

**Marc Nideröst**

LL.M. UZH International
Tax Law
dipl. Steuerexperte
dipl. Betriebsökonom FH



Blog > Steuerberatung > Besonderheiten beim Verkauf von Immobilien

11.2017

Besonderheiten beim Verkauf von Immobilien

Der Wert des Bodens wird nach Art. 24 Abs. 6 lit. c MWSTG nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen. In der Praxis stellen sich Fragen zur Abzugsfähigkeit von Vorsteuern auf Erschliessungs- und Abbruchkosten, die im Zusammenhang mit diesem Boden stehen.

Erschliessungskosten beim Verkauf von Boden

Der Verkauf eines überbauten Grundstücks ist im Grundsatz von der Mehrwertsteuer (MWST) ausgenommen. Alternativ kann der Verkauf freiwillig versteuert (so genannte Option; Ausnahme: Option ausgeschlossen, wenn der Gegenstand vom Empfänger oder von der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke verwendet wird) oder das Grundstück im Meldeverfahren nach Art. 38 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) übertragen werden. Der Anteil des Entgelts, der bei der Veräusserung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt, wird nach Art. 24 Abs. 6 lit. c MWSTG nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen (vgl. MWST Branchen-Info 09 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 1.3, Abschnitt 1).



© iStock.com/in4mal

Ist der Bodenwert im Pauschalpreis für ein Bauwerk eingeschlossen, muss dieser Wert nach der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) in den Verkaufsdokumenten (z.B. Vertrag oder Rechnung) ausgeschieden werden (vgl. MWST Branchen-Info 04 Baugewerbe, Ziff. 10). Dies kann auch nur textmässig erfolgen. Alternativ hat der Verkäufer aber auch die Möglichkeit, den Wert des Bodens mit geeigneten Unterlagen und/oder Aufzeichnungen detailliert zu dokumentieren. Dem Vernehmen nach orientiert sich die ESTV für das Bestimmen des Gebäudewertes bei Neubauten an den Baukosten zzgl. eines angemessenen Gemeinkosten- und Gewinnzuschlags von 15%. In der Praxis sind Neubauten im Verkaufszeitpunkt oft noch nicht vollendet, weshalb behelfsmässig vom letzten bekannten Kostenvoranschlag ausgegangen wird.

Das Entgelt für den Verkauf des Bodens unterliegt somit nicht der Steuer. Trotzdem dürfen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit die beim Kauf von Boden und den Kosten für die Erschliessung anfallenden Vorsteuern (vorerst) geltend gemacht werden. Nach der Praxis der ESTV wird bei der Abzugsfähigkeit von Vorsteuern auf Erschliessungskosten zwischen überbauten und unüberbauten Grundstücken unterschieden. Solange das Grundstück nicht überbaut ist, gehören die Erschliessungskosten nach der Praxis der ESTV zum Boden und die Vorsteuern können nur dann abgezogen werden, wenn darauf ein Bauwerk errichtet wird, das für steuerpflichtige Umsätze, z.B. Gewerbebetrieb oder freiwillig versteuerte Vermietung, genutzt werden soll (vgl. MWST Branchen-Info 04 Baugewerbe, Ziff. 10). Sobald auf dem Boden aber ein Bauwerk errichtet wird, gelten die Erschliessungskosten als Anlagekosten des Gebäudes und gehören nicht zum Wert des Bodens (vgl. MWST Branchen-Info 09 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 1.3, Abschnitt 5).

Der Verkauf von erschlossenem oder unerschlossenem Boden stellt nach der Praxis der ESTV eine nicht-unternehmerische Tätigkeit dar (vgl. MWST Branchen-Info 09 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 1.3, Abschnitt 3). Dies hat nach Auffassung der ESTV zur Folge, dass sämtliche im Zusammenhang mit dem verkauften unüberbauten Boden geltend gemachten Vorsteuern vollumfänglich ohne Abschreibung und ohne Verzugszins als Eigenverbrauch zu korrigieren sind.

Immerhin lässt die ESTV bei der Veräusserung von unüberbautem Boden die Möglichkeit offen, die Kosten der Erschliessung und die seinerzeitigen Kosten im Zusammenhang mit dem Kauf im Kaufvertrag separat auszuweisen und zum Normalsatz zu versteuern (vgl. MWST Branchen-Info 09 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 1.3, Abschnitt 4). Der restliche Verkaufserlös unterliegt nicht der MWST. Die im Zusammenhang mit dem Kauf und der Erschliessung des Bodens geltend gemachten Vorsteuern sind in diesem Fall zu Recht erfolgt.

