

Spezialbroschüre Nr. 04

Eigenverbrauch

Gültig ab 1. Januar 2008

Die in dieser Publikation enthaltenen Informationen sind als **Ergänzung** zur Wegleitung zur Mehrwertsteuer zu verstehen.



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Gültig bis
31. Dezember 2009

Zuständigkeiten

Der guten Ordnung halber weisen wir darauf hin, dass für die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf den Umsätzen im Inland sowie auf dem Bezug von Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, einzig die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), für die Erhebung der MWST auf der Einfuhr von Gegenständen einzig die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) zuständig ist. Auskünfte von anderen Stellen sind demnach aus Sicht der ESTV nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

telefonisch: 031 322 21 11 (von 8.30 – 11.30 und von 13.30 – 16.30 Uhr)

per Fax: 031 325 75 61

per E-Mail: mwst.webteam@estv.admin.ch
Bitte unbedingt Postadresse, Telefonnummer sowie die MWST-Nummer (sofern vorhanden) angeben!

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- **Grundsätzlich nur noch in elektronischer Form**

über Internet: www.estv.admin.ch

- **In Ausnahmefällen in Papierform gegen Verrechnung**

Sie haben die Möglichkeit, in Ausnahmefällen gegen Verrechnung Drucksachen in Papierform zu bestellen.

Die Bestellung ist an das

Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern

zu senden.

Internet: www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm

Wichtige Vorbemerkungen

Diese Publikation basiert auf der Broschüre, welche im Juli 2000 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde und ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (1. Januar 2001) gültig war.

Die seither vorgenommenen, diesen Bereich betreffenden Änderungen (Mehrwertsteuergesetz, Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Praxisänderungen und -präzisierungen) sind in die vorliegende Publikation aufgenommen worden. Diese materiellen Änderungen sind in der Publikation schattiert (wie dieser Hinweis grau hinterlegt), so dass die seit 1. Januar 2001 eingetretenen Änderungen für die steuerpflichtigen Personen und ihre Vertreter leicht ersichtlich sind.

Im übrigen Text wurden lediglich kleine sprachliche Anpassungen sowie Aktualisierungen der Beispiele vorgenommen, welche in materieller Hinsicht jedoch keine Änderungen zur Folge haben (und daher auch nicht grau hinterlegt sind). Ausserdem wird auf wichtige Punkte und Besonderheiten jeweils speziell hingewiesen.

Abkürzungen

DBST	Direkte Bundessteuer
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung vom 29.3.2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.201)
MWST-Nr.	Registernummer der steuerpflichtigen Person
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
Z	Randziffer in der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer (bis zur Herausgabe der Wegleitung 2008 beziehen sich die Zifferangaben noch auf die Wegleitung aus dem Jahre 2001)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch (SR 210)
Ziff.	Ziffer in dieser Broschüre

Gültig bis
31. Dezember 2009

Inhaltsverzeichnis

	Seite	
1.	Einleitung	9
2.	Rechtliche Grundlagen	9
2.1	Eigenverbrauchstatbestände	9
2.2	Bemessungsgrundlage	10
2.3	Ort des Eigenverbrauchs.	11
2.4	Entstehung der Steuerforderung	12
2.5	Andere wichtige Bestimmungen.	12
3.	Abgrenzungskriterien für entgeltliche Leistungen / Eigenverbrauchstatbestände; steuerliche Behandlung der Leistungen an das Personal	12
3.1	Entgeltliche Leistungen	12
3.2	Eigenverbrauchstatbestände	16
3.3	Sonderbehandlung von unentgeltlichen Zuwendungen und Vergünstigungen an das Personal	18
3.3.1	Grundsätzliches	18
3.3.2	Zuwendungen und Vergünstigungen	19
4.	Schematische Übersichten	23
4.1	Abgrenzung entgeltliche Leistungen / Eigenverbrauchstatbestände; steuerliche Behandlung der Leistungen an das Personal	23
4.2	Eigenverbrauchstatbestände	25
4.3	Bemessungsgrundlage Eigenverbrauch.	26
5.	Entnahmetatbestände nach Artikel 9 Absatz 1 MWSTG	28
5.1	Entnahmen für unternehmensfremde Zwecke	28
5.2	Entnahmen für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit.	30
5.3	Entnahmen für unentgeltliche Zuwendungen.	30
5.4	Entnahmen bei Wegfall der Steuerpflicht	37
6.	Bemessungsgrundlage zu den Entnahmetatbeständen nach Artikel 9 Absatz 1 MWSTG	38
6.1	Dauernde Entnahme von beweglichen Gegenständen	38
6.1.1	Zugekaufte, neue bewegliche Gegenstände	39
6.1.2	Zugekaufte, in Gebrauch genommene bewegliche Gegenstände	41
6.1.3	Selbst hergestellte, neue bewegliche Gegenstände.	42
6.1.4	Selbst hergestellte, in Gebrauch genommene bewegliche Gegenstände	45
6.2	Dauernde Entnahme von unbeweglichen Gegenständen	47
6.2.1	Neue unbewegliche Gegenstände	49
6.2.2	In Gebrauch genommene, unbewegliche Gegenstände	49
6.3	Vorübergehende Verwendung von Gegenständen	50
6.3.1	Begriff der vorübergehenden Verwendung sowie Abgrenzung zur partiellen Nutzungsänderung	50
6.3.2	Bemessungsgrundlage bei der vorübergehenden Verwendung von beweglichen Gegenständen	50
6.3.3	Bemessungsgrundlage bei der vorübergehenden Verwendung von unbeweglichen Gegenständen	53
7.	Arbeiten an Bauwerken nach Artikel 9 Absatz 2 MWSTG; Abgrenzungskriterien zwischen Bauwerken für fremde und für eigene Rechnung	53
7.1	Allgemeines.	53

7.1.1	Abgrenzungskriterien zwischen Bauwerken für fremde und für eigene Rechnung	54
7.1.2	Beginn und Ende der Bautätigkeit	57
7.1.3	Wert des Bodens	57
7.1.4	Abbruch von Bauwerken	58
7.1.4.1	Vorgehen beim steuerpflichtigen Verkäufer	58
7.1.4.2	Vorgehen beim steuerpflichtigen Käufer zwecks Erstellung von Bauten für eigene Rechnung	59
7.1.5	Bauliche Massnahmen an Grundstücken	59
7.1.5.1	Massnahmen infolge der natürlichen Bodenbeschaffenheit	59
7.1.5.2	Sanierung zwecks Beseitigung von Altlasten	60
7.1.6	Roherschliessung	60
7.2	Bauwerke für fremde Rechnung / Lieferung (Art. 6 Abs. 2 Bst. a und Abs. 4 MWSTG)	60
7.3	Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG	61
7.3.1	Grundsätzliches	61
7.3.2	Entstehung der Steuerforderung (Art. 43 Abs. 2 MWSTG)	63
7.3.3	Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchssteuer (Art. 34 Abs. 4 MWSTG)	63
7.3.4	Ermittlung der Anlagekosten für die Belange der MWST; Übersicht	64
7.3.5	Detaillierte Ausführungen zur Übersicht gemäss Ziff. 7.3.4	65
7.3.5.1	Projektierungskosten	65
7.3.5.2	Baukosten	65
7.3.5.3	Allgemeine Geschäftskosten	66
7.3.5.4	Wert des Bodens	66
7.3.5.5	Aufwendungen im Zusammenhang mit der späteren Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung der Bauwerke	67
7.3.5.6	Erwerb unvollendeter Bauwerke	67
7.3.6	Ermittlung der Anlagekosten für die Belange der MWST in der Praxis	67
7.3.7	Gewinn / Verlust beim Verkauf	69
7.3.8	Option	69
7.3.9	Schematische Übersicht	71
7.4	Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG	72
7.4.1	Eigenverbrauchstatbestände	72
7.4.2	Bemessungsgrundlage	73
7.4.3	Vorsteuerabzug	73
7.4.4	Beispiele	74
7.5	Erstellung von Bauwerken für verschiedene Verwendungszwecke	75
7.5.1	Erstellung für fremde Rechnung, für die Veräusserung beziehungsweise Vermietung/Verpachtung (mit Option) sowie für die eigene steuerbare Geschäftstätigkeit	75
7.5.2	Verwendung teils zur Erzielung steuerbarer Umsätze, teils für die Veräusserung beziehungsweise Vermietung/Verpachtung (ohne Option)	76
7.5.3	Verwendung teils zur Erzielung steuerbarer Umsätze, teils für den privaten Gebrauch beziehungsweise für von der MWST ausgenommene Umsätze oder von der Steuerpflicht ausgenommene Betriebsteile	76

7.5.4	Verwendung teils für die Veräußerung oder Vermietung/Verpachtung (ohne Option), teils für sonstige ausgenommene Umsätze beziehungsweise für den privaten Gebrauch oder Betriebsteile, die von der Steuerpflicht ausgenommen sind	77
7.6	Hauswart- und Platzwartarbeiten	77
7.6.1	Steuerliche Behandlung der Eigenleistungen	77
7.6.2	Begriff der Hauswart- und Platzwartarbeiten	78
7.6.2.1	Als Hauswartarbeiten gelten	78
7.6.2.2	Als Platzwartarbeiten gelten.	79
7.6.3	Nicht unter die Ausnahmebestimmung fallende Eigenleistungen	80
7.6.4	Abgrenzung zwischen eigenen Hauswartarbeiten und steuerbaren, von Dritten bezogenen Hauswartarbeiten.	80
8.	Eigenverbrauch bei der Übertragung von Gesamt- oder Teilvermögen nach Artikel 9 Absatz 3 MWSTG	81
9.	Eigenverbrauch von Dienstleistungen nach Artikel 9 Absatz 4 MWSTG	82
10.	Ort des Eigenverbrauchs.	83
11.	Entstehung der Steuerforderung	85
12.	Annäherungsweise Ermittlungen	86
13.	Saldosteuersatzmethode	86
14.	Gruppenbesteuerung.	86
15.	Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht.	88
Anhang:	Abschreibungstabelle der Direkten Bundessteuer	89

Gültig bis 31. Dezember 2009

Gültig bis
31. Dezember 2009

1. Einleitung

Der Steuertatbestand des Eigenverbrauchs soll verhindern, dass steuerpflichtige Personen, die Gegenstände für einen nicht der MWST unterliegenden Zweck verwenden, gegenüber nicht steuerpflichtigen Personen steuerlich besser gestellt werden.

