
MWST Baugewerbe

Mehrwertsteuerliche Abgrenzungsfragen beim Bau / Umbau eines Bauwerks bzw. Objekts unter der Berücksichtigung der Änderung und Präzisierung zur «MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe»

4	Ausgangslage
	Anwendungsbereich
5	Abgrenzungskriterien gemäss neuer Praxis
7	Definitionen
8	Steuerliche Folgen
	Von der Steuer ausgenommene Immo- bilienlieferung, Art. 21 Abs. 2 Ziffer 20 MWSTG
	Steuerbare Immobilienlieferung, Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 lit. d Ziffer 2 MWSTG
9	Bauwerke mit unterschiedlich zu qua- lifizierenden Objekten
10	Zeitlicher Anwendungsbereich
	Fazit



Von **Claudia Leu**
lic. iur., Rechtsanwältin
Telefon +41 44 498 99 06
claudia.leu@walderwyss.com



und **Samuel Dürr**
Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte
Telefon +41 44 498 99 02
samuel.duerr@walderwyss.com

Wann unterliegt gemäss neuer Praxis eine Bauleistung der Mehrwertsteuer, wann ist sie von der Steuer ausgenommen und welche Konsequenzen zieht diese Beurteilung nach sich?

Ausgangslage

Am 10. April 2013 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer ihre «MWST-Praxis-Info 05» mit Änderungen und Präzisierungen zu Ziffer 8 der «MWST-Branchen-Info 04» und Ziffer 1 der «MWST-Praxis-Info Präzisierungen zur MWST Übergangsinformation 01 vom 31. März 2010» publiziert. Damit werden die Abgrenzungskriterien zwischen von der Mehrwertsteuer ausgenommenen und steuerbaren Immobilienlieferungen beim Verkauf von Immobilien neu definiert. Entsprechend sind die bisherigen Kriterien wie z.B. Anzahlung von mehr als 30 % des Kaufpreises oder Mehrkosten von über 5 resp. 7 % des Pauschalpreises nicht mehr relevant zur Beantwortung der Frage, ob der Verkaufspreis der Mehrwertsteuer unterliegt oder nicht.

Im Folgenden soll auf die wichtigsten Neuerungen und deren Auswirkungen auf künftige Grundstücktrans-

aktionen anhand des folgenden Beispiels eingegangen werden:

Grundeigentümer A lässt auf seinem Boden durch die Bauunternehmung B 2 Mehrfamilienhäuser mit je 6 Eigentumswohnungen erstellen um diese anschliessend zu verkaufen. Der Werkvertrag zwischen A und B zur Erstellung der Mehrfamilienhäuser unterliegt gemäss allgemeinen Regeln der Mehrwertsteuer. Ob auch die Verkäufe der Eigentumswohnungen durch A an Dritte der Mehrwertsteuer unterliegen, ist anhand der «MWST-Praxis-Info 05» zu prüfen.

Anwendungsbereich

Die «MWST-Praxis-Info 05» ist anwendbar beim Verkauf von Grundstücken, auf welchen vom Veräusserer oder einer ihr nahestehenden Person ein Neubau erstellt oder ein Umbau realisiert wurde. Dabei ist unwesentlich, ob der Veräusserer des Grundstückes bei der Erstellung oder beim Umbau Eigenleistungen erbringt oder nicht und wie er

am Markt auftritt. Es kann sich also bei den Veräusserern von Grundstücken mit neu erstellten oder umgebauten Bauwerken oder Objekten, an welche die «MWST-Praxis-Info 05» gerichtet ist z.B. um Bauunternehmer, Baugenossenschaften, Konsortien, einfache Gesellschaften, Vereine sowie auch Privatpersonen und Investoren handeln.

Sofern der Boden, auf welchem das Gebäude erstellt oder umgebaut wird im Eigentum eines echten Dritten oder des «Käufers» steht, kommen hingegen die Abgrenzungskriterien der «MWST-Praxis-Info 05» nicht zur Anwendung. Diesfalls ist nach allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob die Leistungen im Zusammenhang mit der Erstellung oder dem Umbau des Gebäudes der Mehrwertsteuer unterliegen.

