

Wie steht es mit der Umsetzung des politischen Willens?

Seit der Einführung des neuen Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) per 1. Januar 2010 gibt es bereits die dritte Praxis, welche die Abgrenzung zwischen steuerbaren Immobilienlieferungen und von der Steuer ausgenommenen Verkäufen von Bauwerken und Objekten regelt.

Die neue MWST-Praxis-Info 05 gilt für alle Bauwerke, welche ab 1. Juli 2013 den Baubeginn haben. Für die Übergangszeit vom 1. Januar 2010 bis zum 30. Juni 2013 ist wahlweise die neue oder bisherige Praxis anwendbar.

Neue MWST-Praxis-Info 05

Mit dem Inkrafttreten der neuen MWST-Praxis-Info 05 wird die umstrittene Abgrenzung zwischen steuerbaren Lieferungen und von der Steuer ausgenommenen Verkäufen wie in der MWST-Praxis-Info 04 beschrieben ist, abgelöst. Neu ist wiederum, wie ursprünglich in der MWST Übergangsinfo 01¹ schon geregelt, der Baubeginn² des Bauwerkes in Zusammenhang mit dem Zeitpunkt der Beurkundung des Kauf- oder Vorvertrages massgebend.

Entscheidend ist vorerst, wem der Boden gehört, auf dem das Bauwerk erstellt wird. Gehört der Boden dem Bauunternehmer (Generalunternehmer, Investor) oder ihm eng verbundenen Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) kann eine von der Steuer ausgenommene Leistung erfolgen, wenn die nachstehenden Bedingungen erfüllt sind. Gehört jedoch der Boden einem Dritten oder dem Käufer des Bauwerks selber, liegt immer eine steuerbare Immobilienlieferung vor.

Beurkundung vor oder nach Baubeginn

Gehört der Boden dem Bauunternehmer und erfolgt die Beurkundung des Kauf- oder

Vorvertrages vor Baubeginn, liegt für dieses Bauwerk oder selbständige Teil (z.B. einzelne Stockwerkeinheit) eine steuerbare Immobilienlieferung gemäss Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG vor. Der Verkäufer muss somit den Verkaufserlös (ohne Wert des Bodens) zum Normalsatz von derzeit 8% versteuern. Dafür kann auf den Lieferantenrechnungen der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Ist hingegen die Beurkundung nach Baubeginn erfolgt, liegt für dieses Bauwerk oder selbständige Teil (z.B. einzelne Stockwerkeinheit) eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG vor. In der MWST-Abrechnung ist die Deklaration des Werts des Bauwerks unter den Ziffern 200 und 230 vorzunehmen. Der Wert des Bodens ist unter den Ziffern 200 und 280 zu deklarieren³. Der Vorsteuerabzug auf den Lieferantenrechnungen ist ausgeschlossen. Im Weiteren muss für die Ingebrauchnahme von Infrastruktur eine Vorsteuerkorrektur gemäss Art. 30 Abs. 1 MWSTG vorgenommen werden.

Mit Bauwerken sind ganze Bauwerke wie z.B. Einfamilienhäuser, Mehrfamilienhäuser und Einstellhallen gemeint. Ebenfalls als Bauwerke gelten Doppelhäuser und Reihenhäuserzeilen⁴. Der Begriff des Bauwerks ist entscheidend beim Baubeginn, da der Baubeginn immer für ein ganzes Bauwerk (z.B. Einfamilienhaus, Mehrfamilienhaus oder Einstellhalle) festgelegt wird. Der Baubeginn gilt somit nicht generell

für eine Gesamtüberbauung oder eine einzelne Teiletappe einer Überbauung⁵.

Steuerbare und nicht steuerbare Immobilienlieferungen

Anhand eines Fluss-Diagrammes kann am besten aufgezeigt werden, wie ein Bauwerk MWST-mässig abgerechnet werden muss (vgl. Abbildung).