Bei der Beurteilung der Art des Steuertatbestandes und der massgeblichen Bemessungsgrundlage empfiehlt es sich, wie folgt vorzugehen:

- Abklärung anhand der schematischen Übersichten, in welchem Fall eine entgeltliche oder eine unentgeltliche Leistung und somit ein Eigenverbrauchstatbestand vorliegt (Art des Steuertatbestandes)
☞ Ziff. 4
- Abklärung der steuerlichen Behandlung dieser Leistung (Bemessungsgrundlage)
☞ Ziff. 3
- Vertiefung der anhand der schematischen Übersichten gewonnenen Erkenntnisse aufgrund der detaillierten Ausführungen samt praktischen Beispielen im Text dieser Broschüre (in den schematischen Übersichten wird auf die entsprechende Ziff. hingewiesen).



Bei den in dieser Broschüre dargestellten Berechnungsbeispielen werden die seit 1. Januar 2001 gültigen Steuersätze zugrunde gelegt. Für die Deklaration des Eigenverbrauchs sind immer die bei **Eintreten eines Steuertatbestandes** gültigen Steuersätze massgebend.

2. Rechtliche Grundlagen

2.1 Eigenverbrauchstatbestände

Eigenverbrauch liegt nach **Artikel 9 Absatz 1 MWSTG** vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die

- a. sie für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für ihren privaten Bedarf oder für den Bedarf ihres Personals verwendet;
- b. sie für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit verwendet;
- c. sie unentgeltlich abgibt; ausgenommen sind Geschenke bis 300 Franken pro Empfänger und pro Jahr und Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens;
- d. bei Wegfall der Steuerpflicht sich noch in ihrer Verfügungsmacht befinden.

Eigenverbrauch liegt nach **Artikel 9 Absatz 2 MWSTG** überdies vor, wenn die steuerpflichtige Person:

- a. an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräußerung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 18 Ziff. 20 und 21 MWSTG), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert; davon ausgenommen sind die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten (§ Ziff. 7.6);
- b. Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit vornimmt, für deren Versteuerung sie nicht optiert.

Eigenverbrauch liegt nach **Artikel 9 Absatz 3 MWSTG** im Weiteren vor, soweit der steuerpflichtige Lieferungs- oder Dienstleistungsempfänger bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder eines Teilvermögens die von ihm übernommenen Gegenstände oder Dienstleistungen nicht für einen steuerbaren Zweck nach Artikel 38 Absatz 2 MWSTG verwendet.

Eigenverbrauch von Dienstleistungen ist nach **Artikel 9 Absatz 4 MWSTG** nicht steuerbar. Vorbehalten bleiben die Besteuerung nach Artikel 9 Absatz 3 MWSTG und die Besteuerung der Verwendung von Dienstleistungen, deren Bezug zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für einen in Artikel 9 Absatz 1 Buchstaben a bis d MWSTG genannten Zweck.

Die früher auf dem Eigenverbrauch entrichtete MWST kann bei Änderung der Verhältnisse im Sinne von Artikel 42 MWSTG abgezogen werden (Art. 9 Abs. 5 MWSTG).

2.2

Bemessungsgrundlage

Beim **Eigenverbrauch** wird die MWST nach Artikel 34 MWSTG berechnet.

1. Werden **bewegliche** Gegenstände dauernd zum Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 1 oder 3 MWSTG entnommen oder endet die Steuerpflicht, so wird die MWST berechnet:
 - a. bei neuen Gegenständen: vom Einkaufspreis dieser Gegenstände oder ihrer Bestandteile;
 - b. bei in Gebrauch genommenen Gegenständen: vom Zeitwert dieser Gegenstände oder ihrer Bestandteile im Zeitpunkt der Entnahme. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird für jedes abgelaufene Jahr linear **ein Fünftel** abgeschrieben.

2. Werden **unbewegliche** Gegenstände dauernd zum Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 1 oder 3 MWSTG entnommen oder endet die Steuerpflicht, so wird die MWST von der nach vorstehendem Punkt 1 massgebenden Bemessungsgrundlage (ohne Wert des Bodens), höchstens jedoch von dem Wert der Aufwendungen für diese Gegenstände berechnet, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigte. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird für jedes abgelaufene Jahr linear **ein Zwanzigstel** abgeschrieben.
3. Bei der **vorübergehenden Entnahme** von Gegenständen oder ihrer Bestandteile zum Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 1 oder 3 MWSTG wird die MWST von der Miete berechnet, die einem unabhängigen Dritten dafür in Rechnung gestellt würde.
4. Beim **Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 MWSTG** wird die MWST vom Preis (ohne Wert des Bodens) berechnet, wie er im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.
5. Beim Eigenverbrauch von **Dienstleistungen** nach Artikel 9 Absatz 4 zweiter Satz MWSTG wird die MWST vom Wert der noch nicht genutzten Dienstleistungen berechnet.

Bemessungsgrundlage für die MWST auf **Lieferungen und Dienstleistungen** ist das Entgelt (Art. 33 Abs. 1 MWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder die Dienstleistung aufwendet, einschliesslich Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

Im Falle einer **Leistung an das Personal** gilt abweichend von Artikel 33 Absatz 2 MWSTG als Bemessungsgrundlage das vom Personal tatsächlich bezahlte Entgelt. Die steuerpflichtige Person schuldet jedoch mindestens den Steuerbetrag, der im Fall des Eigenverbrauchs geschuldet wäre. Nicht unter diese Ausnahmebestimmung fällt dasjenige Personal, welches massgeblich am Unternehmen beteiligt ist (Art. 33 Abs. 3 MWSTG).

2.3 Ort des Eigenverbrauchs

Als Ort des Eigenverbrauchs gilt (Art. 15 MWSTG):

- a. in den Fällen nach Artikel 9 Absatz 1 MWSTG der Ort, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt seiner Entnahme befindet;
- b. in den Fällen nach Artikel 9 Absatz 2 MWSTG der Ort, an dem das Bauwerk gelegen ist;

- c. in den Fällen nach Artikel 9 Absatz 3 MWSTG der Ort, an dem der Gegenstand oder die Dienstleistung den steuerbaren Unternehmensbereich verlässt.

2.4 Entstehung der Steuerforderung

Die Steuerforderung entsteht beim Eigenverbrauch im Zeitpunkt, in welchem er eintritt (Art. 43 Abs. 2 MWSTG).

2.5 Andere wichtige Bestimmungen

- a. Bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder eines Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung (wie z.B. eines Unternehmenszusammenschlusses) hat die steuerpflichtige Person nach Artikel 47 Absatz 3 MWSTG ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung und Dienstleistung zu erfüllen. Diese Meldung ist innert 30 Tagen nach Übertragung des Vermögens schriftlich der ESTV zu erstatten. Artikel 9 Absatz 3 MWSTG bleibt vorbehalten.

Nach Artikel 37 Absatz 4 MWSTG nicht berechtigt, im Vertrag oder in der Rechnung auf die MWST hinzuweisen, ist jene steuerpflichtige Person, welche das Meldeverfahren nach Artikel 47 Absatz 3 MWSTG anwendet.

☞ Über die Bemessungsgrundlage orientiert Ziff. 2.2.

- b. Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG). Wird der mit Vorsteuer belastete Gegenstand oder die Dienstleistung zu einem überwiegenden Teil für steuerbare Umsätze verwendet, kann die Vorsteuer gemäss Artikel 41 Absatz 2 MWSTG ungekürzt abgezogen und der Eigenverbrauch einmal jährlich versteuert werden.

3. Abgrenzungskriterien für entgeltliche Leistungen / Eigenverbrauchstatbestände; steuerliche Behandlung der Leistungen an das Personal

3.1 Entgeltliche Leistungen

Eine entgeltliche Leistung (Lieferung oder Dienstleistung) setzt eine **Gegenleistung** voraus (sogenannter Leistungsaustausch).

Bei solchen Leistungen wird die MWST vom **Entgelt** berechnet (☞ Z 206).

Wird die Leistung an eine **nahestehende Person** erbracht und bezahlt diese nicht den vollen Preis, der im normalen Geschäftsverkehr unter gleichen Bedingungen von einem unbeteiligten Dritten verlangt würde, gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Gleich verhält es

sich, wenn nahestehenden Personen direkt oder indirekt eine Leistung „gratis“ erbracht wird, die einem unabhängigen Dritten nicht zugebilligt worden wäre.

Beispiele nahestehender Personen

- Inhaber von juristischen Personen (Aktionäre, Gesellschafter einer GmbH);
- Teilhaber von Personengesellschaften (Kollektivgesellschafter, Komplementäre und Kommanditäre, Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft);
- Genossenschafter, die für ihre Gesellschaftszugehörigkeit keine entsprechenden Genossenschaftsbeiträge zu entrichten haben;
- Ilierte Unternehmen (z.B. aufgrund enger Verbindung wie Konzernzugehörigkeit oder aufgrund vertraglicher, wirtschaftlicher oder personeller Beziehungen);
- Vorsorgestiftungen des Personals.

