

Die Eidgenössische Steuerverwaltung HA MWST (ESTV), hat den „Entwurf der Änderung und Präzisierung zur MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe“ aufgeschaltet. Es kann davon ausgegangen werden, dass die definitive Version in Kürze publiziert wird.

Allgemeines

Im Entwurf ihrer MWST-Praxis-Info 05 (E-MPI 05) informiert die ESTV über bevorstehende mögliche Änderungen und Präzisierungen im Baugewerbe. Die in der E-MPI 05 aufgeführten Anpassungen beziehen sich ausschliesslich auf die Ziff. 8 der MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe. Dabei geht es in erster Linie darum, dass die massgebenden Kriterien zur Unterscheidung, ob eine von der MWST ausgenommene oder eine steuerbare Immobilienlieferung vorliegt, neu definiert wurden. Mit der Praxisänderung werden die bisher geltenden diesbezüglichen Regelungen vom 31. März 2010 ersetzt. Obwohl die E-MPI 05 erst als Entwurf vorliegt, ist davon auszugehen, dass die definitive Version nur unwesentliche Änderungen erfahren wird.

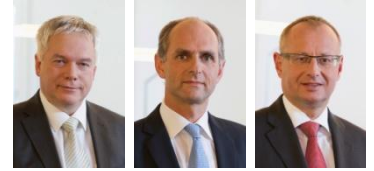
Weil die Veränderungen **rückwirkend per 1. Januar 2010 gelten**, kann während der Übergangsfrist vom 1. Januar 2010 bis 30. Juni 2013 von den Betroffenen frei gewählt werden, welche Praxis in ihrem Fall zur Anwendung gelangen soll. **Ab 1. Juli 2013 sollen sodann nur noch die neuen Bestimmungen greifen.**

Im Kern der nachstehenden Ausführungen wird dargelegt, dass neu der Zeitpunkt der Verurkundung (vor oder nach Baubeginn) dafür massgebend ist, ob eine steuerbare oder steuerausgenommene Immobilienlieferung vorliegt. Auf die Wiedergabe der bisherigen Regelungen rund um die Abgrenzung steuerbarer bzw. von der MWST ausgenommener Verkäufe von Immobilien verzichten wir und verweisen auf unsere frühere Publikation zu diesem Thema (**MWST-Spezial Baubranche 2010/8 vom 12.05.2010**).

Relevante Begriffe der Praxisänderung

Im Zusammenhang mit der Veräusserung von ganzen Bauwerken oder einzelnen Objekten werden neue Begriffe verwendet. Es wird nur noch nach **ausgenommenen Immobilienlieferungen** (bisher: Grundstückslieferungen) oder **steuerbaren Immobilienlieferungen** (bisher: Werklieferungen) unterschieden.

Autoren



Marc Thomet
dipl. Treuhänder
Tel. +41 31 950 09 84
marc.thomet@t-r.ch

Makedon Jenni
lic.rer.pol
Tel. +41 31 950 09 24
makedon.jenni@t-r.ch

Daniel Leuenberger
dipl. Wirtschaftsprüfer
Tel. +41 31 950 09 50
daniel.leuenberger@t-r.ch

Auch die in der Vergangenheit klare Abgrenzung von Bauten auf eigene oder eben fremde Rechnung wird nicht mehr verwendet.

Unter „Bauwerk“ ist die ganze **Baute** (z.B. ein Mehrfamilienhaus MFH) zu verstehen. Selbständige Teile eines Bauwerkes werden steuerlich als **Objekte** (z.B. die Eigentumswohnungen in einem MFH) qualifiziert. Von einem **gemischten Bauwerk** ist die Rede, wenn es bezogen auf die darin enthaltenen Objekte teilweise steuerbare und von der MWST ausgenommene Immobilienlieferungen beinhaltet. Neu ist auch die Definition „Umbau“. Ein Umbau ist aus Sicht der ESTV dann gegeben, wenn die Kosten dafür 30 % oder mehr des Gebäudeversicherungswertes ausmachen.

