

Wann sind den nun baugewerbliche Leistungen MWST-pflichtig?



Marc Thomet
Vizedirektor
MWST-Experte
Geschäftsbereich
Steuerberatung

Obwohl die MWST-Praxis-Info 05 erst als Entwurf vorliegt (E-MPI 05), ist davon auszugehen, dass die definitive Version keine bzw. unwesentliche Änderungen erfahren wird. In der Publikation werden Änderungen und Präzisierungen zur MWST-Branchen-Info 04 «Baugewerbe» (MPI 04) aufgeführt. Weil die Veränderungen **rückwirkend per 1. Januar 2010 gelten**, kann während der Übergangsfrist vom 1. Januar 2010 bis 30. Juni 2013 von den Betroffenen frei gewählt werden, welche Praxis in ihrem Fall zur Anwendung gelangen soll. Ab 1. Juli 2013 sollen sodann (sofern die definitive Publikation rechtzeitig erfolgt) nur noch die neuen Bestimmungen greifen.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass nur die Ausführungen in Ziffer 8 der MBI 04 Änderungen erfahren haben. Dabei geht es in erster Linie darum, dass die massgebenden Kriterien für die Unterscheidung, ob eine von der MWST ausgenommene oder eine steuerbare Lieferung vorliegt, neu definiert wurden.

Bis Ende 2009 war der Zeitpunkt des Spatenstichs (=Baubeginn) massgebend. Seit dem 1. Januar 2010 führten auch Kriterien wie Anzahlungen > 30% des Kaufpreises oder Mehrkosten > 5% bzw. 7% des Pauschalpreises dazu, dass eine an sich von der MWST ausgenommene Leistung zur steuerbaren Lieferung umqualifiziert wurde. Ab dem 1. Juli 2013 – und wahlweise für die Übergangsfrist – ist nun massgebend, wann die Verträge abgeschlossen werden (vor oder nach Baubeginn). Dabei ist der Zeitpunkt des Baubeginns aber nicht mehr zwingend mit dem Zeitpunkt des Spatenstichs gleichzusetzen. Insbesondere in Fällen, wo es zu Abbrucharbeiten (Total- oder Teilabbruch) kommt, kann der Zeitpunkt des «Baubeginns» vom Zeitpunkt der ersten Aushubarbeiten abweichen. Auch die Erstellung eines gemeinschaftlichen Bauwerks (z.B. Einstellhalle), das den zu erstellenden Bauwerken gemeinsam dient, hat direkten Einfluss auf den Zeitpunkt des Baubeginns der Bauwerke.

Weiterhin immer als steuerbare Immobilienlieferung (früher: Werklieferung) qualifizieren Bauleistungen, welche auf Boden ausgeführt werden, der einem Dritten oder dem Auftraggeber selber gehören (einzige Ausnahme in diesem Zusammenhang: wenn der Veräusserer des Bodens als «eng verbundene Person» gilt).

Im Sinne eines Überblicks präsentiert sich die Situation wie folgt:

Begriff	Alte Praxis	Neue Praxis
Bauen auf fremden Boden (Ausnahme beachten)	Steuerbare Werklieferung (MWST geschuldet)	Steuerbare Immobilienlieferung (MWST geschuldet)
Anzahlung >30% des Kaufpreises	Qualifikation als steuerbare Werklieferung (MWST geschuldet)	Nicht mehr relevant
Mehrkosten >5%/7% des Pauschalpreises	Qualifikation als steuerbare Werklieferung (MWST geschuldet)	Nicht mehr relevant
Baubeginn / Vertragsabschluss	Nicht relevant	Abschluss Verträge vor Baubeginn → steuerbare Immobilienlieferung Abschluss Verträge nach Baubeginn → ausgenommene Immobilienlieferung
Abbrucharbeiten i. Z.m.: Ersatzneubauten Ohne Neubau Umbauten	Nicht relevant	Totalabbruch: Baubeginn Nicht Baubeginn Baubeginn

