

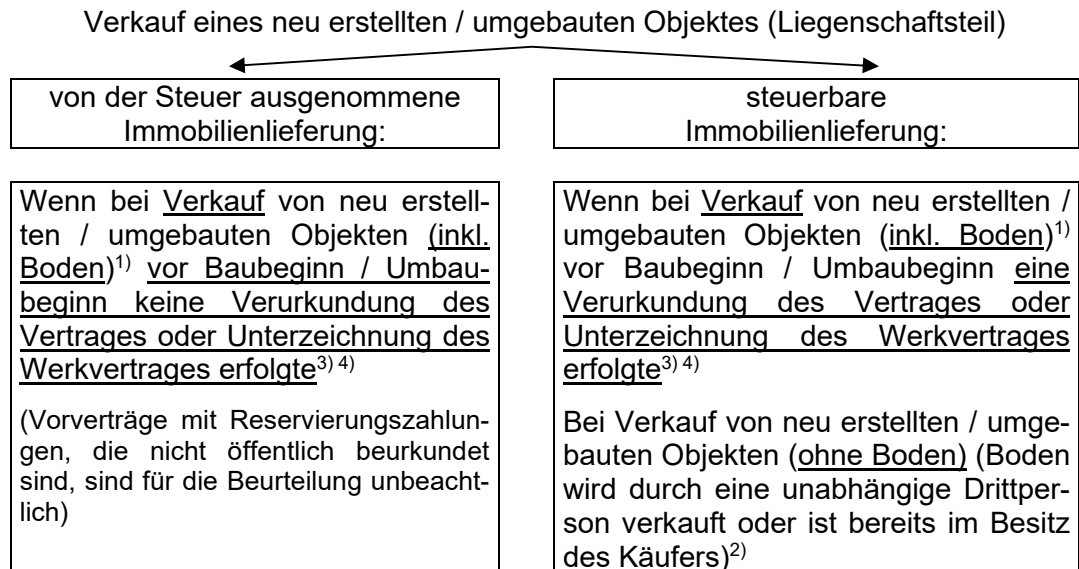
ZUSAMMENFASSUNG

Verkauf von neu erstellten / umgebauten Bauwerken ohne Option (Verwaltungspraxis ab 1.7.2013)

Nachfolgend sind die wichtigsten Hinweise zur Verwaltungspraxis der ESTV bei der Erstellung / Umbau von Bauwerken zwecks Verkauf aufgezeigt (MBI 04, Ziff. 8):

Ziff. 8.1.1 Betroffener **Personenkreis**: sämtliche Veräusserer von neu erstellten oder umgebauten Bauwerken und/oder Objekten, z.B. Bauunternehmer, Investoren, Baugenossenschaften, Pensionskassen, Konsortien, einfache Gesellschaften, Stiftungen, Vereine oder private Immobilieneigentümer (unabhängig davon, ob sie bei der Erstellung / Umbau Eigenleistungen erbringen oder nicht).

Ziff. 8.2 Abgrenzung von der Steuer **ausgenommene** und **steuerbare Immobilienlieferung** (pro Objekt)



¹⁾ oder wenn der Veräusserer des Bauwerks / Objekts den Boden im Baurecht abgibt.

²⁾ Ausnahme: wenn Verkäufer des Bodens und der Bauwerke / Objekte eng verbundene Personen sind, werden die Veräusserer als eine Einheit behandelt (steuerliche Betrachtung, wie wenn der Bauunternehmer / Investor Bauwerke / Objekte und Boden verkauft). Der Ersteller des Bauwerks ist für die steuerliche Behandlung verantwortlich.

³⁾ Kauf- oder Vorvertrag (massgebliches Datum: Verurkundung) nach Art. 216 Abs. 1 und 2 OR und/oder Werkvertrag (massgebliches Datum: Vertragsabschluss) nach Art. 363 OR (mit der Käuferschaft).

⁴⁾ Wenn bei Verkauf von neu erstellten / umgebauten Objekten inkl. Boden (vermutlich auch bei Abgabe im Baurecht) separate Verträge erstellt werden, ist gemäss den Beispielen in Ziff. 8.2 der MBI 04 für die Abgrenzung nicht relevant, welcher Vertrag vor Baubeginn beurkundet oder unterzeichnet wurde.

Ziff. 8.3.1 Der Baubeginn wird immer für ein ganzes **Bauwerk** (z.B. Einfamilienhäuser, Mehrfamilienhäuser, Doppelhäuser, Reihenhauszeilen (z.B. 5 Reiheneinfamilienhäuser) oder Einstellhallen (gemeinsames Bauwerk)) festgelegt, d.h. es gilt für jedes Bauwerk der gleiche Baubeginn. Der Baubeginn gilt nicht generell für eine

(Gesamt)Überbauung oder eine einzelne Teiletappe einer Überbauung.

