

Neuerstellung und Umbau von Bauwerken zwecks Verkaufs

EINLEITUNG

Die Bestimmung des Zeitpunkts vom Baubeginn ist entscheidend, ob es sich beim Verkauf eines neu erstellten oder umgebauten Bauwerks um eine ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferung handelt. Dafür gelten verschiedene Kriterien je nach Zeitpunkt des Baubeginns.

Inhaltsverzeichnis

- Einleitung
- Generelle Bestimmungen
- Baubeginn 31. Dezember 2009
- Baubeginn zwischen 1. Januar 2010 bis 30. Juni 2013
- Baubeginn ab 1. Juli 2013
- Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten
- Festlegung des Baubeginns
- Handlungsempfehlung

GENERELLE BESTIMMUNGEN

Gehört der Boden, auf dem das Bauwerk erstellt oder umgebaut worden ist, nicht dem Veräusserer des Bauwerks, sondern einem Dritten oder dem Käufer selbst, so handelt es sich immer um eine *steuerbare Immobilienlieferung*. Sind der Veräusserer des Bodens und der Veräusserer des Bauwerks eng verbundene Personen (z.B. Inhaber von massgebender Beteiligung am Unternehmen), wird die Qualifikation vorgenommen, wie wenn der Boden dem Veräusserer des Bauwerks gehört.

Betragen die Umbaukosten 50% oder weniger des Gebäudeversicherungswertes vor dem Umbau, so handelt es sich immer um *eine von der Steuer ausgenommene Lieferung*. Andernfalls muss zwischen einer steuerbaren und einer ausgenommenen Immobilienlieferung unterschieden werden.

Wird eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Immobilienlieferung nicht ausschliesslich für private Zwecke verwendet, hat der Veräusserer die Möglichkeit, die Lieferung unter gewissen Voraussetzungen freiwillig der Mehrwertsteuer zu unterstellen (dafür zu optieren, siehe unsere PrimeTax Info vom September 2014).

Die Abgrenzungskriterien gelten für sämtliche Veräusserer von neu erstellten oder umgebauten Bauwerken. Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob der Veräusserer Eigenleistungen erbringt, wie die Firmenbezeichnung lautet oder unter welchem Namen sie am Markt auftreten.

BAUBEGINN BIS 31. DEZEMBER 2009

Wurde mit dem Neubau oder Umbau vor dem 1. Januar 2010 begonnen, so gilt für die mehrwertsteuerliche Beurteilung des Verkaufs das alte Mehrwertsteuerrecht. Gemäss dem alten Mehrwertsteuerrecht liegt grundsätzlich eine steuerbare Immobilienlieferung vor, wenn vor Baubeginn:

- für das ganze Bauwerk Werkverträge (nach Art. 363 OR) und/oder rechtsgültig abgeschlossene Kauf- oder Vorverträge (nach Art. 216 Abs. 1 und 2 OR) vorliegen;
- feststeht, dass das ganze Bauwerk nach Beendigung der Arbeiten mit Option vermietet wird.

BAUBEGINN ZWISCHEN 1. JANUAR 2010 BIS 30. JUNI 2013

Mit der Einführung des neuen Mehrwertsteuergesetzes wurde per 1. Januar 2010 eine verschärfte Praxis für die Abgrenzung zwischen einer ausgenommenen und einer steuerbaren Immobilienlieferung festgelegt. Aufgrund dieser neuen Praxis wurden die Veräusserer vermehrt steuerpflichtig, da es sich nur noch dann um eine ausgenommene Immobilienlieferung handelte, sofern folgende Faktoren kumulativ erfüllt wurden;

- a. Der Käufer erwirbt ein fertig geplantes und projektiertes Objekt;
- b. es wird ein vom Bauunternehmer zuvor festgesetzter Pauschalpreis für Boden und Gebäude bezahlt;
- c. der Käufer kann auf den Bau, die Ausgestaltung des Gebäudes und die Leistungserbringer nur beschränkten Einfluss nehmen (Mehrkosten dürfen max. 5% bzw. 7% des Pauschalpreis betragen);
- d. es liegt nur ein Vertrag vor (Kaufvertrag zwischen Verkäufer und Käufer über Boden und Gebäude);
- e. Nutzen und Gefahr gehen erst nach Fertigstellung auf den Käufer über;
- f. die Bezahlung erfolgt erst nach bezugsbereiter Fertigstellung (eine Anzahlung bis zu einer Höhe von 30 % des Kaufpreises ist nicht schädlich).

Diese verschärfte Praxis wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) per 1. Juli 2013 wieder aufgehoben. Der Veräusserer hat nun die Möglichkeit, bei Neu- und Umbauten, wo der Baubeginn zwischen dem 1. Januar 2010 und 30. Juni 2013 liegt, wahlweise die neue Praxis (siehe Baubeginn ab 1. Juli 2013) oder die alte, verschärfte Praxis anzuwenden. Die gewählte Praxis muss jedoch für das gesamte Bauwerk angewendet werden. Es ist somit nicht möglich, bei einem Mehrfamilienhaus ein Teil der Eigentumswohnungen nach der neuen Praxis und ein Teil nach der alten Praxis abzurechnen.