Unser Tipp

Mussten Sie auf Verkäufen von Immobilien z.B. aufgrund von zu hohen Anzahlungen (>30% des Kaufpreises) oder nicht vorhersehbaren Mehrkosten (>5%/7% des Pauschalpreises) die MWST abführen, ohne diese Zusatzbelastung in der Folge auf die Käuferschaft abwälzen zu können, besteht aufgrund der neuen Kriterien allenfalls ein Rückforderungsrecht für die bezahlte MWST. Weil neu der Zeitpunkt der Verurkundung für die mehrwertsteuerliche Qualifikation massgebend ist, gilt es, die vertraglichen Grundlagen dahingehend zu überprüfen, ob die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen die gleichen bleiben oder Handlungsbedarf besteht. Betroffen sind sämtlich Veräusserer von neu erstellten oder umgebauten Bauwerken und/oder Objekten, unabhängig davon, ob sie bei der Erstellung oder Umbau Eigenleistungen erbringen oder nicht (z.B. Bauunternehmen inkl. GU/TU, Investoren, Baugenossenschaften, Pensionskassen, Konsortien, einfache Gesellschaften, Stiftungen, Vereine oder private Immobilieneigentümer), wie ihre Firmenbezeichnung lautet oder unter welchem Namen sie am Markt auftreten. Auch bei von Notaren und Juristen verwendeten Textbausteinen in Verträgen dürfte es sinnvoll sein, sie wieder einmal in Bezug auf die MWST auf ihre Aktualität zu überprüfen (Vermeidung von Haftungsfällen).

Wenden Sie sich bei Bedarf vertrauensvoll an unsere MWST-Spezialisten. Sie verfügen über grosse Erfahrung in diesem Bereich und stehen Ihnen bei der optimalen Ausgestaltung der Grundlagen für derartige Transaktionen gerne beratend zur Seite.

Weitergehende Ausführungen finden Sie in unserem Newsletter *taxflash* Nr. 2 - Februar 2013.

taxflash

Holdingsstrukturen für KMU

Diese Strukturierung eignet und rechnet sich nicht nur für grosse und börsenkotierte Gesellschaften. Vielmehr steht bei jeder Unternehmung stets auch die Frage im Raum, ob und falls ja, in welchem Zeitpunkt in eine Holdingstruktur übergegangen werden könnte bzw. müsste.

Ausgabe Nr. 1/2013
Lesen Sie mehr zum Thema unter www.t-r.ch/publikationen/taxflash

Steuerschieber

Steuerberechnen leicht gemacht! Berechnen Sie Ihre Steuern im Handumdrehen mit den aktuellen Steuersätzen der Kantone Bern, Freiburg und Solothurn oder berechnen Sie Ihre Steuern gleich online unter www.t-r.ch/ steuerrechner

Jetzt kostenlos bestellen unter www.t-r.ch/kontakt



Steuerseminar 2013

Dienstag, 20. August 2013, 13.30-17.30 Uhr
«**Umstrukturierungen: ausgewählte steuerliche Besonderheiten und Stolpersteine**»

Grundsätzlich gehören Umstrukturierungen zu den anspruchsvollsten Sachgebieten des Unternehmenssteuerrechts. Dabei gilt es – im Spannungsfeld zwischen rechtlichen, betriebswirtschaftlichen, buchhalterischen und revisionsseitigen Kriterien und Erfordernissen – von einer gegebenen Ausgangslage in eine Zielstruktur zu gelangen, ohne steuerliche Folgen und/oder Nachteile zu erleiden. Dabei ist stets auch ein hohes Mass an Kreativität gefragt, weil auch in Umstrukturierungsprojekten zahlreiche Wege nach Rom führen und nicht jeder Weg steuerlich gleich zu beurteilen ist.

Nähere Informationen zum Programm und Online-Anmeldung unter www.t-r.ch/veranstaltungen

Dienstjubilare 2013

Wir danken unseren Mitarbeitenden herzlich für Ihre Treue im Interesse unserer Kundschaft und Gesellschaft. Bei ihrer weiteren Tätigkeit für die T+R AG wünschen wir ihnen viel Erfolg und Freude.