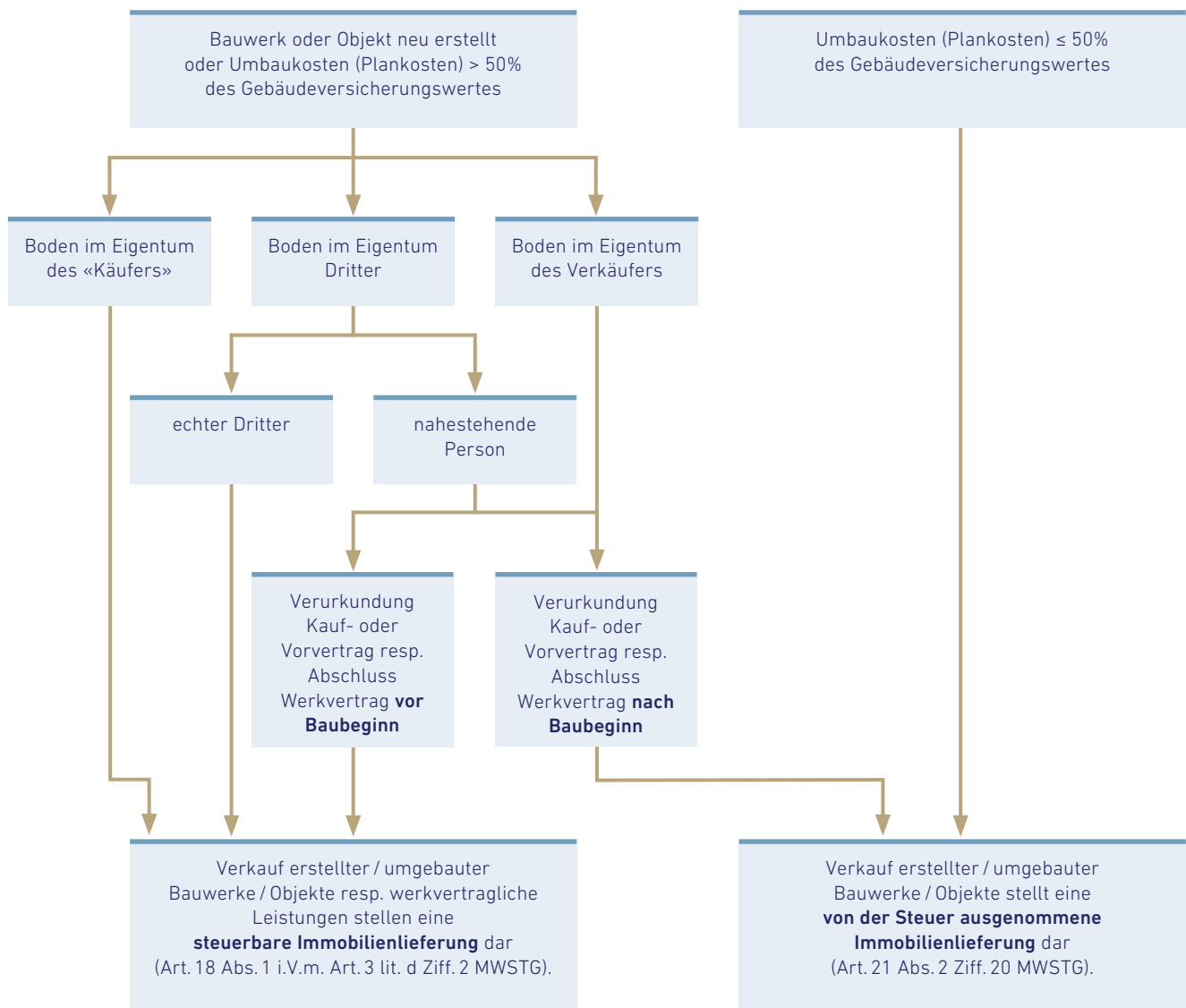
In unserem Beispiel ist die «MWST-Praxis-Info 05» anwendbar und der Grundeigentümer A hat zu prüfen, ob die einzelnen Verkäufe von der Steuer ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferungen darstellen. Ist A ein Privater, so hat er ausserdem zu prüfen, ob er aufgrund der geplanten Liegenschaftsverkäufe steuerpflichtig wird und

sich in das MWST-Register eintragen lassen muss.

Abgrenzungskriterien gemäss neuer Praxis

Neu ist für die Beurteilung, ob eine steuerbare oder eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung vorliegt, auf den Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung des Kauf- oder Vorvertrages resp. den Zeitpunkt des Abschlusses des Werkvertrages abzustellen. Liegt dieser vor **Baubeginn**, so liegt grundsätzlich eine steuerbare Immobilienlieferung vor; erfolgt die öffentliche Beurkundung / der Vertragsabschluss hingegen nach Baubeginn, so liegt grundsätzlich eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung vor.

