

## MWST: Bauen auf eigene oder fremde Rechnung

### Präzisierungen zur neuen Praxis

#### 1. Einleitung

Der Schweizerische Baumeisterverband hat im Merkblatt vom Januar 2010 wesentliche Änderungen im neuen Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) und deren Auswirkungen auf die Baubranche dargestellt. Dazu gehört die Befreiung des baugewerblichen Eigenverbrauchs von der MWST-Pflicht. Dies bringt der Baubranche zwar neue Chancen, birgt aber auch Risiken. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Abgrenzung zwischen dem Bauen auf eigene und demjenigen auf fremde Rechnung.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) veröffentlichte am 31. März 2010 die neue Praxis zu dieser Abgrenzung (MWST-Praxis-Info 01 unter <http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00130/00947/00948/index.html?lang=de>). Sie ist für all jene Bauunternehmungen bzw. Bauherren, die auf eigenem Land Bauprojekte realisieren, von grosser Wichtigkeit. Die in der Praxis-Info 01 enthaltenden Kriterien erlauben den Entscheid darüber, ob das Geschäft schliesslich als von der MWST ausgenommener Grundstückverkauf oder als steuerbare Werklieferung qualifiziert werden muss. Die nun präsentierte Lösung ist in enger Zusammenarbeit der ESTV mit dem SBV, Vertretern der Baubranche sowie beigezogenen Beratern entstanden. Die ESTV hat zwar nicht all vorgebrachten Anliegen erfüllt; die Lösung darf aber trotzdem als praktikabel bezeichnet werden.

#### 2. Vergleich mit der bisherigen Praxis

- Bis Ende 2009 haben die Bauunternehmungen eigene Bauprojekte, die sie anschliessend veräussert haben, im Rahmen des baugewerblichen Eigenverbrauchs versteuert. Ob das Projekt steuerlich so zu behandeln war, hing unter anderem davon ab, ob vor Baubeginn für das **gesamte** Bauprojekt (Kauf)verträge vorlagen. Da dies fast nie der Fall war, galten alle diese Projekte als auf eigene Rechnung erstellt und mussten als Eigenverbrauch versteuert werden.
- Auf den 1. Januar 2010 hat die ESTV in der ersten Mitteilung zur neuen Praxis (Ziff. 2.5.3.2 der Übergangsinfo 01) diese alte Praxis gekehrt und festgehalten, dass ein Bauwerk auf eigene Rechnung – und somit ein von der MWST ausgenommener Grundstückverkauf – nur dann vorliegt, wenn für das ganze Bauprojekt vor Baubeginn **keine** Werk- oder Kaufverträge abgeschlossen worden sind. Sind Verträge vor Baubeginn abgeschlossen worden, so hat das Projekt zu einem MWST-pflichtigen Vorgang mutiert und die Geschäfte wurden als (steuerbare) werkvertragliche Lieferungen qualifiziert. Gegen diese Praxis hat sich der SBV mit der erwähnten Unterstützung erfolgreich zur Wehr gesetzt.

#### 3. Die neue Praxis

##### Allgemeine Regelung

Nach neuer Praxis liegt eine von der Steuer ausgenommene Grundstückslieferung (Boden und Gebäude) nunmehr dann vor, wenn die folgenden Kriterien **kumulativ** erfüllt sind:

- 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 (inkl. Umgebungsarbeiten) und die Leistungserbringer (Handwerker) keinen Einfluss nehmen; Der Käufer nimmt nach der Praxis der ESTV dann keinen (wesentlichen) Einfluss auf das Bauprojekt, wenn die Mehrkosten für seine individuellen Wünsche (z.B. anderer Bodenbelag, zusätzliche Küchengeräte, zusätzliche Steckdosen etc.) 5% des angebotenen Pauschalpreises für Boden und Gebäude nicht übersteigen. Die Grenze erhöht sich auf 7%, wenn der Boden im Baurecht angeboten wird.  
Wichtig zu beachten ist, dass sich die Prozent-Grenzen pro Objekt verstehen. Zur Berechnung der Grenze ist die Summe aller Mehr- und Minderkosten des gesamten Objekts massgebend.
- d) Es liegt nur ein einziger Vertrag vor (Kaufvertrag zwischen Bauunternehmer 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).

Sind die vorgenannten Kriterien nicht **alle** erfüllt, liegen einerseits ein von der MWST ausgenommener Verkauf des Bodens und andererseits steuerbare werkvertragliche Lieferungen vor.

### **Grundstück im Besitz eines Dritten**

Gehört der Boden einem **Dritten**, muss immer zwischen dem Verkauf des Bodens und dem Bau des Gebäudes unterschieden werden. Nur der Verkauf des Bodens ist von der MWST ausgenommen. Der Bau des Gebäudes stellt eine werkvertragliche Lieferung dar, die zum Normalsatz der MWST versteuert werden muss.