25 Jahre

Béatrice Kobel Wenger
Handlungsbevollmächtigte
Internes Rechnungswesen

20 Jahre

Irene Hagi
Handlungsbevollmächtigte
Betriebswirtschafterin HF
Geschäftsbereich Wirtschaftsberatung

Susanne Hofstetter

Sachbearbeiterin Treuhand
Geschäftsbereich Wirtschaftsberatung

15 Jahre

Monika Michel
Handlungsbevollmächtigte
Fachfrau im Finanz- und Rechnungswesen
mit eidg. FA
Geschäftsbereich Wirtschaftsberatung

10 Jahre

Stefan Eichenberger
Handlungsbevollmächtigter
IT Services

MWST-Kurse in Bern und Zürich

Auch in diesem Jahr führen wir MWST-Kurse zu unterschiedlichen Themenbereichen durch. Eine gute Gelegenheit, die Chancen und Risiken Ihrer Unternehmung oder Ihrer Institution in Bezug auf die MWST zu thematisieren.

- 21.05. MWST-Grundlagen (Teil 1; Bern)
- 29.05. MWST-Grundlagen (Teil 2; Bern)
- 30.05. MWST Immobilien (Bern)
- 05.06. MWST Hochschulen /
Forschungsanstalten und
bildungsnahe Organisationen (Zürich)
- 12.06. MWST in der EU (Bern)
- 19.06. MWST bei grenzüberschreitenden
Transaktionen (Bern)
- 07.11. MWST Hochschulen /
Forschungsanstalten und
bildungsnahe Organisationen (Bern)

Nähere Informationen zum Kursangebot und Online-Anmeldung unter www.t-r.ch/veranstaltungen



www.t-r.ch

Periodische Informationen über Wirtschaftsberatung, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung

Sehr geehrte Leserin,
sehr geehrter Leser

Am 1. Januar 2013 ist das neue Rechnungslegungsrecht in Kraft getreten. Mit der gesetzlichen Verankerung erhält die Geldflussrechnung endlich die Anerkennung, welche ihr in der Praxis bereits seit langer Zeit zukommt.

Laut der im Gesetzestext vorgesehenen zweijährigen Übergangsbestimmung muss das neue Recht für Geschäftsjahre, die nach dem 1. Januar 2013 beginnen, angewendet werden.

Wann sind baugewerbliche Leistungen MWST-pflichtig?
Zu dieser Frage erfahren Sie im praktischen Tipp, anhand eines praxisorientierten Fallbeispiels, für wen Handlungsbedarf besteht und auf was es insbesondere bei Baubeginn zu achten gilt.

Viel Vergnügen bei der Lektüre!
Ihre T+R AG

Business-Apéro

Am diesjährigen Business-Apéro präsentieren Ihnen unsere kompetenten Referenten im ersten Teil die aktuellen Entwicklungen im Bereich des Steuerrechts. Im zweiten Teil möchten wir – im Rahmen der Neuerungen im Rechnungslegungsrecht – einzelne wissenswerte Elemente des neuen Rechts und die zu treffenden Umsetzungsmassnahmen hervorheben und kommentieren.

Themenüberblick

- Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht
- Rosinen aus dem neuen Rechnungslegungsrecht

Veranstaltungsüberblick

Thun
Mi. 24. April
Beau Rivage da Domenico

Langenthal
Mo. 29. April
Parkhotel Langenthal

Biel
Di. 30. April
Centre Müller

Bern
Do. 2. Mai
Zentrum Paul Klee

Anmeldung

Wir freuen uns auf Ihre Anmeldung unter
www.t-r.ch/veranstaltungen

In dieser Ausgabe



Neues

Rechtslegungsrecht 2

Die Bedeutung der Geldflussrechnung unter dem neuen Rechnungslegungsrecht

Der praktische Tipp 5

Wann sind baugewerbliche Leistungen MWST-pflichtig?

Publikationen 6

Wertvolle Informationen und nützliche Tools

Personelles 6

Dienstjubilare 2013

Vorschau Veranstaltungen 6

Steuerseminar
MWST-Kurse in Bern und Zürich

Die Bedeutung der Geldflussrechnung unter dem neuen Rechnungslegungsrecht



Bernhard Leiser
Partner, dipl. Wirtschaftsprüfer,
Geschäftsbereich Wirtschaftsprüfung

Einleitung

Die Geldflussrechnung geniesst als Bindeglied zwischen der Bilanz und der Erfolgsrechnung eine breite Anerkennung in der Praxis. In der Literatur und in der Praxis ist für diesen wichtigen Bestandteil der Jahresrechnung auch vielfach die synonyme Bezeichnung Kapitalflussrechnung anzutreffen. Ebenso ist der Name Mittelflussrechnung geläufig und in englischer Sprache wird vom «Cash Flow statement» gesprochen. Mit dem neuen Rechnungslegungsrecht wird das Instrument nun auch für grössere Unternehmen zum gesetzlich vorgeschriebenen Element der Rechnungslegung.

