

---

## Eigenleistungen an Grundstücken

---

### 1. Eigenleistungen

Eigenleistungen, mit denen ein Mehrwert am eigenen Grundstück geschaffen wird, stellen nach der Reinvermögenszugangstheorie immer steuerbares Einkommen dar (vgl. SGE 1986 Nr. 15). Es handelt sich entweder um selbständiges Erwerbseinkommen nach Art. 31 StG oder um Einkommen aufgrund der Generalklausel von Art. 29 Abs. 1 StG. Die Einsparung von bloss werterhaltenden Auslagen durch eigene Arbeitsleistung ist dagegen steuerlich nicht von Belang (z.B. Rasenmähen, neuer Farbanstrich an Zimmerwänden).

Zu einem selbstgeschaffenen Mehrwert führen nur Leistungen, die der Steuerpflichtige selbst erbringt (= persönlich erbrachte, eigene Arbeitsleistungen). Leistungen des einen Ehegatten am Grundstück des andern Ehegatten oder Leistungen des Erwerbers am Grundstück des Veräusserers gelten deshalb als Fremdleistungen (SGE 1996 Nr. 22).

Von den Eigenleistungen im hier umschriebenen Sinne zu unterscheiden sind auch die Leistungen, die in einem Betrieb an eigenen Bauten ausgeführt werden. Diese sind unter Beachtung des Periodizitätsprinzips zu den Herstell- bzw. Werkkosten (Material, Löhne, Betriebskosten inkl. MWSt) zu aktivieren. Die Aktivierungspflicht geht mit der Buchführungspflicht einher. Werden "Eigenleistungen" in einer Einzelfirma oder Personengesellschaft zugunsten des/der Betriebsinhaber(s) erbracht, stellen die Selbstkosten (Herstell- bzw. Werkkosten sowie Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten, Art. 10 Abs. 2 StV) geldwerte Leistungen dar (bei juristischen Personen ist der Marktwert der Leistungen massgebend).

### 2. Besteuerung der Eigenleistungen

#### 2.1 Staats- und Gemeindesteuern (Einkommenssteuern)

Der Mehrwert wird grundsätzlich mit der Veräusserung des Grundstücks realisiert. Spätestens im Zeitpunkt der Veräusserung entsteht somit die Einkommenssteuerpflicht. Im einzelnen gilt folgende Regelung:

- Zum steuerbaren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 31 Abs. 1 StG) zählen Eigenleistungen, die im Rahmen einer ordentlichen Unternehmungstätigkeit (Baubranche wie Schreiner, Maler, Elektriker usw.) oder einer anderen auf Gelderwerb gerichteten Tätigkeit, namentlich als Liegenschaftenhändler im Hinblick auf den Grundstückverkauf, erbracht werden. Da der selbständigerwerbende Unternehmer grundsätzlich nicht gezwungen werden kann, den Wert seiner Eigenarbeit (Eigensalär) sofort zu aktivieren (im Gegensatz zu den Herstell- bzw. Werkkosten, die aktivierungspflichtig sind, vgl. oben), fallen die Eigenleistungen spätestens bei der Veräusserung als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit an. Vom steuerbaren Gewinn kann er Eigenleistungen nur dann in Abzug bringen, wenn diese buchhalterisch ausgewiesen wurden – d.h. wenn er sie bei der Erbringung aktiviert hat (SGE 2004 Nr. 19). Eine Besonderheit besteht bei Bauten, die zur Vermietung bestimmt sind; in diesen Fällen wird der Mehrwert schon bei der Erstellung realisiert (StB 29 Nr. 8, Beispiele 1 + 2).
- Steuerbare Eigenleistungen liegen auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige ein bestehendes Arbeitsverhältnis zwecks Erbringung von vollzeitlichen Eigenleistungen an einem zum Weiterverkauf oder zur Vermietung bestimmten Grundstück (auf Erwerb gerichtet) auflöst oder sich zu diesem Zweck für längere Zeit beurlauben lässt (StB 29 Nr. 8, Beispiele 3 + 4). In diesem Fall ist eine selbständige Erwerbstätigkeit anzunehmen.

- Zum steuerbaren Einkommen im Sinne der Generalklausel von Art. 29 Abs. 1 StG (und nicht im Sinne von Erwerbseinkommen) gehören auch Eigenleistungen, mit denen Mehrwerte an einem Grundstück des Privatvermögens, insbesondere am eigenen Heim, geschaffen werden. Der als Einkommen steuerbare Mehrwert wird jedoch erst mit der Veräusserung des Grundstücks realisiert (StB 29 Nr. 8, Beispiel 5). Das gilt auch bezüglich der Eigenarbeiten des selbständigerwerbenden Bauhandwerkers, der mit seiner persönlichen Leistung am eigenen Privatgrundstück kein Erwerbseinkommen erzielt, sondern einen erst bei der Veräusserung realisierbaren Mehrwert schafft.