Auch bei Bauwerken mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten („gemischt, genutzte Liegenschaft“) wird der Baubeginn pro Bauwerk festgelegt.

Aus Praktikabilitätsgründen gilt der Baubeginn des gemeinschaftlichen Bauwerks (mit zu Beginn erstellten direkten Zugängen zu den Bauwerken) auch für die mit diesen verbundenen Bauwerken.

Ziff. 8.3.2 Unter **Objekten** sind selbstständige Teile von Bauwerken wie einzelne Stockwerkeinheiten (Eigentumswohnungen) eines Mehrfamilienhauses, einzelne (Reihen)häuser einer Reihenhauseinheit, die Haushälfte eines Doppelhauses, einzelne Abstellplätze einer Einstellhalle zu verstehen. Die steuerliche Qualifikation (von der Steuer ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferung) ist immer objektbezogen vorzunehmen.

Ziff. 8.3.6 Ein **Umbau** liegt dann vor, wenn sich die Umbaukosten auf mehr als 50% des Gebäudeversicherungswertes (aktueller Wert (inkl. automatischer teuerungsbewingter Anpassungen) im Zeitpunkt des Umbaus) vor dem Umbau belaufen. Als Bemessungsgrundlage für die Höhe der Umbaukosten dienen die Plankosten inkl. allfällige Eigenleistungen des Verkäufers (z.B. Bau- und/oder Architekturleistungen, die zu Drittpreisen zu berücksichtigen sind). Bei Verkauf von Bauwerken / Objekten mit Umbaukosten von 50% und weniger des Gebäudeversicherungswertes vor dem Umbau handelt es sich um von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen.

Ziff. 8.3.7 **Baubeginn**

➤ bei Neubauten: Aushubarbeiten, Baugrundvorbereitungen (z.B. Pfählen), Hangsicherungsarbeiten, sofern im Anschluss mit der Erstellung der Neubauten begonnen wird (unverschuldete Verzögerungen sind nicht nachteilig).

Vorbereitungsarbeiten wie Rodungs-, Planierungs- oder Hangsicherungsarbeiten, Planungsarbeiten oder Errichtung von Bauprofilen gelten nicht als Baubeginn.

➤ bei Ersatzneubauten: Totalabbruch¹⁾, sofern im Anschluss mit der Erstellung der Neubauten begonnen wird (unverschuldete Verzögerungen sind nicht nachteilig).

Als Ersatzneubau gilt ein neuerstelltes Gebäude am gleichen Ort wie das abgebrochene Gebäude. Die frühere und die zukünftige Nutzung sind nicht von Belang. Die Präzisierungen der ESTV sind zu beachten.

➤ bei Umbau: tatsächlicher Beginn der Umbauarbeiten (z.B. Teilabbruch¹⁾). Nicht als Baubeginn gelten Vorbereitungsarbeiten, z.B. Deponierung von Material auf der Baustelle, Planungsarbeiten oder Errichtung von Bauprofilen.

Den Baubeginn hat der Veräußerer zu belegen.

¹⁾ es ist davon auszugehen, dass aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 27.10.2017 im Zusammenhang mit Abbruchkosten die ESTV ihre Verwaltungspraxis bei Abbrucharbeiten und Bodensanierungen anpassen wird

Ziff. 8.4.3 Ist bei **Bauwerken mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten** eine Zuordnung der Vorsteuern nach der 3 Topf-Methode oder eine andere sachgerechte Zuweisung der Vorsteuern nicht möglich (z.B. weil dem Veräußerer die

Detailangaben nicht bekannt sind) lässt die ESTV aus Praktikabilitätsgründen und als Vereinfachung eine **annäherungsweise prozentuale Vorsteuerzuweisung** gemäss den erzielten Entgelten der einzelnen Objekte (inkl. dem Wert des Bodens). Bei den bereits verkauften Objekten ist der erzielte Verkaufspreis die Bemessungsgrundlage, bei den noch nicht verkauften Objekten ist dies der zuvor festgelegte Pauschalpreis. Diese Verwaltungspraxis kann anscheinend nur bei Investoren / private Immobilieneigentümer angewendet werden (nicht bei Bauunternehmer / Generalunternehmer usw.).

Art. 30 Abs. 2 MWStG ist bei Bauwerken / Objekten nicht anwendbar, d.h. es muss immer eine laufende Zuweisung der Vorsteuer vorgenommen werden.

