leistung gegenübersteht. Handelt es sich demgegenüber um eine steuerbare Leistung, ist auch der Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben, womit letztlich auch die Eigenleistungen und die Marge mit der MWST belastet werden.

Ein hier relevanter Umbau liegt vor, wenn sich die Umbaukosten auf mehr als 50% des aktuellen Gebäudeversicherungswertes im Zeitpunkt vor dem Umbau belaufen.

BAUBEGINN. Bei Neubauten gilt als Baubeginn der Beginn der Aushubarbeiten, sofern im Anschluss an den Aushub mit der Erstellung der Neubaute unmittelbar begonnen wird. Durch den Ersteller nicht beeinflussbare Bauverzögerungen (z. B. witterungs- oder saisonal bedingte Verzögerungen oder ein nachweisbar behördlich angeordneter Baustopp aufgrund von archäologischen Funden) sind unschädlich, d. h. der Baubeginn wird nicht hinausgeschoben. Der Baubeginn ist mit Verträgen, Arbeitsrapporten und Rechnungen des mit dem Aushub beauftragten Unternehmers bzw. mit Arbeitsrapporten bei selbst ausgeführten Arbeiten zu belegen.⁶ In Bezug auf den Baubeginn werden Hangsicherungsarbeiten durch die ESTV unterschiedlich beurteilt.⁷

BAUWERK, OBJEKT. Mit Bauwerken sind ganze Bauwerke wie z.B. Einfamilien-, Mehrfamilienhäuser und auch sogenannte gemeinsame Bauwerke wie Einstellhallen gemeint. Ebenfalls als Bauwerke gelten Doppelhäuser und Reihenhäuserzeilen. Unter Objekten sind selbständige Teile von Bauwerken wie z. B. die einzelnen Stockwerkeinheiten (Eigentumswohnungen) eines Mehrfamilienhauses oder die einzelnen Abstellplätze einer Einstellhalle zu verstehen. Der Baubeginn wird immer

pro Bauwerk festgelegt. Der Baubeginn gilt somit nicht generell für eine Überbauung oder eine einzelne Teiletappe einer Überbauung. Wird zusammen mit mehreren Bauwerken ein gemeinschaftliches Bauwerk (z. B. eine Einstellhalle) erstellt, das den zu erstellenden Bauwerken gemeinsam dient und mit ihnen durch zu Beginn erstellte direkte Zugänge verbunden ist, gilt der Baubeginn des gemeinschaftlichen Bauwerks auch für die mit diesem verbundenen Bauwerke. Diese von der ESTV aus Praktikabilitätsgründen bzw. als Vereinfachung gewährte Praxis ist bedeutungsvoll bei der Entwicklung und Realisierung von Bauvorhaben.⁸ Der Totalabbruch einer Altliegenschaft gilt nur als Baubeginn, wenn im Anschluss an den Abbruch mit der Erstellung des Ersatzneubaus begonnen wird bzw. der Aushub erfolgt. Als Ersatzneubau gilt ein neu erstelltes Gebäude am gleichen Ort wie das abgebrochene Gebäude. Die frühere Nutzung der Altliegenschaft und die zukünftige Nutzung der Ersatzneubaute sind nicht von Belang. Bei allen anderen Totalabbrüchen von Altliegenschaften gilt der Abbruch nicht als Baubeginn.

Bei Umbauten von bestehenden Bauwerken gilt der tatsächliche Beginn der Umbauarbeiten (z. B. auch Teilabbruch) als Baubeginn. Der Beginn der Arbeiten ist mit entsprechenden Nachweisen zu belegen.

Ist der Baubeginn für das Bauwerk bestimmt, ist für jedes Objekt innerhalb des Bauwerks zu entscheiden, ob der Verkauf, unter Ausscheidung des Wertes für den Boden(anteil) von der MWST ausgenommen oder steuerbar ist. Dieser Entscheid fällt mit dem vorstehend beim Grundsatz erwähnten Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Vorverträge mit Reservierungszahlungen, die nicht öffentlich beurkundet sind, sind für die Beurteilung, ob es sich um eine von der MWST ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferung handelt, unbeachtlich.

VORSTEUERABZUG. Liegt eine steuerbare Immobilienlieferung vor, besteht auf den Vorleistungen Anspruch auf Vorsteuerabzug. Liegt innerhalb eines Bauwerkes für gewisse Objekte eine steuerbare Immobilienlieferung (da vor Baubeginn verkauft) und für andere Objekte eine von der MWST ausgenommene Leistung vor (da

nach Baubeginn verkauft), stellt sich die Frage der sachgemässen Korrektur des Vorsteuerabzugs.⁹ Für die Fälle, in denen eine Zuordnung nach der 3-Topf-Methode¹⁰ oder eine andere sachgemässe Zuweisung der Vorsteuern nicht möglich ist¹¹, lässt die ESTV aus Praktikabilitätsgründen und als Vereinfachung eine annäherungsweise prozentuale Vorsteuerzuweisung gemäss den erzielten Entgelten der einzelnen Objekte (inkl. dem Wert des Bodens) zu.¹²