Die Praxis der ESTV zur Abrechnungspflicht für Erschliessungskosten ist nach Auffassung der Lehre nicht korrekt weil es sich beim Verkauf von Immobilien in der Regel um eine unternehmerische Tätigkeit handelt (vgl. Clavatescher in St. Galler Seminar zur Mehrwertsteuer 2017, Sonderfragen bei Immobilien, S. 25; Geiger, OFK-MVSTG, Art. 24 N 29 mit Verweisen auf Botschaft MVST, S. 6971). Demnach hat die Regelung von Art. 24 Abs. 6 lit. c MVSTG keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug und die Erschliessungskosten berechtigen zum Vorsteuerabzug, wenn das Grundstück für unternehmerische Zwecke genutzt wird, auch wenn der Boden unüberbaut verkauft wird.

Verkauf eines Abbruchobjekts

Die Abbruchkosten, die der Verkäufer eines Grundstückes vor dem Verkauf trägt, werden nach der Praxis der ESTV gleich behandelt wie Erschliessungskosten (vgl. MVST Branchen-Info 09 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 1.3, Abschnitt 2). Demnach sind diese beim Verkauf von unüberbautem Boden nach Auffassung der ESTV wie die übrigen Erschliessungskosten im Eigenverbrauch abzurechnen oder separat auszuweisen und zu versteuern.

Ebenso sollen die Abbruchkosten durch die Subsummierung unter die Erschliessungskosten nicht abzugsfähig sein, wenn der Grundeigentümer den Boden nicht verkauft, sondern später für ausgenommene Umsätze verwendet (z.B. für Wohnbauimmobilien). Diese Praxis hat das Bundesverwaltungsgericht (Entscheid A-5099/2015 vom 20.01.2016) jedoch als widerrechtlich bezeichnet und hat einer Immobiliengesellschaft, die ein Abbruchobjekt zuvor für steuerbare Zwecke verwendet hat, das Vorabzugsrecht zugestanden. Der Entscheid ist beim Bundesgericht angefochten.

Noch unter dem bis 31.12.2009 gültigen alten MVSTG hat die ESTV die Praxis verfolgt, dass Abbruchkosten, die noch im Zusammenhang mit ehemaligen steuerbaren Leistungen standen, vollständig und ohne nachträgliche Korrektur zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Ein solcher Zusammenhang wurde angenommen, wenn ein Abbruch innert 12 Monaten nach Beendigung der steuerbaren Tätigkeit erfolgt ist (vgl. Schumacher, Immobilienübertragung und MVST, Planung vermeidet Spätfolgen und eröffnet Chancen, Der Schweizer Treuhänder, 3/2007, S. 209). Erfolgte der Abbruch später als 12 Monate nach Beendigung der Verwendung für steuerbare Zwecke, war der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Ohne zeitliche Begrenzung war der Vorsteuerabzug möglich, wenn der Abbruch oder die Beseitigung von Altlasten aufgrund einer spezial gesetzlichen Verpflichtung erfolgte. In der Praxis kann sich die Liquidation einer früher steuerbaren Tätigkeit über mehrere Jahre hinziehen, weshalb nach der hier vertretenen Auffassung der Vorsteuerabzug ohne zeitliche Einschränkung in jedem Fall zu gewähren ist, sofern das Abbruchobjekt für eine steuerbare Tätigkeit verwendet worden ist.

Wird ein Abbruchobjekt verkauft, handelt es sich zivilrechtlich um den Verkauf eines überbauten Grundstücks. Der Kaufpreis orientiert sich aber in der Regel am Landwert abzüglich Abbruchkosten. Aus diesem Grund ist es schwierig eine Aufteilung des Kaufpreises in einen Wert für das Bauobjekt (von der MVST ausgenommen, optiert oder im Meldeverfahren zu übertragen) und in einen Wert des Bodens (Nicht-Entgelt) vorzunehmen, wie dies nach der Praxis der ESTV vorgesehen ist (vgl. oben). In der Regel resultiert ein Wert für das Bauobjekt von CHF 0.–. Unter konsequenter Anwendung der Verwaltungspraxis zu den Erschliessungskosten, worunter die ESTV auch die Abbruchkosten subsummiert, ist beim Verkauf auf den Anlagekosten des Abbruchobjekts die Eigenverbrauchssteuer geschuldet, die sich nach den Anlagekosten abzüglich 5% pro Jahr bemisst. Diese Praxis ist nach der hier vertretenen Auffassung abzulehnen. Einerseits hat der Verkauf von Boden als Nicht-Umsatz keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug. Und andererseits ist das Abbruchobjekt in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. oben) ohne zeitliche Beschränkung der vormaligen steuerbaren Tätigkeit zuzurechnen.

Tags: Steuerberatung, Immobilien, Liegenschaftsverwaltung, Grundstück