„Baubeginn“ massgebender Zeitpunkt für die steuerliche Beurteilung

Für die Abgrenzung, ob es sich um eine steuerbare oder von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung handelt, ist **neu vom Zeitpunkt des Baubeginns** abhängig. Liegt dieser **nach Vertragsabschluss** (Kauf- bzw. Vorvertrag oder Werkvertrag), handelt es sich um eine **steuerbare Immobilienlieferung**. Eine **von der MWST ausgenommene Immobilienlieferung** liegt dagegen vor, wenn der Baubeginn **vor Vertragsabschluss** erfolgte. **Gehört der Boden, auf dem das Bauwerk erstellt wird einem Dritten oder dem Auftraggeber selber, liegt unabhängig vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses immer eine steuerbare Immobilienlieferung vor** (einzige Ausnahme in diesem Zusammenhang: wenn der Veräusserer des Bodens als „eng verbundene Person“ gilt).

Der Zeitpunkt des Baubeginns ist für die mehrwertsteuerliche Qualifikation somit absolut entscheidend. Dabei gilt es insbesondere zu beachten, dass der Baubeginn immer für das ganze Bauwerk festgelegt wird, während der steuerlich massgebende Vertragsabschluss pro Objekt gilt. Von diesem Grundsatz wird grundsätzlich nur in einem Ausnahmefall abgewichen. Wird im Zusammenhang mit mehreren Bauwerken (z.B. EFH oder MFH, die nicht in Stockwerkeinheiten aufgeteilt sind) auch noch 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** aus Praktikabilitäts- oder Vereinfachungsgründen **der Baubeginn des gemeinschaftlichen Bauwerks für die mit diesem verbundenen Bauwerke.**

Baubeginn abhängig von der Auftragsabwicklung

Bei **Neubauten** gilt als Baubeginn der Beginn der Aushubarbeiten, sofern im Anschluss an die Aushubarbeiten mit der Erstellung der Neubauten begonnen wird. Bei Verzögerungen ist anhand „externer“ Dokumente zu belegen, dass die Gründe dafür nicht durch die steuerpflichtige Person zu verantworten sind, damit sich der Baubeginn nicht verschiebt. Im Falle eines **Totalabbruchs** einer Altliegenschaft, die sich auf dem zu überbauenden Grundstück befindet, ist danach zu unterscheiden, ob im Anschluss an die Abbrucharbeiten mit der Erstellung der **Ersatzneubauten** begonnen wird oder nicht. Wenn ja, gilt der Beginn des Totalabbruchs als Baubeginn. In allen anderen Fällen wäre dem nicht so. Bei **Umbauten** von bestehenden Bauwerken gilt als Baubeginn der tatsächliche Beginn der Umbauarbeiten. Kommt es vorgängig zu Teilabbrucharbeiten, gilt deren Beginn als Baubeginn.

Auswirkungen auf das laufende Tagesgeschäft

Liegt bzw. lag der Baubeginn von Bauwerken zwischen dem 1. Januar 2010 und dem 30. Juni 2013 besteht für die Steuerpflichtigen ein Wahlrecht, ob sie alles beim „alten“ belassen oder auf die neue Praxis abstellen wollen. Bei Baubeginn ab dem 1. Juli 2013 ist zwingend nach der neuen Praxis abzurechnen.

Die u.U. ärgerliche Rückwirkung der Änderungen und Präzisierungen kann allenfalls auch zu Gunsten der Steuerpflichtigen genutzt werden. Wurden z.B. im Jahr 2012 10 Eigentumswohnungen (ETW) an Private für die eigene