Für den Verkauf von neu erstellten oder umgebauten Bauwerken (*im Beispiel: Mehrfamilienhäuser*) und / oder Objekten (*im Beispiel: Eigentumswohnungen*) sind demnach folgende Abgrenzungskriterien massgeblich:



Die gleiche Qualifikation und steuerliche Behandlung erfolgt auch bei blosser Einräumung eines **Baurechts**. *Verkauft in unserem Beispiel A die Eigentumswohnungen bloss im Baurecht, so kommt dieselbe steuerliche Qualifikation zum Tragen, wie wenn er die Eigentumswohnungen inkl. Boden verkaufen würde.*

Vorverträge mit Reservierungszahlungen, die nicht öffentlich beurkundet werden, sind für die Beurteilung, ob es sich um eine von der Steuer ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferung handelt, nicht beachtlich.

Mehrkosten (Saldo / Differenz aus Mehr- und Minderkosten) aufgrund von Änderungswünschen der Käuferschaft werden steuerlich gleich behandelt wie der Verkauf des Bauwerkes (*Mehrfamilienhaus*) bzw. Objektes (*Eigentumswohnung*). *Ist in unserem Beispiel der Verkauf einer Eigentumswohnung als steuerbar zu qualifizieren, da der Kaufvertrag vor Baubeginn abgeschlossen wurde, so unterliegen auch die Mehrkosten für diese Eigentumswohnung der Mehrwertsteuer.*

Zur Berechnung der geplanten **Umbaukosten** sind Eigenleistungen des Verkäufers zu Drittpreisen zu berücksichtigen.

Definitionen

Als **Bauwerke** gelten ganze Bauwerke, wie beispielsweise Einfamilienhäuser, *Mehrfamilienhäuser* und auch sog. **gemeinsame Bauwerke** wie Einstellhallen.

Objekte sind selbständige Teile von Bauwerken wie z.B. einzelne Stockwerkeinheiten (*Eigentumswohnungen*) oder einzelne Autoabstellplätze.

Bei **Neubauten** gilt als **Baubeginn** der Beginn der Aushubarbeiten, sofern im Anschluss an diese mit der Erstellung der Neubauten begonnen wird. Ebenso gelten Baugrundvorbereitungen (z.B. Pfählen) oder Hangsicherungsarbeiten, welche notwendig sind und unmittelbar vor dem Aushub erfolgen als Baubeginn. **Nicht als Baubeginn** gelten hingegen Arbeiten, die lediglich der Vorbereitung eines Grundstücks für die Erstellung von Bauwerken dienen, z.B. Rodungs-, Planierungs- oder Planungsarbeiten, Errichtung von Bauprofilen sowie die Basiserschliessung des Grundstückes.

Rückbauten einer Altliegenschaft gelten nur dann als Baubeginn, sofern im Anschluss mit der Erstellung der Ersatzneubauten begonnen wird.

Bei **Umbauten** von bestehenden Bauwerken gilt als Baubeginn der tatsächliche Beginn der Umbauarbeiten. Nicht als Baubeginn gelten Arbeiten, die ledig-

lich der Vorbereitung des Umbaus dienen wie z.B. Planungsarbeiten oder Errichtung von Bauprofilen.

Wird zusammen mit mehreren Bauwerken ein **gemeinschaftliches Bauwerk** (z.B. Einstellhalle) erstellt, das den zu erstellenden Bauwerken gemeinsam dient und mit ihnen durch direkte Zugänge verbunden ist, gilt der Baubeginn des gemeinschaftlichen Bauwerks auch für die mit diesem verbundenen Bauwerken.

Der **Baubeginn** wird jeweils **pro ganzes Bauwerk** festgelegt, und nicht generell für die Gesamtüberbauung oder Teiletappe einer Überbauung. *In unserem Beispiel wird der Baubeginn pro Mehrfamilienhaus festgelegt. Sofern eine gemeinsame Einstellhalle mit direkten Zugängen der beiden Mehrfamilienhäuser gebaut wird, gilt als Baubeginn für beide Mehrfamilienhäuser der Beginn der Bauarbeiten für dieses gemeinschaftliche Bauwerk.*

Die **steuerliche Qualifikation** erfolgt hingegen **objektbezogen**. *Das hat in unserem Beispiel zur Folge, dass innerhalb des jeweiligen Mehrfamilienhauses (Bauwerk) der Verkauf einzelner Eigentumswohnungen oder Autoabstellplätze (Objekte) der Mehrwertsteuer unterliegt (falls die entsprechenden Kaufverträge vor Baubeginn verurkundet worden*

sind) und der Verkauf der übrigen Eigentumswohnungen oder Autoabstellplätze von der Steuer ausgenommen ist (sofern die jeweiligen Kaufverträge nach Baubeginn verurkundet worden sind).