Der realisierte Mehrwert unterliegt der ordentlichen Einkommensbemessung.

## 2.2 Grundstückgewinnsteuern

Bei der Grundstückgewinnsteuer sind Eigenleistungen als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von Art. 137 Abs. 1 lit. c StG und damit als Anlagekosten anrechenbar, soweit diese mit der Einkommenssteuer erfasst wurden oder noch erfasst werden (vgl. StB 130 Nr. 1, StB 137 Nr. 1 und SGE 1986 Nr. 15). Gewinnschmälernd ist grundsätzlich der Betrag, den der Steuerpflichtige einem Dritten für die betreffende Arbeit (inkl. Material) im Zeitpunkt der Erbringung hätte bezahlen müssen (sach- und zeitgerechter Marktwert). Nicht massgebend ist mithin der Wert, den der Steuerpflichtige selbst seiner Arbeit beimisst. Ausserdem ist zu berücksichtigen, dass Leistungen eines Hobbywerkers in der Regel nicht den Wert erreichen, der bei der Ausführung der Arbeit durch einen sachkundigen Fachmann hätte bezahlt werden müssen.

In Fällen von vollständigem Steueraufschub mit Subjektwechsel (Art. 132 Abs. 1 StG; z.B. Erbgang, Erbteilung, reine Schenkung) unterbleibt eine Gewinnbesteuerung. Ein allfälliger, selbst geschaffener Mehrwert wird folglich auch nicht als Einkommen realisiert. Erst der spätere Veräusserer des unter vollständigem Besteuerungsaufschub erworbenen Grundstücks realisiert den Mehrwert. Dieser unterliegt bei ihm der Grundstückgewinnsteuer. Weil er selbst keinen Mehrwert durch eigene Arbeit (Ziff. 1) geschaffen hat, kann er diesen nur als Veräusserungsgewinn, nicht aber als Eigenleistung realisieren (StB 137 Nr. 1).

Bei teilweisem Steueraufschub (z.B. bei gemischter Schenkung) werden die Anlagekosten voll angerechnet, weshalb die als wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigten Eigenleistungen realisiert und einkommenssteuerrechtlich erfasst werden.

Die Nachweispflicht für Wertvermehrungen aus Eigenleistungen trifft in jedem Fall den Steuerpflichtigen.

## 2.3 Direkte Bundessteuern

Die Besteuerung der Eigenleistungen bei der direkten Bundessteuer weicht in verschiedener Beziehung von der sanktgallischen Regelung ab (vgl. BGE 108 I b 227; ASA 52, 27):

Eigenleistungen stellen laut Bundesgericht dann kein steuerbares Einkommen dar, wenn sie nicht auf einen Verdienst im Sinne eines Haupt- oder Nebenerwerbs ausgerichtet sind (BGE 108 Ib 227). Dies trifft beim Steuerpflichtigen zu, der ein Haus zur langfristigen Selbstbenutzung (Eigengebrauch) mit Eigenleistungen erbaut. Eigenleistungen mit entsprechender Zweckbestimmung sind nicht steuerbar, ob sie nun nebenbei in der Freizeit oder "hauptamtlich" während eines Erwerbsunterbruchs erbracht werden.

Eigenleistungen, die im Zusammenhang mit einer geschäftlichen Tätigkeit (Baugewerbe) erbracht werden, stellen dagegen wie nach kantonalem Recht (vgl. oben Ziff. 2.1) - ungeachtet einer allfälligen Buchführungspflicht - steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar. In gleicher Weise steuerbar sind auch Eigenleistungen des Unselbständigerwerbenden, der mit seiner Arbeitskraft Vermögenswerte für den Weiterverkauf oder die Vermietung schafft. In diesem Fall betreibt der Steuerpflichtige einen der Einkommenssteuer unterliegenden, selbständigen Nebenerwerb.

### 3. Besteuerungsübersicht

Eigenleistungen an Liegenschaften	massgebender Zeitpunkt der Besteuerung			
	Staats- und Gemeindesteuern		direkte Bundessteuer	
	bei Erstellung	bei Veräusserung	bei Erstellung	bei Veräusserung
für ausschliessliche Eigennutzung		x		steuerfrei
für den Weiterverkauf erstelltes Haus		x		x
für Vermietung erstelltes Haus	x		x	