Problematisch wird es, wenn innerhalb des gleichen Bauwerks steuerbare Immobilienlieferungen und von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen bestehen. Die Vorsteuer muss je nach der Qualifikation der Besteuerung des einzelnen Objektes aufgeteilt werden. Die Korrektur des Vorsteuerabzuges kann nach einer Methode gemäss Art. 65 Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) berechnet werden. Die Methode kann jeder Steuerpflichtige selber wählen. Die angewendete Methode muss jedoch zu einem sachgerechten Ergebnis führen (Art. 68 MWSTV). In der MWST-Praxis-Info 05 wird die sogenannte 3-Topf-Methode⁶ vorgeschlagen. Die direkt zuordenbaren Aufwendungen werden in Topf A (Vorsteuerabzug zulässig) und Topf B (Vorsteuerabzug nicht zulässig) aufgeteilt. In Topf C kommen die nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen. Der Vorsteuerabzug der Aufwendungen im Topf C ist nach betrieblich objektiven Kriterien mit einem sachgerechten Schlüssel zu ermitteln. Als sachgerechter Schlüssel gelten z.B. die Fläche oder der Rauminhalt. In

¹ MWST Übergangsinfo 01, MWST in Kürze und Übergangsinfo, Dezember 2009, S. 45.

² Der Beginn der Aushubarbeiten gilt als Baubeginn, MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 4.7.1.

³ MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 5.1.1.

⁴ MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 4.1.

⁵ MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 4.5.

⁶ MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 5.3.2, S. 17ff.

jedem Fall ist die Zuweisung der Vorsteuer laufend vorzunehmen und darf nicht erst am Ende der Steuerperiode korrigiert werden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) lässt als Vereinfachung eine annäherungsweise prozentuale Vorsteuerzuweisung gemäss den erzielten Entgelten der einzelnen Objekte zu⁷.

Masterarbeit; Untersuchung der bisherigen Praktiken

Mit der Abschaffung des baugewerblichen Eigenverbrauchs bei der Einführung des neuen MWSTG per 1. Januar 2010 fing die ganze Problematik an, wie nun eine sinnvolle Abgrenzung zwischen einer von der Steuer ausgenommenen Grundstückslieferung nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG von einer steuerbaren Werkslieferung nach Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG gefunden werden kann.

Im Zusammenhang mit meiner Weiterbildung zum Master of Advanced Studies FH

in Treuhand und Unternehmensberatung habe ich mich für meine Masterarbeit⁸ ausführlich mit den verschiedenen Praktiken und den Auswirkungen der MWST-Belastung auseinandergesetzt. Ich habe anhand eines konkreten Bauprojektes berechnet, wie hoch die MWST-Belastung ist, wenn das Bauwerk nach den Varianten von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung und steuerbare Immobilienlieferung abzurechnen ist, aber auch nach der Variante mit dem baugewerblichen Eigenverbrauch, wie dies bis am 31. Dezember 2009 noch möglich war.

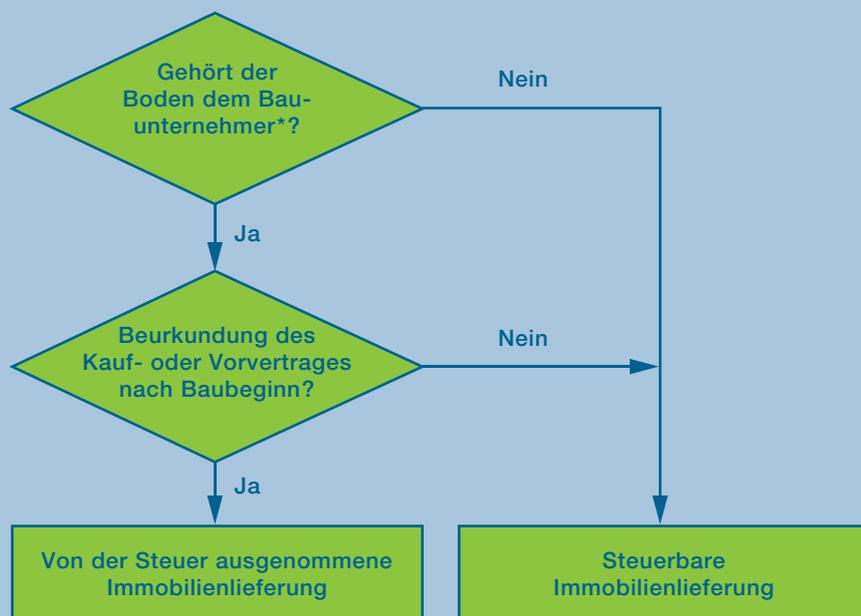
Im Bericht zur Vernehmlassung zur Reform des Mehrwertsteuergesetzes⁹ ist festgehalten, dass die Abschaffung des baugewerblichen Eigenverbrauchs für die steuerpflichtigen Personen und die ESTV eine Vereinfachung darstelle und führe für die Konsumenten zu tieferen Preisen und einer reduzierten steuerlichen Belastung. Mit der Abschaffung des baugewerblichen Eigenverbrauchs rechnete der Gesetzgeber mit Mindereinnahmen für den Bund von 30–35 Mio.