Bei den **nicht im Betrieb mitarbeitenden Freunden, Bekannten, Familienangehörigen und anderen Verwandten der an der Firma beteiligten Personen oder des angestellten Personals** handelt es sich grundsätzlich ebenfalls um nahestehende Personen. Bei Leistungen an diesen Personenkreis ist jedoch Folgendes zu beachten:

- Bei **einmaligen** Leistungen (z.B. Jubiläum, spezielles Ereignis, Vergünstigungen bei sporadischen Leistungen) beschränkt sich die ESTV in ihrer Verwaltungspraxis auf die Besteuerung des Eigenverbrauchswertes. Liegt der für die Leistung bezahlte Preis über dem Eigenverbrauchswert, ist der tatsächlich bezahlte Preis zu versteuern.
- Bei **wiederkehrenden** Vergünstigungen (z.B. genereller Sonderrabatt auf dem Bezug von Gegenständen, Vergünstigung auf einem Abonnement für eine Zeitschrift oder Abonnement für Beförderungsleistungen) liegt grundsätzlich eine entgeltliche Leistung vor. In diesem Fall ist derjenige Preis zu versteuern, wie er einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

Vereinsmitglieder und Genossenschafter, die jährlich einen statutarischen Beitrag leisten, gelten in der Regel für die Belange der MWST nicht als nahestehende Personen. Voraussetzung dafür ist, dass die ihnen gewährten Vergünstigungen durch die jährlichen Mitgliederbeiträge (einschliesslich Nachschüsse) finanziert werden.

Das **Personal** (aktive, ehemalige und pensionierte Mitarbeiter) gehört ebenfalls zum Kreis der nahestehenden Personen. Leistungen an solche Empfänger erfahren jedoch folgende Sonderbehandlung:

- Bei Leistungen an das Personal zu **Vorzugskonditionen** wird die MWST grundsätzlich vom tatsächlich bezahlten Entgelt entrichtet. Ist dieser Steuerbetrag tiefer als jener, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre, ist der höhere Steuerbetrag geschuldet.
- Bei **Gratisleistungen** an das Personal spielt grundsätzlich der Rechtsanspruch auf die Leistung (insbesondere laut Arbeitsvertrag, Personalreglement, Gesamtarbeitsvertrag oder Gewohnheitsrecht) eine Rolle. Hat das Personal Anspruch auf eine Gratisleistung, handelt es sich um einen Lohnbestandteil und damit um eine entgeltliche Leistung. Bei Verpflegungsleistungen ist in der Regel ein Lohnbestandteil und damit ein Rechtsanspruch seitens des Personals anzunehmen. Aus diesem Grund liegen hier entgeltliche Leistungen vor.

Unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch besteht oder nicht, erfahren gewisse Leistungen an das Personal, welches nicht massgeblich am Unternehmen beteiligt ist, eine steuerliche Sonderbehandlung. Informationen dazu unter Ziff. 3.3.¹

☞ In Bezug auf die steuerliche Behandlung einmaliger Gratisleistungen sowie anderer Gratisleistungen ohne Rechtsanspruch des Personals orientiert Ziff. 3.2.

- Bei entgeltlichen Leistungen an jenes **Personal, welches massgeblich am Unternehmen beteiligt ist** (d.h. mit einem Stimmenanteil von mehr als 20%), gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

Beispiel 1

Ein Unternehmen kann aus Liquiditätsgründen die Dividende nicht bar auszahlen und schüttet den Aktionären die Dividende deshalb in Form von Naturalien aus (Handelswaren aus dem Sortiment des Unternehmens, wofür der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde).

Es handelt sich um eine entgeltliche Leistung an nahestehende Personen (Aktionäre). Das Unternehmen versteuert sämtliche Naturalien zum Preis wie er einem unabhängigen Dritten – d.h. der Verkaufspreis der gleichen Abnehmerkategorie – in Rechnung gestellt würde. Dies gilt selbst dann, wenn als Basis für die Verrechnung mit dem Dividendenguthaben der Einstandspreis der Waren herangezogen wird.

Beispiel 2

Der Hauptaktionär einer Computerfirma entnimmt dem Verkaufslager einen Personalcomputer für seinen privaten Bedarf. Dieser Bezug wird nicht in Rechnung gestellt.

Es handelt sich um eine entgeltliche Leistung an eine nahestehende Person. Es ist jener Preis zu versteuern, wie er einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

Beispiel 3

Eine Grossverteilerin in der Rechtsperson einer Genossenschaft gibt ihren Genossenschaftern unentgeltlich eine periodisch erscheinende Zeitung, von Zeit zu Zeit ein Buch irgendwelcher Art (z.B. ein Lexikon) und vereinzelt Gutscheine für den vergünstigten Einkauf von Produkten in ihren Verkaufsläden ab. Von diesen Vorzügen können nur Genossenschafter profitieren. Inhaltlich vermittelt die Zeitung hauptsächlich Informationen von allgemeinem Interesse. Die Genossenschafter sind nicht zur Bezahlung eines Genossenschaftsbeitrages verpflichtet.

Da die Gratisleistung ausschliesslich den Genossenschaftern (nahestehende Personen) zugute kommt und diese nicht durch die Genossenschaftsbeiträge finanziert wird, liegt eine entgeltliche Leistung vor. Es ist jener Preis zu versteuern, wie er einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

☞ Siehe aber Beispiel 1 unter Ziff. 3.2.

Beispiel 4

Die Mitarbeiter eines Warenhauses erhalten auf sämtlichen Artikeln (bewegliche Gegenstände verschiedener Art) 20% Rabatt auf den angeschriebenen Detailverkaufspreisen. Der Eigenverbrauchswert gemäss Ziff. 6.1 beläuft sich auf 65% des Detailverkaufspreises.

Da das vom Personal bezahlte Entgelt über dem Eigenverbrauchswert liegt, gilt als Bemessungsgrundlage grundsätzlich das tatsächlich bezahlte Entgelt und somit 80% des angeschriebenen Detailverkaufspreises.

Würde indessen dem Personal beispielsweise ein Rabatt von 40% gewährt, wäre die MWST nicht nur auf 60%, sondern auf 65% des Detailverkaufspreises, somit auf dem Eigenverbrauchswert zu entrichten. Vorbehalten bleiben die Ausführungen unter Ziff. 3.3.2 Buchstabe h.

Ausnahme:

Für Mitarbeiter, die am Unternehmen massgeblich beteiligt sind (Stimmenanteil von mehr als 20%), gilt als Entgelt jener Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, d.h. der angeschriebene Detailverkaufspreis.

Beispiel 5

Ein Baugeschäft (Aktiengesellschaft) erstellt für den Hauptaktionär ein Einfamilienhaus für seine privaten Zwecke.

Es liegt eine entgeltliche Leistung an eine nahestehende Person vor. Es ist jener Preis zu versteuern, wie er einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

☞ Siehe auch Beispiel 4 unter Ziff. 3.2.

3.2 Eigenverbrauchstatbestände

Eigenverbrauch ist in der Regel anzunehmen, wenn es an einer Gegenleistung und somit an einem **Leistungsaustausch fehlt**.

Liegt ein Eigenverbrauchstatbestand (☞ Ziff. 2.1) vor, wird grundsätzlich die **Eigenverbrauchssteuer** ausgelöst.

☞ Über die Freigrenze von 300 Franken orientierten Ziff. 3.3.1 und Ziff. 5.3 Bst. c.

Kein Eigenverbrauch liegt jedoch bei der unentgeltlichen Abgabe von **Warenmustern und Werbegeschenken** vor, die dem Unternehmenszweck dienen.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 5.3 Bst. a und b.

Nicht bei jeder „gratis“ erbrachten Leistung ist jedoch die Voraussetzung des mangelnden Leistungsaustausches gegeben. Wird an eine **nahestehende Person** eine „Gratisleistung“ erbracht, liegt grundsätzlich eine entgeltliche Leistung vor (☞ Ziff. 3.1). Nicht um eine entgeltliche Leistung handelt es sich, wenn eine gleichartige Leistung auch an einen unabhängigen Dritten gratis erbracht würde.

Bei Gratisleistungen an das **Personal** spielt grundsätzlich der Rechtsanspruch auf die Leistung (insbesondere laut Arbeitsvertrag, Personalreglement, Gesamtarbeitsvertrag oder Gewohnheitsrecht) eine Rolle. Hat das Personal Anspruch auf eine Gratisleistung, handelt es sich um einen Lohnbestandteil und damit um eine entgeltliche Leistung (☞ Ziff. 3.1). Bei einmaligen Gratisleistungen (z.B. aufgrund eines Jubiläums oder eines anderen speziellen Ereignisses) sowie bei anderen **Gratisleistungen ohne Rechtsanspruch** (z.B. Pausengetränke werden auf Zusehen hin durch den Arbeitgeber übernommen) handelt es sich um Eigenverbrauchstatbestände (☞ Ziff. 2.1).

Unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch besteht oder nicht, erfahren gewisse Leistungen an das Personal, welches nicht massgeblich am Unternehmen beteiligt ist, eine steuerliche Sonderbehandlung. Informationen dazu unter Ziff. 3.3.²

Bezahlt der Empfänger für eine Leistung nichts, wird diese jedoch mit einer durch ihn erbrachten Gegenleistung (Verrechnung) abgegolten, handelt es sich je um entgeltliche Leistungen.

☞ Mehr dazu unter Z 936.

Beispiel 1

Eine Grossverteilerin in der Rechtsperson einer Genossenschaft gibt ihren Genossenschaf tern unentgeltlich eine periodisch erscheinende Zeitung ab. Von diesen Vorzügen können aber im Gegensatz zu Beispiel 3 unter Ziff. 3.1 nicht nur Genossenschaf ter profitieren. Vielmehr liegt die Zeitung in den Verkaufsläden dieser Grossverteilerin für jedermann zur Gratisabgabe auf. Inhaltlich vermittelt die Zeitung hauptsächlich Informationen von allgemeinem Interesse.