BAUBEGINN AB 1. JULI 2013

Für die Bauwerke, bei welchen der Baubeginn nach dem 1. Juli 2013 liegt, gilt nur noch die neue Praxis der ESTV. Die neue Praxis besagt, dass der Verkauf von einem Grundstück, auf dem vom Verkäufer ein Neubau erstellt oder Umbau realisiert worden ist, nur noch dann steuerbar ist, wenn der Vertragsabschluss vor Baubeginn stattgefunden hat. In allen anderen Fällen handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung. Die gleiche Qualifikation gilt auch, falls dem Käufer ein Baurecht eingeräumt wird.

Als Vertrag gilt der Kauf- oder Vorvertrag (massgebliches Datum: Verurkundung) nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR und/oder ein Werkvertrag (massgebliches Datum = Vertragsabschluss) nach Artikel 363 OR. Vorverträge mit Reservierungszahlungen, die nicht öffentlich beurkundet sind, sind für die Beurteilung der Immobilienlieferung nicht relevant.

Als Bauwerk wird das ganze Bauwerk verstanden wie zum Beispiel Einfamilienhäuser, Mehrfamilienhäuser, Reihenhauseinheiten, Doppelhäuser und auch sogenannte gemeinsame

Bauwerke wie Einstellhallen. Objekte hingegen werden definiert als selbständige Teile von Bauwerken wie beispielsweise die einzelnen Stockwerkeinheiten eines Mehrfamilienhauses oder die einzelnen Abstellplätze einer Einstellhalle.

Die mehrwertsteuerliche Qualifikation wird immer pro Objekt vorgenommen. Die Bestimmung des Baubeginns wird hingegen für das gesamte Bauwerk definiert.

FESTLEGUNG DES BAUBEGINNS

Die korrekte Bestimmung des Baubeginns des Bauwerks ist für die Qualifikation der Immobilienlieferung von grosser Bedeutung, da sich je nach Baubeginn die mehrwertsteuerliche Qualifikation ändern kann. Der Baubeginn wird wie folgt bestimmt:

Art des Bauwerk	Baubeginn
Neubauten	Beginn der Aushubarbeiten ¹⁾
Umbauten	Beginn der Umbauarbeiten
Totalabbruch Altliegenschaft mit Ersatzneubau ²⁾ im Anschluss	Beginn des Totalabbruchs
Gemeinschaftliches Bauwerk (z.B. Einstellhalle), das durch direkte Zugänge mit mehreren Bauwerken verbunden ist	Baubeginn des verbundenen Bauwerks
Gemeinschaftliches Bauwerk (z.B. Einstellhalle), das nicht durch direkte Zugänge mit mehreren Bauwerken verbunden ist	Baubeginn des gemeinschaftlichen Bauwerks (z.B. Einstellhalle)

¹⁾ Inklusive Baugrundvorbereitungen (z.B. Pfählen) und Hangsicherungsarbeiten, welche unmittelbar vor dem Aushub/Bauarbeiten erfolgen.

²⁾ Als Ersatzneubau gilt ein neu erstelltes Gebäude am gleichen Ort wie das abgebrochene Gebäude.

Der Baubeginn muss bei einer Mehrwertsteuerrevision entsprechend belegt werden können, wie beispielsweise mit Verträgen, Arbeitsrapporten, Rechnungen oder der schriftlichen Meldung des Baubeginns an die Baubewilligungsbehörde und/oder der Bauversicherung.

HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN

Bei einer Neuerstellung oder einem Umbau von Bauwerken zwecks Verkaufs ist die Steuerpflicht durch den Veräusserer jeweils genau zu prüfen. Es empfiehlt sich, bei komplexen Bauten jeweils die schriftliche Einwilligung von der ESTV einzuholen, bevor die Rechnung erstellt wird.

Aufgrund der Wahlfreiheit zwischen der neuen und der alten Praxismethode, bei einem Baubeginn vom 1 Januar 2010 bis 30 Juni 2013, können sich nachträglich für den Verkäufer steuerplanerische Vorteile ergeben. Hat die steuerpflichtige Person aufgrund dieser Praxisänderung Steueransprüche (z.B. höherer Vorsteuerabzug), so kann sie diese der ESTV mittels einer Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode mitteilen, sofern die Ansprüche nicht verjährt oder rechtskräftig festgelegt (z.B. aufgrund einer Revision) sind. Wurde die Mehrwertsteuer dem Leistungsempfänger jedoch bereits offen ausgewiesen (z.B. inkl. 8% MWST), ist eine Korrektur nur noch unter gewissen Voraussetzungen möglich.

Für Rückfragen stehen Ihnen Ihre Ansprechpartner bei der PrimeTax AG gerne zur Verfügung:



Florian Hanslik, Manager PrimeTax AG Zürich

Direkt: +41 58 252 22 15

florian.hanslik@primetax.ch



Olivia Pfister, Senior Consultant PrimeTax AG Zürich

Direkt: +41 58 252 22 26

olivia.pfister@primetax.ch