Soweit von der MWST ausgenommene Grundstückübertragungen vorliegen, ist für die Ingebrauchnahme der gesamten Infrastruktur des Verkäufers eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen.¹³

MEHR- UND MINDERKOSTEN. Die Zusatzwünsche der Käufer, welche nicht im Kaufvertrag enthalten sind und Mehrkosten zur Folge haben, teilen das steuerliche Schicksal des Bauwerks bzw. Objekts. Ist der Verkauf des Bauwerks bzw. des Objekts steuerbar, unterliegen auch die Mehrkosten der MWST. Kann den Zusatzkosten der Vorsteuerbetrag nicht einzeln zugewiesen werden, ist eine durch die ESTV definierte Vereinfachung für die Ermittlung des Vorsteuerabzugs möglich.¹⁴

ZEITLICHE WIRKUNG DER NEUEN PRAXIS. Für die Beurteilung, welches Recht anwendbar ist, ist der Zeitpunkt des Baubeginns massgebend. Erfolgt der Baubeginn ab dem 1. Juli 2013, gilt nur noch die neue Praxis. Liegt der Baubeginn zwischen dem 1. Januar 2010 und dem 30. Juni 2013 kann der Steuerpflichtige wählen, ob die neue oder die bisher gültige Praxis angewendet werden soll. Das Wahlrecht kann aber nur pro Bauwerk und nicht pro Objekt ausgeübt werden. Wurde bisher korrekt nach der bisherigen Praxis abgerechnet, kann die steuerpflichtige Person innerhalb der Verjährungsfrist, sofern die entsprechenden Steuerjahre nicht durch eine Verfügung in Rechtskraft erwachsen sind, auf die bisherigen Abrechnungen zurückkommen. Ist die MWST in den Verträgen und/oder Rechnungen gegenüber den Käufern offen ausgewiesen worden, ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Art. 27 Abs. 2-4 MWSTG möglich. Im Zweifelsfall ist vor allfälligen Korrekturmassnahmen bei der ESTV für den konkreten Fall eine entsprechende Rechtsauskunft einzuholen.

FAZIT. Mit der neuen Praxis der ESTV besteht beim Verkauf des Bauwerks bzw. des Objekts zweifelsfrei fest, ob eine von der MWST ausgenommene Grundstückübertragung oder eine steuerbare Immobilienlieferung vorliegt. Mit den von der ESTV definierten Vereinfachungen wird auch der administrative Aufwand für die Steuerpflichtigen reduziert. Ist dem Immobilienentwickler, dem Investor, dem Promotor oder anderen involvierten Personen die Systematik der neuen Praxis bekannt, lässt sich mit einer zielgerichteten Planung eine zusätzliche MWST-Belastung abwenden. ●

Vgl. auch Immobilien, Dezember 2012, Seiten 28–29.

¹ Für die Beurteilung einzelner Sachverhalte sind nicht die nachfolgenden Ausführungen, sondern die MWST-Praxis-Info 05 (publiziert am 10. April 2013) verbindlich. Die ESTV erteilt auf schriftlich vorgelegte Sachverhalte Auskunft zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen (Art. 69 MWSTG).

² MWST Übergangsinform 01 vom Januar 2010.

³ MWST-Praxis-Info 01 Präzisierungen zur MWST Übergangsinform 01 vom 31. März 2010.

⁴ Der Boden bildet nicht Bemessungsgrundlage der MWST (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG). Insbesondere die von der ESTV festgelegten Grenzwerte für die zulässigen Anzahlungen und der Saldo aus der Mehr-/Minderkostenabrechnung führten zu einer unsachgemässen Besteuerung MWST-Praxis-Info 01, Ziff. 1.1.1.

⁵ Vgl. MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 3.

⁶ Vgl. hierzu die detaillierteren Ausführungen in MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 4.7.

⁷ Vgl. hierzu die Ausführungen in MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 4.7, 1. und 3. Absatz.

⁸ Mit einer zielführenden Entwicklung und Planung können MWST-Belastungen vermieden werden.

⁹ Die steuerpflichtige Person kann zur Berechnung der Korrektur des Vorsteuerabzuges eine oder mehrere der in Art. 65 Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) aufgeführten Methoden anwenden, sofern diese zu einem sachgerechten Ergebnis führen.

¹⁰ Zur 3-Topf-Methode vgl. MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen, Ziff. 4.5.1.

¹¹ Weil dem Veräusserer die Detailangaben nicht bekannt sind. Dies ist in der Regel der Fall, wenn die Erstellung durch einen Total- oder Generalunternehmer erfolgt und keine Detaillierung des Gesamtpreises erfolgt.

¹² Vgl. dazu auch die Beispiele in MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 5.3.2.

¹³ Die Details sind der MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 5.3.2, zu entnehmen.

¹⁴ Vgl. Dazu MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 6.



RUDOLF SCHUMACHER

dipl. Wirtschaftsprüfer, Betriebsökonom
HWV, zugelassener Revisionsexperte, Mitglied
MWST-Konsultativgremium, Mitglied
MWST-Kompetenzzentrum der Treuhänder-
Kammer, Schumacher swisstat AG, Köniz