Da die Leistung nicht nur den Genossenschaf tern, sondern auch unabhängigen Dritten gratis erbracht wird, handelt es sich um einen Eigenverbrauchstatbestand. Bei Überschreiten der Freigrenze von Fr. 300.00 fällt die Eigenverbrauchssteuer an (☞ Ziff. 2.1).

Beispiel 2

Ein Einzel firmeninhaber (Uhrengeschäft) entnimmt seinem Verkaufslager eine wertvolle Uhr (Einstandspreis Fr. 5'000.00) und schenkt sie seiner Frau.

Es liegt ein Eigenverbrauchstatbestand vor, der zu versteuern ist (☞ Ziff. 2.1).

Beispiel 3

Ein Unternehmen schenkt einem seiner Mitarbeiter aus Anlass seines 20-jährigen Dienstjubiläums eine Kaffeemaschine im Wert von Fr. 800.00. Einen Rechtsanspruch auf solche Leistungen bei einem Dienstjubiläum hat das Personal dieses Unternehmens nicht.

Es liegt ein Eigenverbrauchstatbestand vor, der zu versteuern ist (☞ Ziff. 2.1).

Beispiel 4

Ein Baugeschäft (Einzel firma) erstellt für den Inhaber ein Einfamilienhaus für seine privaten Zwecke.

Es liegt ein Eigenverbrauchstatbestand vor, der zu versteuern ist (☞ Ziff. 7.4).

☞ Siehe auch Beispiel 5 unter Ziff. 3.1.

Leistungen an das Personal aus betriebssozialen Gründen sind dem Unternehmenszweck zuzuordnen und es besteht grundsätzlich Anspruch auf Vorsteuerabzug. Es handelt sich dabei insbesondere um die Schuldensanierung und andere Beratungsdienste für einzelne Arbeitnehmer sowie um Aufwendungen im Zusammenhang mit Todesfällen von Mitarbeitern und Pensionierten (z.B. Kranz,

Todesanzeige). Gleich zu behandeln sind beispielsweise auch Aufwendungen für Bemühungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit der Unterbringung von Arbeitnehmern in anderen Betrieben (z.B. vor Betriebsschliessung).

Auf solchen Aufwendungen besteht der volle Anspruch auf Vorsteuerabzug, wenn das Unternehmen ausschliesslich steuerbare (bzw. von der MWST befreite) Umsätze erzielt. Unternehmen, die teils steuerbare (bzw. von der MWST befreite) und teils von der MWST ausgenommene Umsätze erzielen, haben auf den genannten Aufwendungen eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

Aufwendungen im Zusammenhang mit **Kinderkrippenplätzen**, die der Arbeitgeber seinem Personal unentgeltlich zur Verfügung stellt, werden ebenfalls als betriebssoziale Leistungen behandelt. Führt der Arbeitgeber die Kinderkrippen selbst oder kauft er diese Leistungen ein, besteht für die entsprechenden Aufwendungen beim Arbeitgeber im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Belege den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen. Leistet der Arbeitnehmer einen Kostenbeitrag, ist dieser gemäss Artikel 18 Ziffer 9 MWSTG von der MWST ausgenommen. Sofern der Arbeitgeber nicht für diese Umsätze optiert (Art. 26 Abs. 1 Bst. a MWSTG), ist eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen (☞ Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung).³

Entrichtet hingegen der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Beiträge an von Dritten betriebene Kinderkrippen, gelten diese, unabhängig von der Betragshöhe, als finanzielle Zuwendung (Geldzahlung) und somit als mehrwertsteuerrechtlich unbeachtlicher Aufwand. Ein Vorsteuerabzug ist auch dann nicht möglich, wenn der Arbeitgeber anstelle der finanziellen Zuwendung die auf den Arbeitnehmer lautende Rechnung direkt begleicht.⁴

3.3 **Sonderbehandlung von unentgeltlichen Zuwendungen⁵ und Vergünstigungen an das Personal⁶**

3.3.1 **Grundsätzliches**

Für unentgeltliche Zuwendungen bis zum Betrag von 300 Franken (Wert exkl. MWST) pro Empfänger und pro Jahr ist gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet. Die auf solchen Aufwendungen lastende MWST kann der Arbeitgeber im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit als Vorsteuer geltend machen.

3 Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2007

4 Praxispräzisierung

5 Sofern das Personal einen Kostenbeitrag leisten muss, unterliegt dieses Entgelt der MWST zum massgebenden Satz. Allenfalls ist es von der MWST ausgenommen (z.B. Zutrittskarten für kulturelle Anlässe).

6 Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2007

Bei Zuwendungen an das Personal bis zum Betrag von 300 Franken (Wert inkl. MWST) pro Mitarbeiter und pro Jahr spielt der Rechtsanspruch eine Rolle (☞ Ziff. 3.1).

Abweichend davon gelten die Ausführungen unter Ziff. 3.3.2.

3.3.2 Zuwendungen und Vergünstigungen

Aus Vereinfachungsgründen erfahren die nachstehenden unentgeltlichen Zuwendungen und Vergünstigungen an das Personal, welches **nicht** massgeblich am Unternehmen beteiligt ist, eine Sonderbehandlung.

a) Gratis-Abgabe eines SBB-Halbtaxabonnements

- Diese Zuwendungen sind, unabhängig von der Betragshöhe, weder im Eigenverbrauch noch als entgeltliche Leistung zu versteuern, d.h. der Rechtsanspruch und die Freigrenze von 300 Franken sind nicht massgebend.
- Die darauf lastende MWST kann im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Belege den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen.

b) Gratis-Abgabe eines SBB-General-/Streckenabonnements oder eines Streckenabonnements von einem anderen privaten beziehungsweise öffentlichen Verkehrsbetrieb

Verwendet das Personal solche Abonnemente zum wesentlichen Teil für geschäftliche Zwecke (z.B. für Kundenbesuche, Montagen, Servicearbeiten, Wareneinkäufe), gilt Folgendes:

- Diese Zuwendungen sind, unabhängig von der Betragshöhe, weder im Eigenverbrauch noch als entgeltliche Leistung zu versteuern, d.h. der Rechtsanspruch und die Freigrenze von 300 Franken sind nicht massgebend.
- Die darauf lastende MWST kann im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Belege den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen.

Werden solche Abonnemente dem Personal zwecks privater Nutzung abgegeben, besteht auf den entsprechenden Aufwendungen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Dies gilt selbst dann, wenn das Personal solche General- oder Streckenabonnemente gelegentlich für Geschäftsfahrten einsetzt.

c) Unentgeltliche Zurverfügungstellung von Arbeitswerkzeugen für private Zwecke

Darunter fallen beispielsweise Handys, PC's oder Laptops, die dem Arbeitgeber gehören und dem Personal gratis zur privaten Benützung zur Verfügung gestellt werden.

- Diese Zuwendungen sind, unabhängig von der Betragshöhe, weder im Eigenverbrauch noch als entgeltliche Leistung zu versteuern, d.h. der Rechtsanspruch und die Freigrenze von 300 Franken sind nicht massgebend.
- Die darauf lastende MWST kann im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Belege den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen.

Nicht als Arbeitswerkzeuge in diesem Sinne gelten jedoch Fahrzeuge. Stellt der Arbeitgeber dem Personal Fahrzeuge zur privaten Benützung zur Verfügung, sind die Ausführungen im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung zu beachten (☞ Ziff. 12).

d) Beiträge an Vereins- und Clubmitgliedschaften

Entrichtet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Beiträge für Vereins- und Clubmitgliedschaften, gelten diese, unabhängig von der Betragshöhe, als finanzielle Zuwendung (Geldzahlung) und somit als mehrwertsteuerrechtlich unbeachtlicher Aufwand. Ein Vorsteuerabzug ist auch dann nicht möglich, wenn der Arbeitgeber anstelle der finanziellen Zuwendung die auf den Arbeitnehmer lautende Rechnung direkt begleicht.

Liegt es jedoch im Interesse des Arbeitgebers, dass der Arbeitnehmer Mitglied eines Vereins oder Clubs ist (z.B. als Vertreter der Firma in einem Berufsverband, Arbeitgeberverband oder in einer Gönner-Vereinigung), und trägt der Arbeitgeber die Kosten dieser Mitgliedschaft, gilt Folgendes:

- Diese Zuwendungen sind, unabhängig von der Betragshöhe, weder im Eigenverbrauch noch als entgeltliche Leistung zu versteuern, d.h. der Rechtsanspruch und die Freigrenze von 300 Franken sind nicht massgebend.
- Die darauf lastende MWST kann im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Belege den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen.

e) Bezahlung der Reisekosten für den Ehegatten oder Partner beziehungsweise Partnerin, die den Arbeitnehmer auf Geschäftsreisen begleiten

Sofern der Arbeitgeber die Reisekosten der Begleitperson auf Geschäftsreisen bezahlt, zählen diese, unabhängig von der Betragshöhe, grundsätzlich zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (Geschäftsreise).