André Dobmann
Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen mit Eidg. FA
Eidg. dipl. Treuhandexperte
MAS FH in Treuhand und Unternehmensberatung
Mandatsleiter / Prokurist

andre.dobmann@tschanz-treuhand.ch
 www.tschanz-treuhand.ch

Fluss-Diagramm: MWST-mässige Abrechnung von Bauwerken



*Bauunternehmer, Generalunternehmer, Investor oder ihm eng verbundenen Personen

Tschanz Treuhand AG

Seit über 25 Jahren unterstützt die Tschanz Treuhand AG kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) mit qualitativ hochstehenden und zielgerichteten Dienstleistungen in den Bereichen Buchhaltung, Steuerberatung, Unternehmensberatung und Nachfolgelösungen. Zusammen mit der Schwestergesellschaft R+H Treuhand AG Lyss steht den Kunden ein kompetentes Team von 17 Mitarbeitenden zur Verfügung.

⁷ Details zum Vorsteuerabzug inkl. Beispiele siehe MWST-Praxis-Info 05, Ziff. 5.3.2, S. 17ff.

⁸ Folgen der Abschaffung des baugewerblichen Eigenverbrauchs bei der Mehrwertsteuer; Untersuchung der Auswirkungen bei einer Generalunternehmung anhand eines konkreten Bauprojektes. Masterarbeit von André Dobmann vom 16.11.2011.

⁹ Erläuternder Bericht der Vernehmlassung zur Vereinfachung des Mehrwertsteuergesetzes, Februar 2007, S. 92.

Fr. pro Jahr¹⁰. Mit der Masterarbeit konnte aufgezeigt werden, dass Mindereinnahmen nicht bestätigt werden können und die Vereinfachung der Abrechnung nicht erreicht wurde.

Der baugewerbliche Eigenverbrauch war im alten Mehrwertsteuergesetz¹¹ in Art. 9 Abs. 2 Bst. a geregelt. In der Spezialbroschüre Nr. 04 Eigenverbrauch¹² ist die letzte Verwaltungspraxis über die Abrechnung des baugewerblichen Eigenverbrauchs beschrieben. Als Abgrenzungskriterium zwischen Bauwerken für fremde und eigene Rechnung (wie es damals hiess) war entscheidend, ob bei Baubeginn für das ganze Bauwerk Werkverträge oder Kauf- oder Vorverträge vorlagen. Waren für das ganze Bauwerk Werkverträge oder öffentlich beurkundete Kauf- oder Vorverträge vorhanden, lag ein Bauen auf fremde Rechnung vor und das Bauwerk musste mit MWST abgerechnet werden. War nur eine einzelne Wohnung (bei STWEG) bei Baubeginn nicht verkauft, lag für das ganze Bauwerk Bauen auf eigene Rechnung vor und es musste baugewerblicher Eigenverbrauch abgerechnet werden.

Erste Praxis (gültig 1.1.2010–30.6.2010)

Mit der Einführung des neuen MWSTG per 1. Januar 2010 wurde der baugewerbliche Eigenverbrauch abgeschafft. In der MWST Übergangsinformation¹³ ist sehr knapp beschrieben, wie Bauwerke nun abzurechnen sind. Wie beim alten MWSTG wird als Abgrenzungskriterium auf den Zeitpunkt des Baubeginns abgestellt. Jedoch ist nicht mehr massgebend, ob das ganze Bauwerk oder sämtliche Stockwerkeinheiten zum Zeitpunkt des Baubeginns verkauft sind. Jede einzelne Einheit wird separat beurteilt. Das heisst, dass zum Zeitpunkt des Baubeginns verkaufte Bauwerke oder Stockwerkeinheiten als steuerbare Immobilienlieferungen gelten und damit die Lieferungssteuer geschuldet ist. Stockwerkeinheiten, die nach dem Baubeginn verkauft werden, gelten als von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen.



Nur schon hier lässt sich erahnen, dass mit der neuen Praxis mehr Bauwerke oder Stockwerkeinheiten als steuerbare Immobilienlieferungen abgerechnet werden müssen. Von Mindereinnahmen ist kaum die Rede. Im Weiteren muss bei von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen eine Vorsteuerkorrektur für die Inanspruchnahme von Infrastruktur vorgenommen werden (Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

Diese erste Praxis warf sehr hohe Wellen. MWST-Experte Rudolf Schumacher¹⁴. erachtete es in seinem Bericht als ein «...in der Praxis und zivilrechtlich nicht haltbaren Abgrenzungskriterium...». Er schreibt auch: «Diese Auslegung entspricht weder dem Willen der Gesetzgeber noch dem Wortlaut des MWSTG¹⁵».