Das neue Rechnungslegungsrecht ist auf den ersten Januar 2013 in Kraft getreten. Der Gesetzestext sieht eine Übergangsbestimmung von zwei Jahren vor. Somit muss das neue Recht für Geschäftsjahre, die nach dem 1. Januar 2013 beginnen, angewendet werden.

Gesetzliche Bestimmungen

Die Vorschriften im neuen Rechnungslegungsrecht sehen bezüglich der Geldflussrechnung folgende Bestimmung vor:

Art. 961 Unternehmen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen:

1. zusätzliche Angaben im Anhang der Jahresrechnung machen;
2. als Teil der Jahresrechnung eine Geldflussrechnung erstellen;
3. einen Lagebericht verfassen.

Gemäss diesen Bestimmungen müssen Gesellschaften, welche zur ordentlichen Revision verpflichtet sind (Grössenkriterien Bilanzsumme > 20 Mio.; Umsatz > 40 Mio.; Mitarbeiter > 250 Vollzeitstellen) eine Geldflussrechnung erstellen und diese ordentlich prüfen lassen.

Es ist zu bedauern, dass die Geldflussrechnung ausschliesslich für grössere Gesellschaften gesetzlich vorgeschrieben wurde, da gerade in kleineren Unternehmen die Geldflussrechnung ein unverzichtbares Führungsinstrument darstellt und oft wertvollere Informationen liefert, als die Bilanz und die Erfolgsrechnung. Insbesondere enthält die Geldflussrechnung wertvolle Zusatzinformationen, welche für die Beurteilung der Entwicklung der Zahlungsfähigkeit wertvoll sind und die tatsächlich eingetretenen Geldströme offenlegt. Der Aufwand für die Erstellung einer Geldflussrechnung hält sich für kleinere Unternehmen in Grenzen.

Der Gesetzestext verzichtet auf ein fixes Gliederungsschema und detaillierte Einzelregelungen zur Geldflussrechnung. In den Materialien lassen sich einzig die untenstehenden Vorschriften finden:

Art. 961b Die Geldflussrechnung stellt die Veränderung der flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit je gesondert dar.

Der Gesetzgeber hat sich darauf beschränkt, eine sehr allgemeine Darstellung der Veränderung der flüssigen Mittel aus der Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit zu verlangen. Diese Dreiteilung wird in der Literatur empfohlen und ist auch international üblich. Dem Ersteller wird somit weitgehend freie Hand gelassen, wie die Veränderung der verschiedenen Geldflüsse dargestellt werden soll. Auch die Botschaft zum neuen Rechnungslegungsrecht enthält bezüglich weiterer Vorschriften zur Geldflussrechnung wenig Informationen, hält jedoch grundsätzlich fest, dass die Geldflussrechnung in einfachen Verhältnissen sehr kurz sein kann. Weiter führt die Botschaft aus, dass sich die Gliederung grundsätzlich

nach den Gliederungsvorschriften der Bilanz (gemäss Art. 959a neuem Rechnungslegungsrecht) zu orientieren habe.

Dem Wortlaut des Gesetzes folgend, sind die Ersteller jedoch eng in der Wahl des darzustellenden Fonds gehalten. Mit dem Begriff «flüssige Mittel» in der gesetzlichen Bestimmung wird signalisiert, dass die zulässigen Fonds eng auszulegen sind und sich auf flüssige Mittel und geldnahe Vermögenspositionen zu beschränken haben. Gemäss einer in der Praxis oft verwendeten Definition gehören folgende Detailpositionen zu den flüssigen Mitteln:

- Kasse
- Postcheckguthaben
- Bankguthaben (inkl. Kontokorrentguthaben auf Sicht, Callgelder, Festgelder Depositen- und Sparkonti)

Bei den Festgeldern gilt es zu bemerken, dass gemäss einer schweizweit geläufigen Definition, Festgelder mit einer Restlaufzeit von maximal sechs Monaten als flüssige Mittel bezeichnet werden dürfen. Dies mit der Argumentation, weil Festgelder, allenfalls unter Abzug eines Zinsmalus, vorzeitig freigestellt werden können.