- Diese Zuwendungen sind, unabhängig von der Betragshöhe, weder im Eigenverbrauch noch als entgeltliche Leistung zu versteuern, d.h. der Rechtsanspruch und die Freigrenze von 300 Franken sind nicht massgebend.
- Die darauf lastende MWST kann im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Belege den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen.

f) Gratis-Parkplatz am Arbeitsort

- Diese Zuwendungen sind, unabhängig von der Betragshöhe, weder im Eigenverbrauch noch als entgeltliche Leistung zu versteuern, d.h. der Rechtsanspruch und die Freigrenze von 300 Franken sind nicht massgebend.
- Die darauf lastende MWST kann im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Belege den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen.

g) Übliche Abgabe von Weihnachts-, Geburtstags- und ähnlichen Naturalgeschenken

Sofern solche Zuwendungen den Betrag von 300 Franken (Wert exkl. MWST) pro Mitarbeiter und pro Jahr nicht übersteigen, gilt Folgendes:

- Diese Zuwendungen sind weder im Eigenverbrauch noch als entgeltliche Leistung zu versteuern, d.h. der Rechtsanspruch spielt keine Rolle.
- Die darauf lastende MWST kann im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Belege den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen. Vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind jedoch 50% der Steuerbeträge auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke (Art. 38 Abs. 5 MWSTG).

Wird der Betrag von 300 Franken überschritten, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

h) Rabatte auf Waren, die zum Eigenbedarf bestimmt und branchenüblich sind

Im Falle von vergünstigten Verkäufen an das Personal gilt als Bemessungsgrundlage das tatsächlich bezahlte Entgelt, mindestens jedoch der Eigenverbrauchs Wert. Sofern die gewährten Personalrabatte den Betrag von 300 Franken (Wert exkl. MWST) pro Mitarbeiter und pro Jahr nicht übersteigen, gilt Folgendes:

- Es ist nur das vom Personal tatsächlich bezahlte Entgelt zu versteuern, selbst wenn die Eigenverbrauchssteuer höher ausfallen würde.

i) Gratis-Abgabe von Zutrittskarten für kulturelle, sportliche und andere gesellschaftliche Anlässe

Sofern solche Zuwendungen den Betrag von 300 Franken (Wert exkl. MWST) pro Mitarbeiter und pro Jahr nicht übersteigen, gilt Folgendes:

- Diese Zuwendungen sind weder im Eigenverbrauch noch als entgeltliche Leistung zu versteuern, d.h. der Rechtsanspruch spielt keine Rolle.
- Die allenfalls darauf lastende MWST kann im Rahmen der steuerbaren Tätigkeit als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Belege den Anforderungen von Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen.

Wird der Betrag von 300 Franken überschritten, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

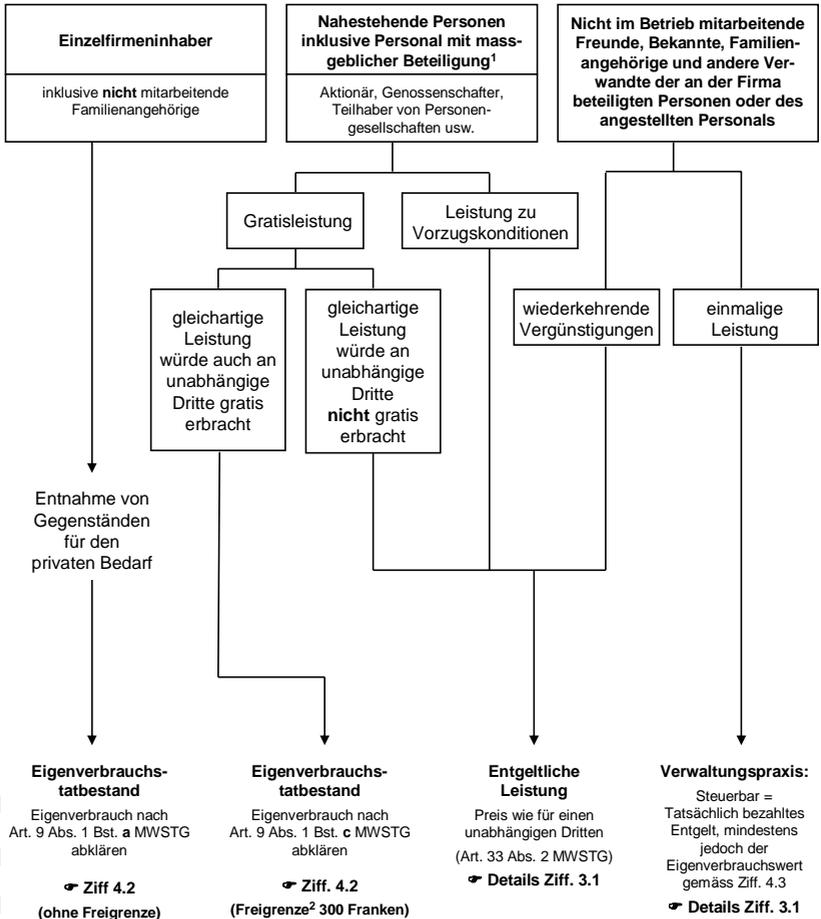
Bemerkungen zur Freigrenze von 300 Franken:

In den vorstehenden Ausführungen (Bst. g, h und i) versteht sich die Freigrenze von 300 Franken pro Mitarbeiter und pro Jahr nicht auf die Gesamtheit dieser Zuwendungen und Vergünstigungen, sondern pro Aufzählung. Die Freigrenze von 300 Franken kann somit für jede einzelne Aufzählung (Bst. g, h und i) voll ausgeschöpft werden.

- ☞ Über die Freigrenze bei unentgeltlichen Zuwendungen an Dritte (ohne Personal) orientiert Ziff. 5.3 Bst. c.

4. 4.1

Schematische Übersichten Abgrenzung entgeltliche Leistungen / Eigenverbrauchstatbestände; steuerliche Behandlung der Leistungen an das Personal

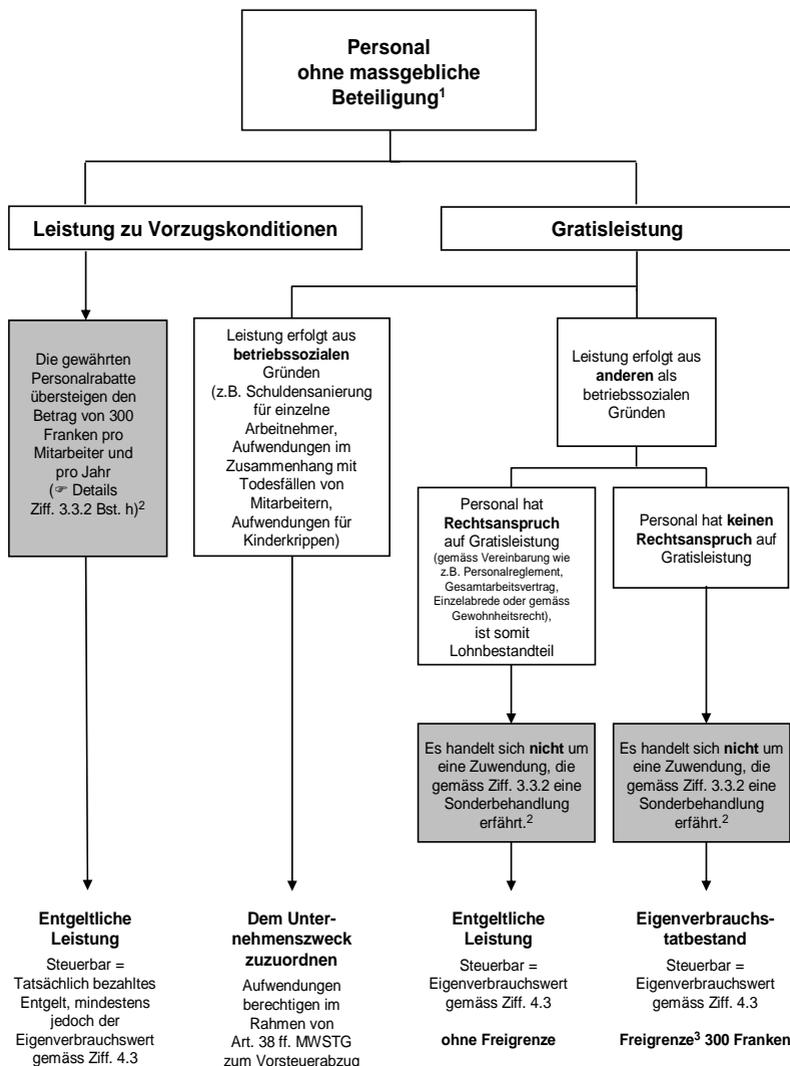


1) Massgebliche Beteiligung = mehr als 20% Stimmenanteil

2) Wird diese Freigrenze überschritten, ist auf dem gesamten Betrag die Eigenverbrauchssteuer geschuldet und nicht bloss auf dem die 300 Franken (= Wert exkl. MWST) übersteigenden Teil.