Im Merkblatt des Schweizerischen Baumeisterverbandes «MWST: Bauen auf eigene oder fremde Rechnung»¹⁶ schreibt Dr. Niklaus Honauer¹⁷, dass bei der neuen Praxis die alte

Praxis «gekehrt» wurde und nur eine von der Steuer ausgenommene Grundstückslieferung vorliegt, wenn für das ganze Bauwerk vor Baubeginn keine Werk- oder Kaufverträge abgeschlossen sind. Im persönlichen Interview meinte dazu Dr. Niklaus Honauer, dass bei den Experten nie über eine solche Umsetzung diskutiert wurde. Er ist der Auffassung, dass «mit einer abstrusen Idee versucht wurde, über eine Hintertür den baugewerblichen Eigenverbrauch zu ersetzen».

Zweite Praxis vom 31.3.2010 (Wirkung per 1.1.2010)

Aufgrund der Interventionen des Schweizerischen Baumeisterverbandes, der Baubranche und verschiedenen Experten hat die ESTV ihre Praxis rückwirkend auf den 1. Januar 2010 abgeändert. So sah die neue Lösung vor, dass eine von der Steuer ausgenommene Grundstückslieferung nur dann vorlag, wenn eine Vielzahl von Kriterien¹⁸

¹⁰ Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, Geschäft des Bundesrates 08.053, S. 7031.

¹¹ Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV (1999), Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer.

¹² Spezialbroschüre Nr. 04, Eigenverbrauch, Dezember 2007, S. 53ff.

¹³ MWST Übergangsinformation 01, MWST in Kürze und Übergangsinformation, Dezember 2009, S. 45.

¹⁴ Schumacher Rudolf, Dipl. Wirtschaftsprüfer, Betriebsökonom HWV, Schumacher Swisntax AG, Mitglied des MWST-Kompetenzzentrums der Treuhänder-Kammer, Mitglied MWST-Konsultativgremium.

¹⁵ Schumacher Rudolf, Bericht im «Der Schweizer Treuhänder» 2010(5), Ziff. 4.3, S. 307.

¹⁶ www.baumeister.ch/rechtsdienst/merkblaetter

¹⁷ Honauer Niklaus, Dr. iur. HSG, Rechtsanwalt, Partner PricewaterhouseCoopers, Leiter MWST Schweiz, als Beauftragter des Schweizerischen Baumeisterverbandes.

¹⁸ MWST-Branchen-Info 04, Baugewerbe, Ziff. 8.



kumulativ erfüllt wurden. Die Anwendung in der Praxis erwies sich als sehr schwierig, da erst beim Abschluss des Baues definitiv beurteilt werden konnte, ob alle Kriterien kumulativ erfüllt wurden. Sollte sich erweisen haben, dass zum Beispiel die Anzahlung über 30% des Kaufpreises war oder die Mehrkosten die 5% des Pauschalpreises überschritten hatten, hätte das ganze Vertragsverhältnis MWST-mässig umqualifiziert werden müssen. Mit dieser Praxis wurde eine grosse Unsicherheit geschaffen. Es stand von vornherein nie klar, wie die Bauwerke schlussendlich MWST-mässig deklariert werden mussten. Rudolf Schumacher machte die Erfahrung, dass die Bauunternehmer das Risiko einer nachträglichen Korrektur nicht eingehen wollten und die Verkäufe von Anfang an als steuerbare Immobilienlieferungen abrechneten. Es hatte den Vorteil, dass die Bauwerke besser kalkuliert werden konnten. Sie nahmen auch einen höheren Verkaufspreis in Kauf.

Dass die MWST in diesem Bereich nicht vereinfacht wurde, wie dies mit der Einführung des neuen MWSTG in Aussicht gestellt wurde, ist offensichtlich. Im Weiteren rechnete der Gesetzgeber mit der Abschaffung des baugewerblichen Eigenverbrauchs mit Mindereinnahmen für den Bund von

30 – 35 Mio. Fr. pro Jahr. Mit dieser Praxis kann ausgegangen werden, dass Mehreinnahmen generiert werden. Man ist weit weg von dem, was die Politik eigentlich erreichen wollte.