Steuerliche Folgen

Von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung, Art. 21 Abs. 2 Ziffer 20 MWSTG

Ist eine Transaktion als von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung zu qualifizieren, unterliegt der Umsatz aus dem Liegenschaftsverkauf grundsätzlich nicht der Mehrwertsteuer. Erfolgt der Verkauf hingegen mit **Option** im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG, ist der Verkaufspreis ohne Wert des Bodens zum Normalsatz zu versteuern.

Gemäss Art. 22 Abs. 2 MWSTG ist eine **Option** für den Verkauf von Bauwerken und /oder Objekten **ausgeschlossen**, sofern der Käufer /die Käuferin das Kaufobjekt ausschliesslich für private Zwecke verwendet.

Ein **Vorsteuerabzug** bei Verkäufen welche als von der Steuer ausgenommen zu qualifizieren sind, ist nur zulässig, sofern das Bauwerk / Objekt im Hinblick auf einen Verkauf mit **Option** erstellt wird.

Wird nicht optiert oder ist die Option ausgeschlossen, so berechtigen die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erstellung des Bauwerkes / Objekts getätigt werden, nicht zum **Vorsteuerabzug**. Werden auch **Eigenleistungen des Verkäufers** für solche Objekte erbracht, so ist eine entsprechende Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Dasselbe gilt auch für die Vorsteuern auf Rückbaukosten im Zusammenhang mit der Erstellung eines von der Steuer ausgenommenen Neubaus.

Werden in unserem Beispiel die Kaufverträge für sämtliche Eigentumswohnungen des Mehrfamilienhauses 1 nach Baubeginn verurkundet, so stellen diese 6 Verkäufe von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen dar. Sofern die Käufer diese Eigentumswohnungen für private Zwecke verwenden (Wohnzwecke, nicht aber z.B. Dienstleistungsunternehmen), kann A für diese Verkäufe nicht optieren. Die Kaufpreise sind diesfalls durch A nicht zu versteuern, aber im Gegenzug kann dieser die Vorsteuern, welche auf der Erstellung dieser 6 Eigentumswohnungen angefallen sind (z.B. MWST auf den verrechneten Leistungen von B oder vorsteuerbelastete Rückbaukosten), nicht geltend machen, resp. müssen allfällige getätigte Vorsteuerabzüge korrigiert werden.

Die Mehrkosten aufgrund von Zusatzwünschen der Käufer sind durch A diesfalls ebenfalls nicht als mehrwert-

steuerpflichtig zu behandeln und entsprechend kann er die darauf anfallenden Vorsteuern nicht in Abzug bringen.

Hat A auch Eigenleistungen erbracht (z.B. Bauleistungen, Bauherrenaufsicht, und /oder Architektur- und Ingenieurdienstleistungen) so hat er eine entsprechende Vorsteuerkorrektur vorzunehmen (vgl. nachfolgende Ausführungen unter «Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten»).

Steuerbare Immobilienlieferung, Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 lit. d Ziffer 2 MWSTG

Ist eine Transaktion als steuerbar zu qualifizieren, so ist der Umsatz aus dem Liegenschaftsverkauf (ohne Wert des Bodens) durch den Verkäufer zum Normalsatz von derzeit 8 % zu versteuern. Ebenso unterliegen auch die Mehrkosten aufgrund von Zusatzwünschen der jeweiligen Käufer der Mehrwertsteuer.

Der Wert des Bodens ist nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (Art. 24 Abs. 6 lit. c MWSTG). Aufgrund dessen empfiehlt es sich, den Wert des Bodens im Kaufvertrag stets separat auszuweisen.

Auf den Aufwendungen für die Erstellung oder den Umbau des Bauwerks / Objekts kann der **Vorsteuerabzug** geltend gemacht werden.