4.1

Abgrenzung entgeltliche Leistungen / Eigenverbrauchstatbestände; steuerliche Behandlung der Leistungen an das Personal (Fortsetzung)

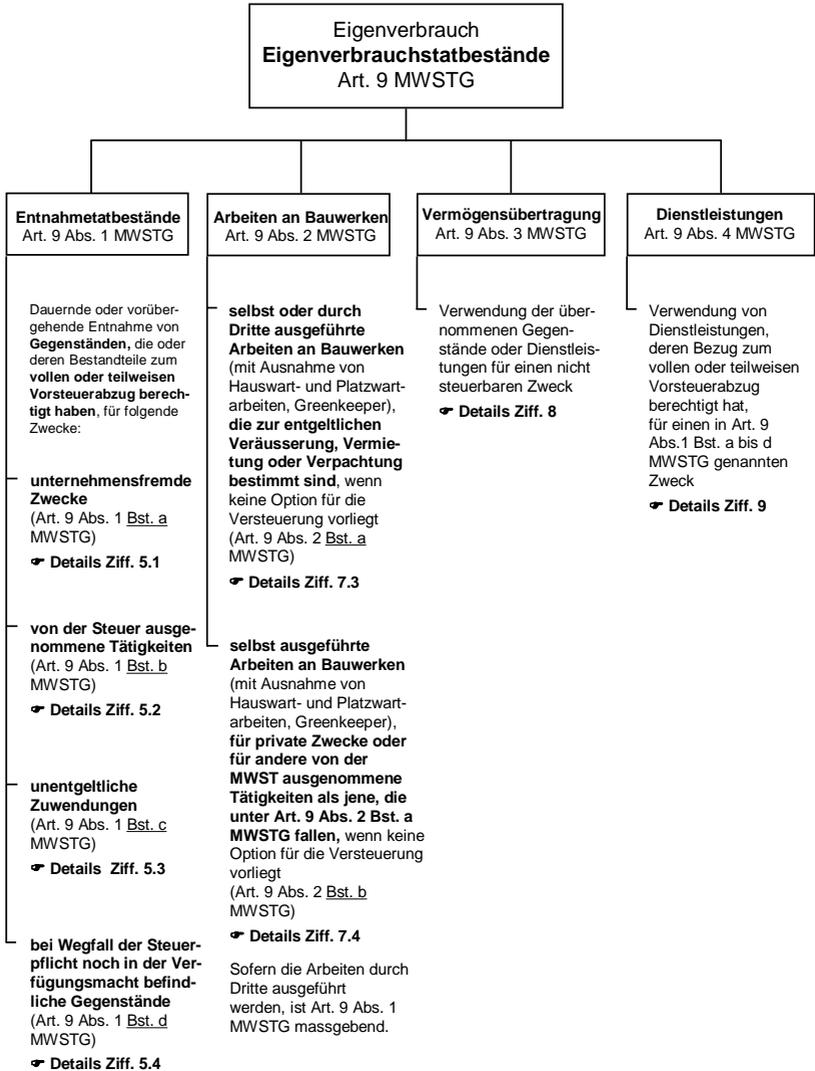


1) Massgebliche Beteiligung = mehr als 20% Stimmenanteil

2) Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2007

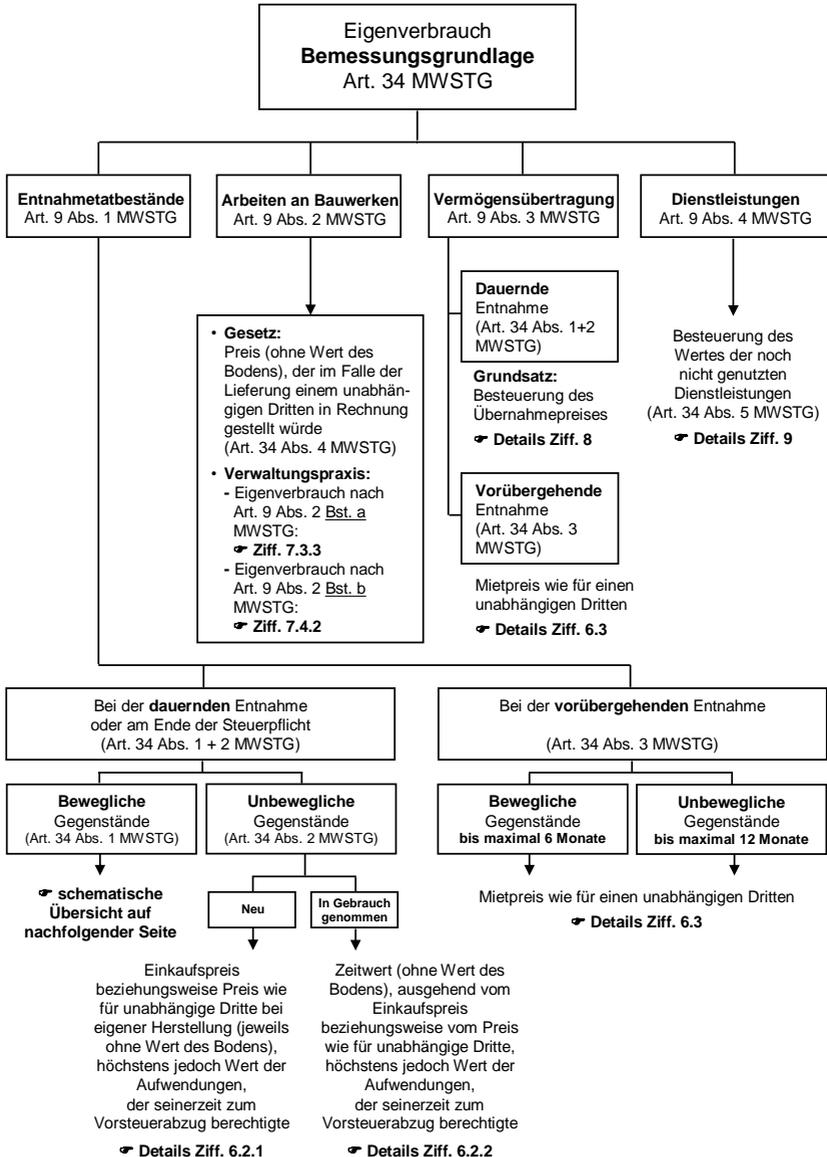
3) Wird diese Freigrenze überschritten, ist auf dem gesamten Betrag die Eigenverbrauchssteuer geschuldet und nicht bloss auf dem die 300 Franken (Wert exkl. MWST) übersteigenden Teil.

4.2 Eigenverbrauchstatbestände

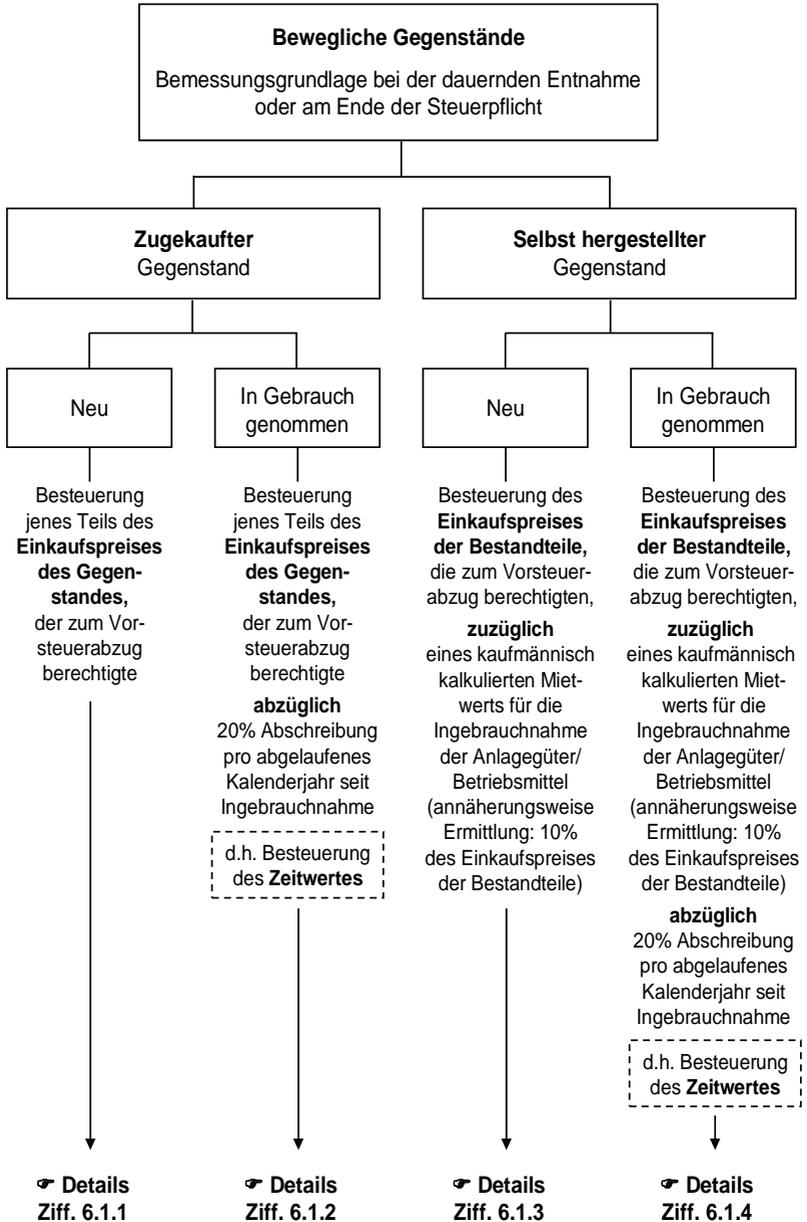


4.3

Bemessungsgrundlage Eigenverbrauch



4.3 Bemessungsgrundlage Eigenverbrauch (Fortsetzung)



5. Entnahmetatbestände nach Artikel 9 Absatz 1 MWSTG

Die gesetzliche Bestimmung zu den Entnahmetatbeständen bezweckt, Gegenstände die einer steuerpflichtigen Person infolge Vornahme des Vorsteuerabzugs ganz oder teilweise steuerentlastet zur Verfügung stehen, wiederum mit der MWST zu belasten. Dies unter der Voraussetzung, dass die steuerpflichtige Person die betreffenden Gegenstände entgegen ihrer ursprünglichen Absicht für Zwecke verwendet, für die kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht.



Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung von Artikel 9 Absatz 1 MWSTG wird bei Entnahmetatbeständen darauf abgestellt, ob die steuerpflichtige Person **Anspruch auf den vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug** hatte. Nicht von Bedeutung ist, ob sie diesen tatsächlich auch vorgenommen hat.