Wie bereits erwähnt, habe ich für die Masterarbeit bei einem konkreten Bauwerk anhand der Einnahmen und Aufwände und der verschiedenen MWST-mässigen Qualifikation des Bauwerks berechnet, wie viel MWST abgerechnet werden müsste. Bei der mehrwertsteuerlichen Qualifikation einer steuerbaren Immobilienlieferung fiel am meisten MWST an, bei der von der MWST ausgenommenen Grundstückslieferung am wenigsten. Bei der Berechnung mit dem baugewerblichen Eigenverbrauch fiel die MWST-Belastung etwas geringer aus, als bei der steuerbaren Immobilienlieferung.

Wie bereits dargelegt, war es mit der bisherigen Praxis sehr schwierig, von der MWST ausgenommene Grundstückslieferungen abzurechnen. Somit sind Mehreinnahmen für den Bund mehr als wahrscheinlich.

Beurteilung neuste Praxis gemäss MWST-Praxis-Info 05

Die neuste Praxis gleicht sehr stark der ersten Praxis, welche vom 1. Januar bis 31. März 2010 gültig war. Im Grundsatz ist die Abgrenzung zwischen steuerbaren Immobilienlieferungen und von der Steuer ausgenommenen Verkäufen von Bauwerken dieselbe geblieben. Der Unterschied zur ersten Praxis ist, dass jedes erstellte Gebäude einer Überbauung separat beurteilt wird und in der MWST-Praxis-Info 05 die Praxis klarer definiert wurde und damit die Unsicherheiten beim Steuerpflichtigen abnehmen werden. Trotzdem stellt sich die Frage, warum so viel Opposition der ersten Praxis entgegengebracht wurde, wenn doch jetzt praktisch alles beim Alten bleibt? Die ESTV hat wohl Mühe, die von der Politik in Kauf genommenen Mindereinnahmen von 30–35 Mio. Franken pro Jahr zu akzeptieren und eine Praxis einzuführen, die dem politischen Willen entspricht. Ebenfalls ist mit der neusten Praxis die erhoffte Erleichterung für die Administration auch nicht erfolgt. Es ist weiterhin eine grosse Herausforderung für alle Beteiligten, die MWST in diesem Bereich

korrekt abzurechnen. Für die Wirtschaft ist es eine kostspielige Angelegenheit.

Korrekturen der MWST-Abrechnungen aufgrund der neuen Praxis

Die neue Praxis kann auch für Bauwerke mit dem Baubeginn zwischen dem 1. Januar 2010 und 30. Juni 2013 angewendet werden. Wird die neue Praxis angewendet, bedeutet dies, dass es zu nachträglichen Mehrwertsteuerkorrekturen kommt (z.B. nachträgliche Vorsteuerabzüge). Pro Abrechnungsperiode ist der ESTV eine Korrekturabrechnung einzureichen. Ist jedoch die Mehrwertsteuer auf dem Kaufvertrag offen ausgewiesen, so ist eine Korrektur nur möglich, wenn der Vertrag abgeändert wird. (Art. 27 Abs. 2–4 MWSTG).

In jedem Fall ist zu empfehlen, dass bei den Kaufverträgen kein Hinweis auf die MWST gemacht wird.

Politik unzufrieden mit der Umsetzung

Noch vor der definitiven Einführung der neuen Praxis hat am 22. März 2013 Nationalrat Markus Hutter die Motion «Mehrwertsteuerfreier Grundstückkauf»¹⁹ eingereicht. Er fordert, dass die Abgrenzung zwischen einem steuerfreien Grundstückskauf und einer steuerbaren werkvertraglichen Lieferung auf den Übergang von Nutzen und Gefahr abgestellt wird. Gemäss Motion und Bericht des Hauseigentümerverbandes Schweiz²⁰ sind die verschiedenen Branchenvertreter, aber auch das Mehrwertsteuer-Konsultativgremium einstimmig der Auffassung, dass für die Abgrenzung allein das Abstellen auf den Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr sachgerecht ist. Der Bundesrat hat am 22. Mai 2013 zur Motion Stellung genommen. Er beantragt dem Parlament die Motion abzulehnen. Das Geschäft wurde in den Räten noch nicht besprochen. Es scheint, dass zwischen den Branchenverbänden sowie der ESTV es weiterhin Diskussionen zu diesem Thema gibt und wir gespannt sein können, ob es nochmals eine Praxisänderung geben wird.

¹⁹ Motion Markus Hutter, Nr. 13.3238.

²⁰ Hauseigentümer Zeitschrift vom 15. 4. 2013.