

# Mehrwertsteuer: Neue Praxis beim Verkauf von Grundstücken

Beim Grundstücksverkauf ist beiden Vertragsparteien zu empfehlen, sich über die Mehrwertsteuerfolgen zu informieren. Und die Verträge sollten so ausgestaltet sein, dass sie der Mehrwertsteuer Rechnung tragen. Andernfalls besteht die Gefahr, dass es nachträglich zu unliebsamen Überraschungen kommt. Das gilt insbesondere beim Verkauf von neu erstellten Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen. Hier ist abzugrenzen, ob ein von der Mehrwertsteuer ausgenommener Grundstücksverkauf oder eine mehrwertsteuerpflichtige werkvertragliche Lieferung vorliegt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV hat für diese Abgrenzung eine neue Praxis publiziert.



**Barbara Sramek**

lic. iur.,  
Rechtsanwältin  
und eidg. dipl.  
Steuerexpertin, Voser  
Rechtsanwälte, Baden

## Verkauf eines Grundstückes

Der Verkauf eines Grundstückes löst grundsätzlich keine Mehrwertsteuern (MWST) aus. Es liegt ein von der MWST ausgenommener Umsatz vor (vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, MWSTG). Das gilt für unüberbaute und für überbaute Grundstücke.

MWST können anfallen, wenn der Verkäufer den Verkauf freiwillig der MWST unterstellt (sog. Option für die Steuerpflicht). Eine Option ist nur zulässig, wenn die Käuferschaft das Grundstück nicht ausschliesslich für private Zwecke nutzt. Beim Verkauf von privatem Wohneigentum ist eine Option daher nicht möglich.

### Beispiel:

Die Eheleute Meier kaufen zum Preis von CHF 900 000 ein fünfjähriges Einfamilienhaus. Der Kauf löst keine MWST aus. Der Verkäufer kann die MWST, welche ihm auf dem Bau des Hauses belastet worden sind, nicht als Vorsteuern in Abzug bringen.

## Überbauung eines Grundstückes

Wer für einen fremden Grundeigentümer ein

Grundstück überbaut oder Umbauarbeiten ausführt, hat auf seinem Werklohn 8% MWST zu erheben und auf den Grundeigentümer zu überwälzen (vgl. Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG).

### Beispiel:

Die Eheleute Müller sind Eigentümer einer Baulandparzelle. Sie schliessen mit der GU AG einen Werkvertrag für ein schlüsselfertiges Einfamilienhaus ab. Der Preis für das Haus beträgt exkl. MWST CHF 1 Mio.

Die GU AG erbringt eine der MWST unterliegende Lieferung. Sie hat auf dem Werkpreis 8% MWST zu erheben. Die Eheleute Müller haben für das Haus inkl. MWST CHF 1 080 000 zu bezahlen (CHF 1 Mio. + CHF 80 000 [8% MWST von CHF 1 Mio.]). Die GU AG kann die MWST, welche sie ihren Lieferanten zu bezahlen hat, als Vorsteuern in Abzug bringen. Bei den Eheleuten Müller führt die MWST zu einer Steuerbelastung von 8% bzw. CHF 80 000.

## Verkäufer überbaut das verkaufte Grundstück

Abgrenzungsprobleme ergeben sich dann, wenn ein Verkäufer nicht nur das Grundstück verkauft, sondern dieses auch überbaut. Das ist insbesondere beim Verkauf von neu erstellten Eigentumswohnungen (Stockwerkeigentum) oder einem schlüsselfertigen Einfamilienhaus samt Land der Fall. Es ist abzugrenzen, ob eine von der Steuer ausgenommene Grundstück-

lieferung oder eine der MWST unterliegende werkvertragliche Lieferung vorliegt.

Ein ausgenommener Grundstücksverkauf löst keine MWST aus. Aus diesem Grund kann der Verkäufer die MWST, die seine Lieferanten auf dem Bau erheben und auf ihn überwälzen, auch nicht als Vorsteuern in Abzug bringen. Er wird die MWST bei seiner Kalkulation als Aufwand miteinbeziehen und (nicht offen, aber) über den Kaufpreis der Käuferschaft weiterbelasten. Auf dem Gewinn, den der Verkäufer erzielt, fallen hingegen keine MWST an.

Demgegenüber hat der Verkäufer bei der werkvertraglichen Lieferung auf dem gesamten Preis der Gebäude (nicht aber auf dem Landanteil) MWST zu erheben und (offen) auf die Käufer zu überwälzen. Die 8% MWST fallen in diesem Fall auch auf dem Gewinn an, den der Verkäufer erzielt.

Zur vorzunehmenden Abgrenzung hat die ESTV im Jahr 2010 erstmals eine Praxis publiziert und später präzisiert (vgl. die MWST Übergangsinfo 01, Ziffer 2.5.3.2, und die Branchen-Info 04, Baugewerbe, Ziffer 8.1.1). Danach fallen nur dann keine MWST an, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

1. Der Käufer erwirbt ein fertig geplantes Objekt. Änderungen aufgrund von individuellen Käuferwünschen sind nur unschädlich, sofern sie zu Mehrkosten von weniger als 5% des Pauschalpreises führen.
2. Der Käufer hat einen Pauschalpreis für Boden und Gebäude zu bezahlen.