Hat es die steuerpflichtige Person seinerzeit unterlassen, den Vorsteuerabzug vorzunehmen, kann sie diesen innerhalb der Verjährungsfrist noch geltend machen. Voraussetzung dafür ist, dass die steuerpflichtige Person tatsächlich Anspruch auf Vorsteuerabzug hatte.

Die Kategorie „Entnahmetatbestände“ erwähnt in Artikel 9 Absatz 1 MWSTG folgende Steuertatbestände:

- Entnahmen für unternehmensfremde Zwecke (☞ Ziff. 5.1);
- Entnahmen für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit (☞ Ziff. 5.2);
- Entnahmen für unentgeltliche Zuwendungen (☞ Ziff. 5.3);
- Entnahmen bei Wegfall der Steuerpflicht (☞ Ziff. 5.4).

☞ Betreffend Bemessung der MWST auf diesen Entnahmetatbeständen orientiert Ziff. 6.

5.1 Entnahmen für unternehmensfremde Zwecke

im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG

Dieser Tatbestand soll Entnahmen von Gegenständen für einen unternehmensfremden Zweck steuerlich erfassen. Darunter fallen namentlich Entnahmen von Gegenständen aus dem steuerpflichtigen Unternehmen für den privaten Bedarf der steuerpflichtigen Person oder für den Bedarf ihres Personals.

Die Entnahme von Gegenständen für den **privaten Bedarf** kann nur beim Inhaber einer Einzelunternehmung und seinen im Betrieb **nicht** mitarbeitenden Familienangehörigen vorkommen. In diesen Fällen findet die Freigrenze von bis 300 Franken pro Empfänger und Jahr keine Anwendung. Bei Entnahmen von Gegenständen für den Bedarf von mitarbeitenden Familienangehörigen gelangen die Bestimmungen über die Entnahmen für den Bedarf des Personals zur

Anwendung. Handelt es sich um Entnahmen durch den oder die Inhaber von juristischen Personen (z.B. AG, GmbH), Teilhaber von Personengesellschaften (Kollektiv-/Kommanditgesellschaft, einfache Gesellschaft) oder ihnen nahestehende Personen, inklusive Personal mit massgeblicher Beteiligung, liegt grundsätzlich nicht Eigenverbrauch, sondern eine entgeltliche Leistung vor (§ Ziff. 3.1).

Liegt bei der Entnahme von Gegenständen für den **Bedarf des Personals** (Gratisabgabe, Schenkung) Eigenverbrauch im Sinne von Ziff. 3.2 vor, fällt grundsätzlich die Eigenverbrauchssteuer an. Gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG ist bei unentgeltlichen Zuwendungen bis 300 Franken (Wert exkl. MWST) pro Empfänger und Jahr keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet (§ Ziff. 5.3 Bst. c).

Beispiele

- *Ein steuerpflichtiger Juwelier (Einzelfirma) entnimmt aus dem eigenen Sortiment ein Schmuckstück im Wert von Fr. 200.00 und schenkt es seiner im Betrieb nicht mitarbeitenden Gattin (= Entnahme für den privaten Bedarf; Eigenverbrauchsbesteuerung).*
- *Ein Schokoladefabrikant schenkt seiner Sekretärin (als blosser Aufmerksamkeit) Schokolade im Wert von Fr. 100.00 (= Entnahme für den Bedarf des Personals, kein Eigenverbrauch, da der Wert der Schokolade Fr. 300.00 nicht übersteigt. Nach Artikel 38 Absatz 5 MWSTG besteht jedoch nur Anspruch auf 50% des Vorsteuerbetrages).*
- *Ein Möbelhändler (Einzelfirma) scheidet eine für den Verkauf bezogene Polstergruppe zur Verwendung in seiner Wohnung aus (= Entnahme für den privaten Bedarf; Eigenverbrauchsbesteuerung).*
- *Ein Bodenleger (Einzelfirma) verwendet seinen Lieferwagen auch für Privatfahrten (= Entnahme für den privaten Bedarf; Eigenverbrauchsbesteuerung).*
 - ☞ *Über den Privatanteil an den Autokosten orientiert das Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung.*
- *Ein Metzger oder Bäcker (Einzelfirma) verwendet Fleisch- oder Backwaren für seinen privaten Konsum oder gibt solche unentgeltlich an sein Personal ab (= Entnahmen für den privaten Bedarf und den Bedarf des Personals; Eigenverbrauchsbesteuerung für den privaten Bedarf ohne Freigrenze, Eigenverbrauchsbesteuerung für den Bedarf des Personals bei Überschreiten der Freigrenze von Fr. 300.00).*
 - ☞ *Über Privatentnahmen von Lebensmitteln orientiert das Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung.*

- *Ein Garagist (Einzelfirma) verwendet Ersatzteile und Einrichtungen seines Betriebes für die Reparatur seines Privatwagens (= Entnahme für den privaten Bedarf; Eigenverbrauchsbesteuerung).*

5.2 Entnahmen für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit

im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG

Dieser Tatbestand soll Entnahmen von Gegenständen steuerlich erfassen, die für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit verwendet werden. Von der MWST ausgenommene Umsätze sind die in Artikel 18 MWSTG abschliessend aufgezählten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (☞ Z 580 bis 682), sofern dafür nicht optiert wird. Gleich zu behandeln sind die Entnahmen von Gegenständen für die nach Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommenen Betriebsteile wie beispielsweise Landwirtschaft und Gärtnerei. Deren Umsätze unterliegen – ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug – nicht der MWST.

Entnimmt ein Gemeinwesen (öffentlich-rechtliche Körperschaft) steuerunbelastete Gegenstände für Tätigkeiten, die es im Sinne von Artikel 23 Absatz 1 MWSTG in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringt, liegt ebenfalls ein steuerbarer Entnahmetatbestand vor.

Beispiele

- *Ein Musikgeschäft, das zusätzlich zum Instrumentenhandel noch Musikunterricht gegen Entgelt anbietet, stattet seinen Schulungsraum mit einem Klavier aus (= Entnahme für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit; Eigenverbrauchsbesteuerung).*
- *Veräusserung einer Geschäftsliegenschaft (aus dem steuerbaren Bereich), sofern nicht für die Besteuerung des entsprechenden Umsatzes optiert wird (= Entnahme für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit; Eigenverbrauchsbesteuerung).*
- ☞ *Über die Option orientieren Z 683 ff. sowie die Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.*

5.3 Entnahmen für unentgeltliche Zuwendungen

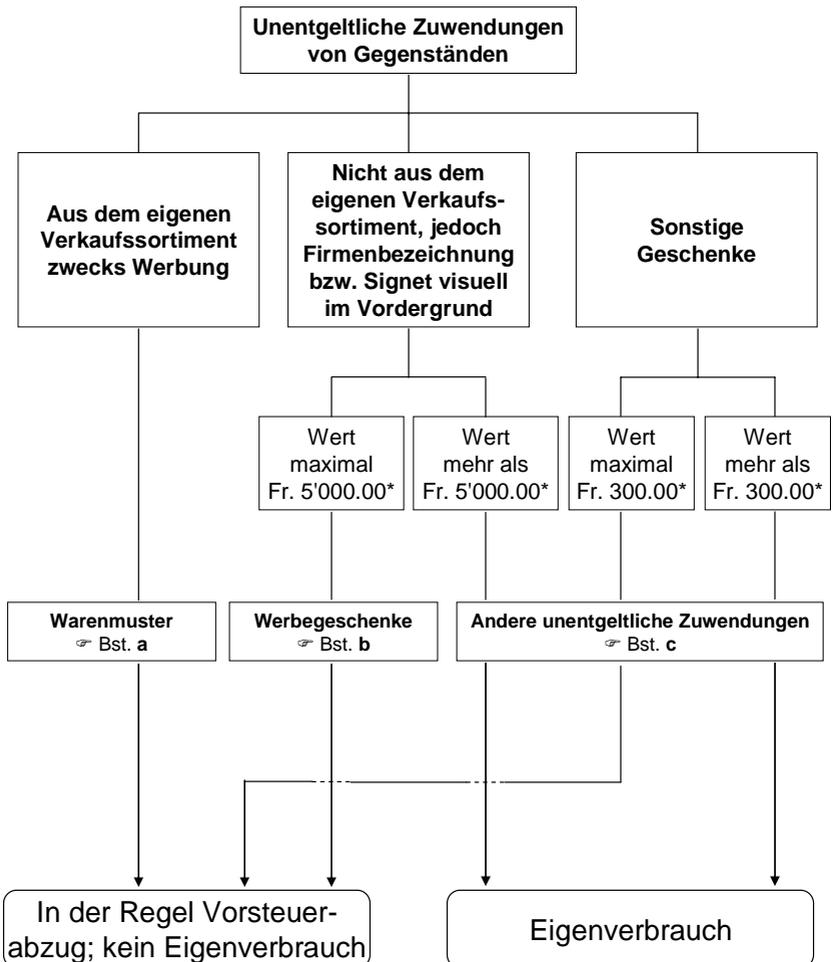
im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG

Dieser Tatbestand soll Entnahmen von Gegenständen steuerlich erfassen, die Dritten freiwillig (ohne Rechtsanspruch des Empfängers) und unentgeltlich abgegeben werden.

- ☞ Näheres zur Unterscheidung zwischen entgeltlichen Leistungen und Eigenverbrauchstatbeständen unter Ziff. 3.1 und 3.2.

Darunter fallen nur unentgeltliche Zuwendungen im eigentlichen Sinn (§ Bst. c hiernach). Bei der Abgabe von Warenmustern (ohne Wertbegrenzung), bei Werbegeschenken zu Zwecken des Unternehmens (bis zu 5'000 Franken pro Empfänger und pro Jahr) sowie bei Geschenken (bis 300 Franken pro Empfänger und pro Jahr) ist grundsätzlich kein Eigenverbrauch geschuldet. Abgesehen von den Warenmustern sind 50% der Steuerbeträge auf den diesbezüglichen Aufwendungen für Ess- und Trinkwaren vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Art. 38 Abs. 5 MWSTG).