Nutzung verkauft und vom Kaufpreis von CHF 1 Mio. (inkl. Landanteil von CHF 200'000) pro ETW 40 % als Vorauszahlung verlangt, unterlag das Entgelt (exkl. Landanteil) – aufgrund der damals geltenden Kriterien – der MWST (CHF 59'259), obwohl in den Verträgen nichts zur MWST vermerkt war. Auch wenn im Gegenzug die angefallene Vorsteuer auf den Objekten (Annahme: CHF 48'000) von der geschuldeten Umsatzsteuer in Abzug gebracht werden konnte, verblieb per Saldo eine Steuerschuld von CHF 11'259 pro ETW oder Total CHF 112'590. Unter der neuen Praxis, von der rückwirkend Gebrauch gemacht werden kann, spielt die Höhe der Anzahlungen keine Rolle mehr. Wurden im vorgenannten Beispiel sämtliche Verträge (Verurkundungsdatum) nach Baubeginn abgeschlossen, qualifizieren sie (neu) als von der MWST ausgenommene Immobilienlieferungen. Die im Jahr 2012 netto an die ESTV abgeführte MWST in der Höhe von CHF 112'590 kann vollumfänglich zurückgefordert werden.

Sollte jedoch in den Kaufverträgen oder auf den Abrechnungen über die Immobilienlieferung die MWST erwähnt oder ausgewiesen worden sein, müssten für eine Korrektur im vorerwähnten Sinne zuerst die entsprechenden Abrechnungen/Fakturen storniert und neu (ohne MWST) ausgestellt werden (Stichwort: ausgewiesene Steuer ist geschuldete Steuer). Ob die Käufer dann noch bereit wären, den gleichen Betrag trotz fehlendem Ausweis der MWST zu bezahlen, dürfte zumindest fraglich sein. In einem zweiten Schritt müssten die geltend gemachten Vorsteuerbeträge pro Objekt eruiert und der ESTV zurückerstattet bzw. mit der Rückerstattung der zu viel bezahlten Umsatzsteuer verrechnet werden. Um die komplexen Wechselwirkungen und die sich daraus ergebenden finanziellen Auswirkungen im Einzelfall korrekt abbilden zu können, dürfte der Beizug eines MWST-Spezialisten ratsam sein.

Vorsteuerabzug

Bezüglich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug (VA) hat sich grundsätzlich nichts geändert (voller VA i.Z.m. steuerbaren Immobilienlieferungen; kein VA i.Z.m. von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen). Bei „gemischten“ Bauwerken hat die Aufteilung wie in der Vergangenheit grundsätzlich nach der 3-Topf-Methode zu erfolgen. Offen ist noch, ob hier die Praxis im Sinne der Vereinfachung eine annäherungsweise Vorsteuerzuweisung, z.B. aufgrund der erzielten Entgelte der einzelnen Objekte, vorgesehen wird.

Die wesentlichsten Änderungen finden Sie noch einmal in der nachfolgenden Gegenüberstellung:

Stichworte	„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
Saldierte Mehrkosten >5% resp. 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 Teilabbruch: Baubeginn

Für wen besteht Handlungsbedarf?

Betroffen sind sämtliche Veräusserer von neu erstellten oder umgebauten Bauwerken und/oder Objekten, unabhängig davon, ob sie bei der Erstellung oder beim 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. Optimierungspotential besteht aufgrund der neuen Kriterien in erster Linie bei denjenigen, die in der Vergangenheit MWST abführen mussten, ohne diese Zusatzbelastung in der Folge auf die Käuferschaft abwälzen zu können (vgl. auch vorgängiges Beispiel).

Weil neu der Baubeginn für die mehrwertsteuerliche Qualifikation massgebend ist, gilt es, die vertraglichen Grundlagen dahingehend zu überprüfen, ob die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen die gleichen bleiben oder Handlungsbedarf besteht. Nach wie vor ist dem Element der MWST bei der Rechtsgeschäftsplanung und Vertragsgestaltung die nötige Beachtung zu schenken. Dies gilt unter anderem auch für die von Notaren und Juristen in Verträgen verwendeten Textbausteine.

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 oder die steueroptimierte Bereinigung der Vergangenheit – sofern sinnvoll – gerne beratend zur Seite.

Marc Thomet
Makedon Jenni
Daniel Leuenberger
Fabienne Wittwer