Wenn der Investor die Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) übernimmt, sind die Vorsteuern für die gemischt verwendete Infrastruktur sachgerecht aufzuteilen. Als Vereinfachung kann eine annäherungsweise Vorsteuerkorrektur angewendet werden:

0,02% der Einnahmen, die mit dem Verkauf der von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen (exkl. Wert des Bodens) erzielt wurden.

Bei eigenen Bauleistungen sowie bei eigenen Ingenieur- und/oder Architekturleistungen muss ebenfalls eine Vorsteuerkorrektur für die gemischte Verwendung der Infrastruktur vorgenommen werden.

Ziff. 8.5 **Zusatzwünsche der Käufer**, die nicht im Kaufvertrag enthalten sind und Mehrkosten zur Folge haben, teilen das steuerliche Schicksal des Bauwerks bzw. Objekts. Als Bemessungsgrundlage gilt der/die Saldo/Differenz aus den Mehr- und Minderkosten. Die Zuweisung der Vorsteuern auf den Mehrkosten muss grundsätzlich effektiv vorgenommen werden. Als Vereinfachung kann ein pauschaler Vorsteuerabzug von 85% der auf dem/der Saldo/Differenz aus den Mehr- und Minderkosten geschuldete Umsatzsteuer vorgenommen werden, wenn eine effektive Zuordnung der Vorsteuern nicht möglich ist.

Minderkosten teilen ebenfalls das steuerliche Schicksal des Bauwerks / Objekts.

Ziff. 8.1.2 **Zeitliche Wirkung:**

Baubeginn zwischen 01.01.2010 bis 30.06.2013:

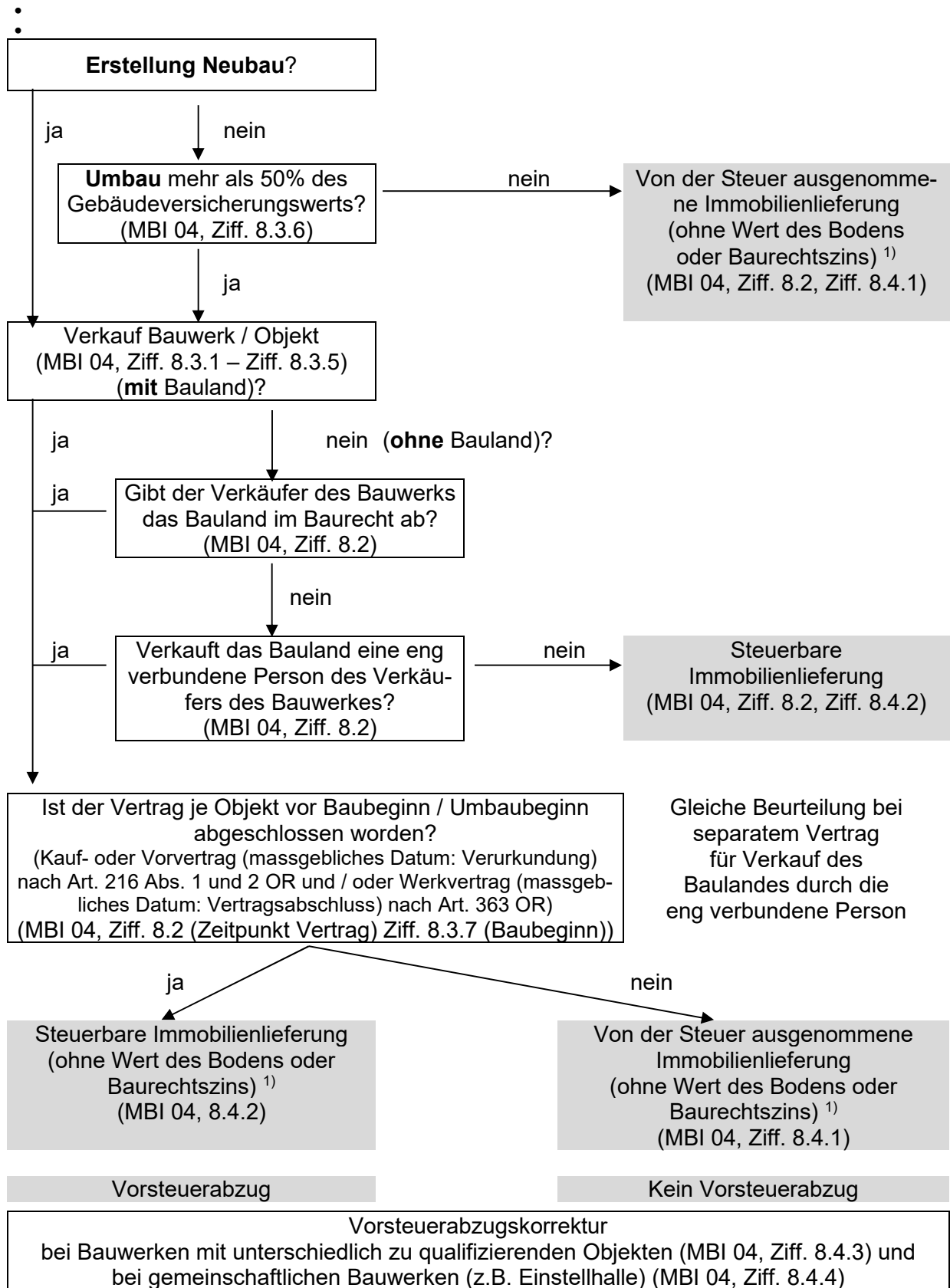
Für die Übergangszeit vom 01.01.2010 bis zum 30.06.2013 ist wahlweise die neue Praxis (ab 01.07.2013) oder die bisherige Praxis gemäss den Ziff. 8.1, 8.1.1, 8.1.1.1, 8.1.1.2 und 8.1.2 (2. Absatz) der aMBI 04 „Baugewerbe“ anwendbar. Das Wahlrecht kann nur pro Bauwerk und nicht pro Objekt ausgeübt werden.