Werden in unserem Beispiel die Kaufverträge für sämtliche Eigentumswohnungen des Mehrfamilienhauses 2 nach Baubeginn verkündet, so stellen diese 6 Verkäufe steuerbare Immobilienlieferungen dar. Die Verkaufspreise (ohne Wert des Bodens) für die 6 Eigentumswohnungen sind durch A zu versteuern. Die Vorsteuern betreffend diese 6 Eigentumswohnungen (z.B. die verrechnete MWST auf den Leistungen von B) kann A geltend machen, so dass im Endeffekt bloss MWST auf dem erzielten Gewinn anfällt.

Die Mehrkosten (Saldo / Differenz aus den Mehr- und Minderkosten), welche aufgrund von Sonderwünschen der Käufer anfallen, sind ebenfalls durch A zu versteuern.

Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten

Die Verkäufe der einzelnen Objekte (z.B. Eigentumswohnungen oder Autoabstellplätze) sind gemäss ihrer jeweiligen steuerlichen Qualifikation entweder als steuerbare Immobilienlieferung oder als von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung zu behandeln.

Der **Vorsteuerabzug** ist nur zulässig für Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerbaren Immobilienlieferungen. Für die nicht direkt einem Objekt zuordenbaren Aufwendungen ist der Vorsteuerabzug nach betrieblich

objektiven Kriterien mit einem sachgerechten Schlüssel (z.B. Fläche oder Rauminhalt) zu ermitteln. Die nicht direkt zuteilbaren Allgemeinräume (z.B. Veloabstellraum, Treppenhaus, Heizungsraum) sind für die Berechnung des Flächen- und Raumschlüssels nicht einzubeziehen. Die auf der Erstellung bzw. dem Umbau dieser Allgemeinräume angefallenen Vorsteuern sind in Anwendung des so ermittelten Flächen- bzw. Raumschlüssels aufzuteilen.

Art. 30 Abs. 2 MWSTG ist bei Bauwerken / Objekten nicht anwendbar, d.h. es muss immer eine laufende Zuweisung der Vorsteuer vorgenommen werden.

Sofern eine sachgerechte Zuweisung der Vorsteuern nicht möglich ist, kann als Vereinfachung eine annäherungsweise prozentuale Vorsteuerzuweisung gemäss den erzielten Entgelten der einzelnen Objekte (inkl. dem Wert des Bodens) vorgenommen werden.

Ist eine effektive Zuordnung der **Vorsteuern bei Mehrkosten** aufgrund von Zusatzwünschen der Käuferschaft (welche das steuerliche Schicksal des Bauwerks / Objekts teilen) nicht möglich, so ist ein pauschaler Vorsteuer-

erabzug von 85 % der auf den Mehrkosten geschuldeten Umsatzsteuer zulässig.

Bei der **Verwendung der Infrastruktur** bei Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) sowie bei erbrachten **Eigenleistungen** des Verkäufers sind die Vorsteuern für die gemischt verwendete Infrastruktur ebenfalls sachgerecht aufzuteilen. Als Vereinfachung werden jedoch pauschale Vorsteuerkürzungen zugelassen. Bei blosser Überwachungstätigkeit des Investors beträgt diese 0.02 % der Einnahmen, die mit dem Verkauf der von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen (exkl. Wert des Bodens) erzielt wurden. Bei eigenen Bauleistungen des Veräusserers kann die Korrektur mittels eines Zuschlages von 33 % auf den Vorsteuern, welche auf dem verwendeten Material lasten, vorgenommen werden. Bei Ingenieur- und / oder Architekturleistungen des Veräusserers kann die Vorsteuerkorrektur aufgrund von Art. 80 MWSTG annäherungsweise ermittelt werden.

Falls in unserem Beispiel die Kaufverträge für 8 der 12 Eigentumswohnungen vor Baubeginn verkündet wurden, so bedeutet dies, dass die Verkaufspreise (ohne Wert des Bodens) für diese 8 Eigentumswohnungen durch A zu versteuern sind. A kann bloss diejenigen Vorsteuern in Abzug bringen, welche im Zusammenhang mit der Erstellung dieser 8 Eigentumswohnun-

gen angefallen sind. Er muss also die Vorsteuern entsprechend den einzelnen Eigentumswohnungen zuweisen.

Für Aufwendungen, welche nicht direkt den einzelnen Eigentumswohnungen zuordenbar sind, ist der Vorsteuerabzug z.B. aufgrund der Fläche der jeweiligen Eigentumswohnungen zu ermitteln. Angenommen, die 12 Eigentumswohnungen haben alle dieselbe Fläche, so könnte A bloss 2/3 der nicht direkt zuordenbaren Vorsteuern in Abzug bringen.