### **Ausnahme für „eng verbundene Personen“**

Eine Ausnahmeregelung besteht für den Fall, dass der Verkäufer des Bodens und der Bauunternehmer eng verbundene Personen im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG sind. Als eng verbundene Personen gelten Gesellschaften, an denen eine Mindestbeteiligung von 10% des Grund- oder Stammkapitals direkt oder indirekt gehalten wird, beispielsweise Tochter- und Schwestergesellschaften im Konzernverhältnis. In diesem Fall liegt ein von der Steuer ausgenommener Grundstückverkauf vor, obwohl kein Pauschalpreis für Boden und Gebäude bezahlt wird und zwei Verträge vorliegen, sofern die übrigen oben dargestellten Kriterien für die Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag erfüllt werden.

### **Bauherr ist Besitzer des Grundstücks**

Bei der Bebauung eines Grundstücks, das bereits dem **Besteller** des Bauwerks gehört, liegt immer eine werkvertragliche und daher MWST-pflichtige Lieferung vor.

## **4. Inkrafttreten und Übergangsrecht**

### **Baubeginn vor dem 31.12.2009**

In Bezug auf Überbauungen, für welche der Baubeginn einzelner oder aller Projekte in die Zeit bis 31. Dezember 2009 fällt, ist bis zu deren Fertigstellung noch das alte Recht massgebend. Dies bedeutet, dass Projekte, welche bisher im Eigenverbrauch abgerechnet worden sind, weiterhin als Bauen auf eigene Rechnung qualifiziert werden. Der Verkauf dieser einzelnen Objekte ist deshalb weiterhin ein ausgenommener Umsatz.

## Baubeginn nach dem 1. Januar 2010

Die ESTV hält fest, dass die neue Praxis in Bezug auf Projekte, die nach dem 1. Januar 2010 gestartet worden sind, bereits für die 1. Abrechnungsperiode (d.h. ab dem 1. Januar 2010) angewandt werden kann. Für die Übergangszeit vom 1. Januar bis 30. Juni 2010 kann wahlweise auch noch auf die unter Ziff. 2 dargestellte frühere Praxis abgestellt werden, bei der einzig entscheidend ist, ob die Verträge vor oder nach Baubeginn abgeschlossen worden sind. Ab 1. Juli 2010 gilt dann nur noch die neue Praxis.

## 5. Konsequenzen für die Baubranche

- Die Praxispräzisierung der ESTV zur Abgrenzung zwischen Bauen auf eigene (von der MWST ausgenommener Grundstücksverkauf) und fremde (steuerbare, werkvertragliche Lieferung) Rechnung ermöglicht es den Bauunternehmern darauf hinzuwirken, dass ein von der Steuer ausgenommener Grundstücksverkauf vorliegt. Allenfalls ist die Ausschreibung der einzelnen Verkaufsobjekte so anzupassen, dass die individuellen Kundenwünsche per Saldo nicht zu mehr als **5% Mehrkosten** führen.
- Analoge Überlegungen sind auch bei der Finanzierung des Objekts anzustellen. Wird die 30%-Grenze für die **Anzahlung** nicht überschritten, so wird eine Änderung der MWST-lichen Behandlung vermieden.
- Weiter bietet die präzisierte Praxis den Bauunternehmungen eine erhöhte Flexibilität bei Konstellationen, wo der Boden z.B. einer **eng verbundenen** Immobiliengesellschaft gehört. Obwohl der Käufer **zwei** Verträge für das Gebäude und den Boden abschliesst, geht die Praxis der ESTV von **einem** von der Steuer ausgenommenen Grundstücksverkauf aus, wenn die übrigen Kriterien erfüllt sind.
- **Vorsteuerabzug:** Die grössten finanziellen Konsequenzen ergeben sich für die Bauunternehmungen in Bezug auf den Vorsteuerabzug. Bei Projekten, die seit dem 1. Januar 2010 in Angriff genommen worden sind und als von der MWST ausgenommene Grundstücksverkäufe abgewickelt werden, ist kein Vorsteuerabzug auf projektbezogenen Aufwendungen möglich.  
Weiter ist auf der **Infrastruktur**, welche für solche Projekte benutzt wird und auf welcher der Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Der auf diese Infrastruktur entfallende Vorsteuerabzug kann im Umfang der Steuer, die auf einer Miete an einen unabhängigen Dritten anfallen würde, korrigiert werden. Die Verordnung zum neuen MWSTG sieht auch die Möglichkeit vor, für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur einen Pauschalzuschlag von 33 Prozent auf den Vorsteuern auf Material und allfälligen Drittarbeiten zu deklarieren. Welche Methode der Vorsteuerkorrektur zu einem sachgerechten Ergebnis führt, hat die Bauunternehmung individuell zu ermitteln.

## 6. Schlussbemerkung

Der Wegfall des baugewerblichen Eigenverbrauchs kann dem Baugewerbe Steuervorteile verschaffen. Damit sich die neue Praxis jedoch nicht nachteilig auf die Bauunternehmungen auswirkt, ist sie zwingend in die Planung neuer Projekte einzubeziehen. Zudem müssen die finanziellen Konsequenzen in Bezug auf den Vorsteuerabzug berücksichtigt werden.

\*\*\*\*\*

Zürich, Anfang April 2010

Dr. Niklaus Honauer, PWC, im Auftrag des Schweiz. Baumeisterverbands