Die steuerpflichtige Person kann innerhalb der Verjährungsfrist auf ihre MWSt-Abrechnungen zurückkommen, sofern die Steuerforderung nicht rechtskräftig festgelegt ist (Art. 43 Abs. 2 MWStG) (Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode). Ein Vergütungszins wird nicht ausgerichtet. Bei ausgewiesener MWSt ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Art. 27 Abs. 2 - 4 MWStG möglich.

Baubeginn ab 01.07.2013:

Bei Bauwerken, für welche der Baubeginn für das jeweilige Bauwerk in den Zeitraum ab 01.07.2013 fällt, gilt nur noch die neue Praxis.

**Erstellung / Umbau von Bauwerken / Objekten
zwecks Verkauf ohne Option
(Baubeginn ab 01.07.2013)**



Vorsteuerabzug

Kein Vorsteuerabzug

Vorsteuerabzugskorrektur
bei Bauwerken mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten (MBI 04, Ziff. 8.4.3) und
bei gemeinschaftlichen Bauwerken (z.B. Einstellhalle) (MBI 04, Ziff. 8.4.4)

Mehr- oder Minderkosten (Zusatzwünsche der Käufer) teilen das steuerliche Schicksal des Bauwerks / Objekts (MBI 04, Ziff. 8.5).

¹⁾ Der Wert des Bodens gehört gemäss Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWStG nicht in die Bemessungsgrundlage und ist unter Ziff. 200 und Ziff. 280 (Abzug diverses) im Abrechnungsformular zu deklarieren (MBI 04, Ziff. 8.4.1.1 und Ziff. 8.4.2.1; MBI 17, Ziff. 1.3). Gemäss Verwaltungspraxis der ESTV ist der Baurechtszins ebenfalls unter Ziff. 200 und Ziff. 280 zu deklarieren (MBI 17, Ziff. 1.3). Wird auf einer Baulandparzelle eine Liegenschaft erstellt, gelten die beim Kauf des Bodens und bei der Erschliessung (Roh- und/oder Feinerschliessung, Sondierungsarbeiten, Parzellierungskosten, Kosten für Vermarchung, Abbrucharbeiten, Bodensanierung usw.) angefallenen vorsteuerbelasteten Aufwendungen als Anlagekosten des Gebäudes und gehören nicht mehr zum Wert des Bodens (MBI 17, Ziff. 1.3). Bei der Veräusserung eines Bodens (ohne Liegenschaft) besteht die Möglichkeit, die Kosten der Erschliessung und die seinerzeitigen Kosten im Zusammenhang mit dem Kauf im Kaufvertrag separat auszuweisen und zum Normalsatz zu versteuern (MBI 17, Ziff. 1.3).

Es ist davon auszugehen, dass aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 27.10.2017 im Zusammenhang mit Abbruchkosten die ESTV ihre Verwaltungspraxis bei Abbrucharbeiten und Bodensanierungen anpassen wird. Die Kosten für Abbrucharbeiten und Bodensanierungen bei steuerpflichtigen Unternehmen, die die Liegenschaft bisher für unternehmerische Zwecke verwendet haben, gelten als Kosten der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit und nicht mehr als Anlagekosten des inskünftig zu erstellenden Gebäudes. Die inskünftige Verwaltungspraxis ist zu beachten.