3. Der Käufer kann keinen Einfluss nehmen auf den Bau, die Ausgestaltung des Gebäudes und die Handwerker.
4. Es wird nur ein Vertrag abgeschlossen.
5. Nutzen und Schaden gehen erst nach der Fertigstellung des Baus auf den Käufer über.
6. Die Bezahlung erfolgt erst nach Fertigstellung, wobei eine Anzahlung bis 30% des Kaufpreises akzeptiert wird.

Ist nur eine dieser sechs Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt eine werkvertragliche Lieferung vor und hat der Verkäufer auf dem Wert des Gebäudes (inkl. seinem Gewinn) 8% MWST zu erheben.

Diese Praxis wurde heftig kritisiert. Vor diesem Hintergrund nimmt die ESTV jetzt eine Praxisänderung vor (vgl. die MWST-Praxis-Info 05, Änderung und Präzisierung zur MWST-Branchen-Info 04, Baugewerbe).

Nach der neuen Praxis liegt nur dann eine MWST-pflichtige Lieferung vor, wenn der Abschluss des Kaufvertrages für das Grundstück vor Baubeginn stattfindet. Wird der Kaufvertrag nach Baubeginn abgeschlossen, liegt eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung vor.

Massgebend ist das Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages. Öffentlich beurkundete Vorverträge werden den Kaufverträgen gleichgestellt. Vorverträge mit Reservierungszahlungen, die nicht öffentlich beurkundet werden, sind bei der Beurteilung nicht miteinzubeziehen und unbeachtlich.

Als Baubeginn gilt bei Neubauten im Allgemeinen der Beginn der Aushubarbeiten, sofern im Anschluss an den Aushub mit der Erstellung der Neubauten begonnen wird.

#### Beispiel:

Die GU AG ist Eigentümerin einer Baulandparzelle. Sie wird darauf ein Mehrfamilienhaus mit Eigentumswohnungen (Stockwerkeigentum) errichten. Am 10. August 2013 (Datum der öffentlichen Beurkundung) verkauft die GU AG eine Eigentumswohnung an die Eheleute Knecht. Der Baubeginn für das Mehrfamilienhaus erfolgte bereits am 15. Juli 2013.

Der Verkauf der Wohnung an die Eheleute Knecht findet nach Baubeginn statt. Massgebend ist der Baubeginn des Mehrfamilienhauses (nicht der Arbeiten an der Eigentumswohnung der Eheleute Knecht). Der Verkauf führt zu einem von der MWST ausgenommenen Umsatz.

Zu beachten ist, dass die Steuerbehörden den Landverkäufer (Drittperson) und den Unternehmer, der die Überbauung erstellt, als Einheit bzw. als eine Person behandeln, wenn sie miteinander verbunden sind (vgl. Art. 3 Bst. h MWSTG).

#### Beispiel:

Der Alleinaktionär der GU AG ist Eigentümer einer Baulandparzelle. Die GU AG wird darauf ein Einfamilienhaus errichten. Am 10. August 2013 (Datum der öffentlichen Beurkundung) verkauft der Aktionär das Grundstück an die Eheleute Keller und schliesst die GU AG mit

den Eheleuten Keller einen Werkvertrag für den Bau des Einfamilienhauses ab. Der Baubeginn erfolgt am 1. Oktober 2013.

Der Alleinaktionär und die GU AG gelten als verbundene Personen. Sie werden als Einheit behandelt, wie wenn die GU AG die Grundeigentümerin wäre. Der Kaufvertrag für das Grundstück wird vor Baubeginn abgeschlossen. Die GU AG hat auf dem Wert bzw. Preis des Einfamilienhauses (inkl. auf seinem Gewinn) 8% MWST zu erheben und auf die Eheleute Keller zu überwälzen. Bei den Eheleuten Keller resultiert eine entsprechende Steuerbelastung. Die GU AG kann die MWST, welche ihre Lieferanten ihr belastet haben, in ihren MWST-Abrechnungen als Vorsteuern in Abzug bringen.

Die für den Neubau geltenden Grundsätze gelangen sinngemäss zur Anwendung, wenn der Verkäufer auf dem verkauften Grundstück Umbauarbeiten vornimmt.

Die neue Praxis gilt für Bauwerke mit Baubeginn ab 1. Juli 2013. Die Steuerpflichtigen können sie aber freiwillig auch für Bauwerke anwenden, deren Baubeginn zwischen dem 1. Januar 2010 und dem 30. Juni 2013 liegt.

Die neue Praxis ist deutlich einfacher und transparenter als die bisherige. Sie gibt den Parteien zudem die Möglichkeit, mit dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (vor oder nach Baubeginn) direkt zu beeinflussen, ob die Käuferschaft auf dem Gewinn des Verkäufers 8% MWST bezahlen muss oder nicht.

## Modernisierung mit Mehrwert

EgoKiefer Wechselrahmen-Fenster ermöglichen den Fenstertausch innert nur einer Stunde.

Klimaschutz inbegriffen.

Ihr Spezialist:



**D. Ochsenbein & Co.**  
Mellingerstrasse 4  
5512 Wohlenschwil-Büblikon  
Telefon: 056 491 31 40  
[www.do-ochsenbein.ch](http://www.do-ochsenbein.ch)

Light Ad by Gerry Hochli/AR

Vorsprung durch Ideen.

**EgoKiefer**  
Fenster und Türen  
A Kalingersdorf AG