Sofern A die Vorsteuern nicht sachgerecht zuweisen kann, kann er eine annäherungsweise prozentuale Vorsteuerzuweisung gemäss den erzielten Kaufpreisen (inkl. Wert des Bodens) vornehmen: Wurden für die vor Baubeginn verkauften 8 Eigentumswohnungen Entgelte von Total CHF 10 Mio. erzielt und belaufen sich die festgelegten Pauschalpreise für die restlichen 4 Eigentumswohnungen auf insgesamt 4 Mio., so kann er auf den vorsteuerbelasteten Leistungen von B einen pauschalen Vorsteuerabzug von 71.43% vornehmen.

Ebenso muss A die Mehrkosten den einzelnen Eigentumswohnungen zuweisen, da diese das steuerliche Schicksal der einzelnen Wohnungsverkäufe teilen. Fallen Mehrkosten von CHF 10 000 an, welche nicht direkt zuordenbar sind, so kann A einen pauschalen Vorsteuerabzug von 85% der auf den Mehrkosten

geschuldeten Umsatzsteuern, also CHF 680 (85% von CHF 800) geltend machen.

Hat A während des Baus die Bauherrenaufsicht wahrgenommen, so hat er überdies eine pauschale Vorsteuerkorrektur von 0.02% von CHF 3 Mio. (Entgelt der von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen abzüglich des Werts des Bodens) vorzunehmen.

Zeitlicher Anwendungsbereich

Für die Beurteilung, welches Recht anwendbar ist, ist der **Zeitpunkt des Baubeginns** massgebend.

Bei Bauwerken, deren Baubeginn **vor dem 31. Dezember 2009** stattgefunden hat, ist bis zu deren Fertigstellung die **bisherige Praxis** anwendbar.

Für diejenigen Bauwerke mit Baubeginn **zwischen dem 1. Januar 2010 und dem 30. Juni 2013** ist wahlweise die neue Praxis oder die Praxis gemäss Ziffer 8 der MWST-Branchen-Info Baugewerbe (alte Praxis) anwendbar. Es ist indes zu beachten, dass das **Wahlrecht nur pro Bauwerk** (z.B. Mehrfamilienhaus) und nicht pro Objekt (z.B. Stockwerkeinheit) ausgeübt werden kann.

Für Bauwerke, deren Baubeginn in den Zeitraum **ab 1. Juli 2013** fällt, gilt nur noch die **neue Praxis**.

Fazit

Die Grundlagen zur Abgrenzung zwischen von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen und steuerbaren Immobilienlieferungen werden durch die «MWST-Praxis-Info 05» neu festgelegt, so dass es künftig nicht mehr zu Leistungsumqualifizierungen nach der Verurkundung der Kaufverträge kommen sollte.

Dennoch bleiben Abgrenzungsfragen bestehen und ist während der Übergangsfrist genau zu prüfen, welche Praxis für das jeweilige Bauwerk zur Anwendung gelangen soll. Auch nach der Übergangsfrist bleibt die mehrwertsteuerliche Beurteilung von grosser Wichtigkeit: Können die beim Bau oder Umbau angefallenen Vorsteuern nicht oder nur teilweise geltend gemacht werden (da die Verkäufe nicht als steuerbare Immobilienlieferungen zu qualifizieren sind) beeinflusst dies die Kalkulation entsprechend. Einer vorgängigen fundierten mehrwertsteuerlichen Prüfung ist folglich bei der Planung der einzelnen Rechtsgeschäfte und der jeweiligen Vertragsgestaltung grösste Beachtung zu schenken. Die vertraglichen Grundlagen sind sodann entsprechend der mehrwertsteuerlichen Beurteilung zu formulieren.

Gerne beraten wir Sie bei den im Zusammenhang mit Ihren Immobilientransaktionen auftretenden Fragestellungen.

Walder Wyss AG
Rechtsanwälte

Seefeldstrasse 123
Postfach 1236
8034 Zürich
Schweiz

Telefon +41 44 498 98 98
Fax +41 44 498 98 99
reception@walderwyss.com
www.walderwyss.com

Bubenbergplatz 8
Postfach 8750
3001 Bern
Schweiz

Telefon +41 44 498 98 98
Fax +41 44 498 98 99
reception@walderwyss.com
www.walderwyss.com