Der in der Schweiz verbreitete höhere Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER erweitert obige Definition und erlaubt als flüssige Mittel ebenso die geldnahen Mittel. Gemäss dieser Definition sind geldnahe Mittel äusserst liquide Finanzmittel, welche jederzeit in flüssige Mittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Weiter führen die Swiss GAAP FER aus, dass diese geldnahen Mittel eine Restlaufzeit von maximal 90 Tagen ab Bilanzstichtag haben dürfen. Diese Definition ist bereits enger gefasst, als die oben zitierte «Sechsmonatsfrist». Hingegen birgt diese erweiterte Definition einiges mehr an Interpretationsspielraum. Es empfiehlt sich daher im Interesse der Einfachheit und der Klarheit, den Fonds flüssige Mittel eng zu halten.

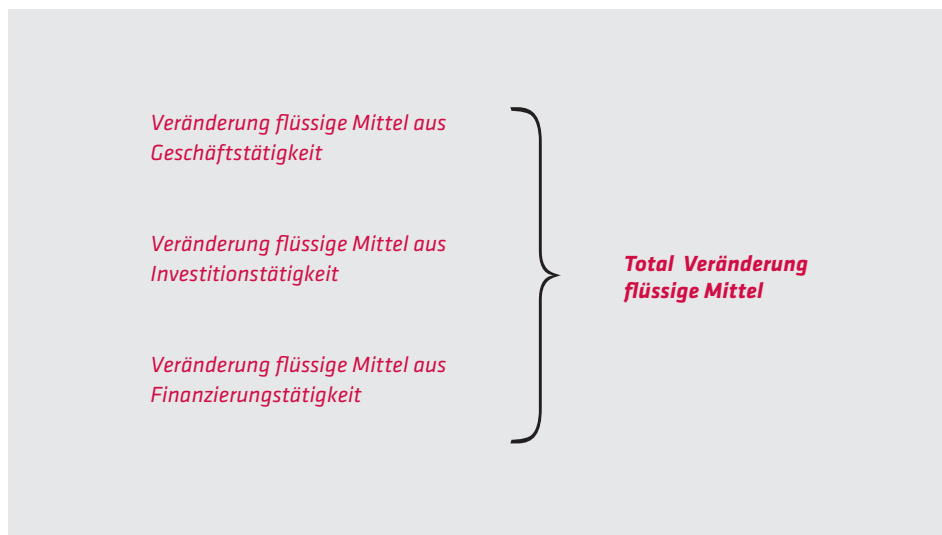
Schematische mögliche Darstellung der Geldflussrechnung

Nach der sogenannten indirekten Methode berechnet, kann die Geldflussrechnung wie folgt dargestellt werden:

	(TCHF)
Jahresgewinn	1500
+ Abschreibungen auf Sachanlagen	300
+ Abschreibungen auf immateriellen Anlagen	200
+ / - Verlust (Gewinn) aus Anlageverkäufen	-20
+ / - Bildung (Auflösung) Rückstellungen	-80
+ / - Übrige nicht geldwirksame Aufwendungen und Erträge	10
Zwischentotal¹	1910
- / + Zu-/Abnahme der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	-250
- / + Zu-/Abnahme der übrigen kurzfristigen Forderungen	50
- / + Zu-/Abnahme der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten	10
- / + Zu-/Abnahme der Warenvorräte	80
- / + Zu-/Abnahme des übrigen Umlaufvermögens	10
+ / - Zu-/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	300
+ / - Zu-/Abnahme der Vorauszahlungen von Kunden	-10
+ / - Zu-/Abnahme der übrigen kurzfristigen Verbindlichkeiten	-50
+ / - Zu-/Abnahme der passiven Rechnungsabgrenzungsposten	80
Geldfluss aus Geschäftstätigkeit (Cash Flow)	2130
- Investitionen in Sachanlagevermögen	-2200
- Investitionen in immaterielle Anlagewerte	-150
- Investitionen finanzielle Anlagewerte	-200
+ Devestition (Verkauf) von Sachanlagevermögen	50
+ Devestition (Verkauf) von immateriellen Anlagewerten	-
+ Devestition (Verkauf) von finanziellen Anlagewerten	-
Geldfluss aus Investitionstätigkeit	-2500
+ Einzahlungen aus Kapitalerhöhungen (inkl. Agio)	-
+ Aufnahme von kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten	-
+ Aufnahme von langfristigen Finanzverbindlichkeiten	2000
- Auszahlungen für Kapitalherabsetzungen mit Mittelfreigabe	-
- Gewinnausschüttungen an Anteilinhaber	-1500
- Rückzahlungen von kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten	-
- Rückzahlungen von langfristigen Finanzverbindlichkeiten	-
Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit	500
Veränderung Fonds Flüssige Mittel	130
Nachweis	
Bestand Flüssige Mittel 1.1.20XX	2000
Bestand Flüssige Mittel 31.12.20XX	2130
Veränderung Fonds Flüssige Mittel 20XX	130

¹ In der Praxis wird dieses Zwischentotal oft aber unpräzise als Cash Flow bezeichnet.

Schematisch lassen sich die Anforderungen an die Geldflussrechnung wie folgt darstellen:



Darstellung der Geldflussrechnung

Die vom Gesetzgeber geforderte Mindestdarstellung für die Geldflussrechnung zeigt den **Geldfluss aus der Geschäftstätigkeit**. Diese Grösse stellt den Cash Flow im eigentlichen Sinne dar. Die in der Praxis oft verwendete Grösse «Reingewinn + Abschreibungen» ist ungenau. Weiter wird der **Geldfluss aus der Investitionstätigkeit** dargestellt. Hierbei handelt es sich um den Geldabfluss für den Erwerb Sachanlagevermögen, Finanzanlagevermögen sowie immateriellen Anlagewerten. Ebenso nennt der Investitionsbereich den Geldzufluss aus der Veräusserung von Anlagevermögen sowie aus der Rückzahlung von gewährten Darlehen. Im **Finanzierungsbereich** wird der Geldzufluss aus Eigenkapitaleinzahlungen, der Aufnahme von kurz- und langfristigen Finanzverbindlichkeiten dargestellt. Geldabflüsse in diesem Bereich umfassen die Rückzahlung von Finanzschulden sowie Ausschüttungen an die Unternehmenseigentümer.

Der Praktiker Cash Flow

Die wohl wichtigste Grösse in der Geldflussrechnung ist die Grösse «Geldfluss aus Geschäftstätigkeit» (Cash Flow). Diese Grösse vermittelt wichtige Aussagen über die Fähigkeit einer Unternehmung, Investitionen zu finanzieren, Schulden zu tilgen und Gewinne auszuschütten. In der Praxis wird als Cash Flow vielfach und stark vereinfachend die Grösse «Reingewinn + Abschreibungen» bezeichnet. Mit der Zusammenfassung von Gewinn und Abschreibungen sollen die Auswirkungen einer unterschiedlichen Abschreibungs- und Rückstellungspraxis auf den Gewinnausweis neutralisiert werden. Die Bezeichnung Cash Flow für diese Grösse wird in der Literatur vielfach kritisiert. Als treffenderer Begriff für diese Grösse wird oft auch der Begriff «Rohgewinn» verwendet. Manche Autoren nennen den derart hergeleiteten «Cash Flow» auch «Schweizer Cash Flow» oder «Praktiker Cash Flow».

Fazit

Mit der gesetzlichen Verankerung der Pflicht zur Erstellung einer Geldflussrechnung erhält dieses Bindeglied zwischen Bilanz- und Erfolgsrechnung die Anerkennung, welche ihr in der Praxis schon seit langer Zeit zugekommen ist. Bedauerlicherweise gilt die Pflicht nur für grössere Unternehmen, die zur ordentlichen Revision verpflichtet sind. Es bleibt zu hoffen, dass auch kleinere Gesellschaften in Zukunft vermehrt auf freiwilliger Basis von diesem unverzichtbaren internen Führungsinstrument Gebrauch machen. Der Aufwand für die Erstellung wird sich in Grenzen halten. Bei der Umsetzung ist nicht mit grösseren Problemen zu rechnen.