Die nachfolgende Grafik vermittelt eine Übersicht über die wichtigsten Fälle und deren steuerliche Behandlung (inkl. Verweis auf die nachfolgenden Bst.):



*) = exklusive MWST

a) Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens

Kein Eigenverbrauch wird bei der unentgeltlichen Abgabe von Warenmustern für steuerbare Unternehmenszwecke angenommen. Dies gilt ungeachtet ihres Wertes. Das steuerpflichtige Unternehmen hat für solche Warenmuster Anspruch auf den vollen Vorsteuerabzug.

Bei Ess- und Trinkwaren, die als Warenmuster gelten, ist der Ausschluss von 50% des Vorsteuerabzugs im Sinne von Artikel 38 Absatz 5 MWSTG **nicht** zu berücksichtigen.

Als Warenmuster gelten Gegenstände, die das abgebende Unternehmen **in seinem Verkaufssortiment** führt und zur Veranschaulichung, Untersuchung oder Erprobung zwecks Bestellaufnahme an Wiederverkäufer oder an Private zielgerichtet oder im Rahmen eines Streuverandes abgibt. Die Art und Grösse der Verpackung ist dabei nicht von Bedeutung.

Beispiele

- Eine Uhrenfabrik gibt verschiedenen Detailhändlern je ein neu entwickeltes Modell im Wert von Fr. 320.00 ab. Dies in der Hoffnung, dass die Uhr ins Verkaufssortiment der Detailhändler aufgenommen wird und dadurch eine grössere Anzahl dieses Modells bestellt wird (= Warenmuster mit Anspruch auf Vorsteuerabzug; kein Eigenverbrauch).
- Für Degustationszwecke gibt ein steuerpflichtiger Weinhändler jährlich Weine im Wert von rund Fr. 30'000.00 kostenlos ab. Die Degustationen erfolgen in seinem Vinorama sowie anlässlich von Messen wie BEA, Comptoir Suisse, MUBA, OLMA usw. (= Warenmuster mit Anspruch auf Vorsteuerabzug; kein Eigenverbrauch und kein Ausschluss von 50% des Vorsteuerabzugs im Sinne von Art. 38 Abs. 5 MWSTG).
- Um das neue Waschmittel einer möglichst breiten Öffentlichkeit bekannt zu machen, lässt der Waschmittelhersteller an sämtliche Haushaltungen einer bestimmten Region Muster dieses Waschmittels verteilen (= Warenmuster mit Anspruch auf Vorsteuerabzug; kein Eigenverbrauch).

b) Werbegeschenke zu Zwecken des Unternehmens

Bei Werbegeschenken ist in der Regel keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet. Das steuerpflichtige Unternehmen hat im Zusammenhang mit der Abgabe von Werbegeschenken grundsätzlich Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern seine Umsätze nicht von der MWST ausgenommen sind (Art. 18 MWSTG). Allerdings sind bei Ess- und Trinkwaren 50% vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Art. 38 Abs. 5 MWSTG).

Unentgeltlich abgegebene Gegenstände gelten als Werbegeschenke, wenn folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Die Abgabe erfolgt zu **Werbezwecken**;
- der Wert des Gegenstandes beträgt nicht mehr als **5'000 Franken inklusive MWST pro Empfänger und pro Jahr**;
- die Gegenstände stammen **nicht aus dem Verkaufssortiment** des abgebenden Unternehmens;
- die Gegenstände sind mit der **visuell in den Vordergrund tretenden** Firmenbezeichnung des betreffenden Unternehmens, seinem Firmensignet oder Ähnlichem (z.B. Produktname) versehen.

Massgebend für die Bestimmung des Wertes von 5'000 Franken ist der Einkaufspreis oder der Zeitwert der Gegenstände beziehungsweise ihrer Bestandteile.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 6.1.

Ebenfalls Werbegeschenk-Charakter haben Gratisabgaben von Gegenständen (nicht aus dem Sortiment) ohne Kaufzwang, die nicht direkt als Werbeträger dienen, jedoch unmittelbar zum Kauf von anderen Gegenständen aus dem Sortiment des Unternehmens animieren sollen (sogenannte **Lockvögel**).

Beispiele

- Ein Maler wirbt mit seinem Firmensignet auf einem Feuerzeug (= Werbegeschenk mit Anspruch auf Vorsteuerabzug; kein Eigenverbrauch).
- Eine Metzgerei schenkt auf Jahresende ihren Kunden ein Taschenmesser, auf dem sich die Firmenbezeichnung befindet (= Werbegeschenk mit Anspruch auf Vorsteuerabzug; kein Eigenverbrauch).
- Eine Autogarage mit angegliederter Autofahrschule gibt ihren Fahrschülern Schlüsselanhänger mit dem Signet der Autofahrschule ab (= Werbegeschenk ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, da mit den abgegebenen Schlüsselanhängern für den von der MWST ausgenommenen Fahrschulunterricht [Art. 18 Ziff. 11 MWSTG] geworben wird).
- Ein Getränkehersteller schenkt den Kunden (Restaurants) periodisch Sonnenschirme, die mit hauseigenen Getränkemarken bedruckt sind (= Werbegeschenk mit Anspruch auf Vorsteuerabzug; kein Eigenverbrauch).

- Ein Handelsunternehmen für Bettwaren führt in Zusammenarbeit mit einem Carunternehmen periodisch Werbeveranstaltungen durch. Jeder erwachsene Besucher einer derartigen Veranstaltung erhält vom Bettwarenhändler beispielsweise ein Schlemmer-Paket, bestehend aus einer Tafel Schokolade und je einem Päckchen Kaffee, Zucker, Mehl, Teigwaren und Reis. Für die Teilnahme hat der Besucher dem Carunternehmer

a) nichts oder

b) bloss einen Kostenbeitrag von Fr. 15.00 für die Carfahrt zu bezahlen. Den verbleibenden Betrag für die Carfahrt übernimmt der Werbeveranstalter.

Bei den vom Bettwarenhändler gratis abgegebenen Gegenständen handelt es sich um Werbegeschenke mit Anspruch auf Vorsteuerabzug, die zur Teilnahme an der Verkaufsveranstaltung und damit unmittelbar zum Kauf von Bettwaren animieren sollen (kein Eigenverbrauch; jedoch sind 50% vom Anspruch auf den Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 38 Abs. 5 MWSTG ausgeschlossen). Der Carunternehmer versteuert den Kostenbeitrag von Fr. 15.00 und das Entgelt, welches er vom Werbeveranstalter erhält, zum Normalsatz.

c) Andere unentgeltliche Zuwendungen

Als unentgeltliche Zuwendung im eigentlichen Sinne von Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe c MWSTG gilt die Abgabe von Gegenständen, die **nicht** als

- Warenmuster (☞ Bst. a hiervor) oder als
 - Werbegeschenke (☞ Bst. b hiervor)
- gelten.

Für unentgeltliche **Zuwendungen bis zum Betrag von 300 Franken** (Wert exkl. MWST) **pro Empfänger und pro Jahr** ist keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet. Bei Zuwendungen in Form von Ess- und Trinkwaren sind jedoch 50% vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Art. 38 Abs. 5 MWSTG).

Massgebend für die Bestimmung der Freigrenze von 300 Franken ist der Einkaufspreis oder der Zeitwert exklusive MWST der Gegenstände beziehungsweise ihrer Bestandteile.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 6.1.



Wird der Betrag von 300 Franken überschritten, sind die Zuwendungen vollumfänglich zu versteuern, d.h. es ist nicht nur der 300 Franken übersteigende Betrag im Eigenverbrauch abzurechnen.

- ☞ Über die Freigrenze bei unentgeltlichen Zuwendungen an das Personal, welches nicht massgeblich am Unternehmen beteiligt ist, orientiert Ziff. 3.3.1.

Beispiele

- *Ihrem langjährigen, selbständigen Handelsvertreter hat die Getränke AG anlässlich seines 50. Geburtstages eine Auswahl guter Weine aus ihrem Verkaufssortiment im Wert von Fr. 1'300.00 (zu Einstandspreisen) geschenkt (= unentgeltliche Zuwendung; Eigenverbrauchsbesteuerung).*
- *Im Rahmen des 100-jährigen Firmenjubiläums der Weingrosshandels GmbH erhalten ausgewählte Kunden als Dankeschön für ihre Kundentreue ein Weinset (Wert Fr. 200.00 zu Einstandspreisen) mit einer Uhr (Wert Fr. 150.00 zu Einstandspreisen), versehen mit dem Firmensignet der Weingrosshandels GmbH (= unentgeltliche Zuwendung; Eigenverbrauchsbesteuerung; weil die Gegenstände ausdrücklich als Geschenk für die Kundentreue abgegeben werden, tritt der Werbezweck in den Hintergrund, so dass die gratis abgegebenen Gegenstände weder als Warenmuster [Weinset] noch als Werbegeschenk [Uhr mit Firmensignet] betrachtet werden können).*

Das Marmorwerk Eggel in Visp möchte auf seinen neu in das Verkaufsprogramm aufgenommenen, qualitativ hochstehenden Marmor aufmerksam machen und lässt mit diesem Marmor bei einem spezialisierten Unternehmen Uhren (Aufwendungen exkl. MWST Fr. 310.00) und Aschenbecher (Aufwendungen exkl. MWST Fr. 60.00) herstellen. Während die normalen Kunden je einen Aschenbecher erhalten, gehen die Uhren an die Grossabnehmer des Marmorwerkes Eggel. Die Abgabe erfolgt kostenlos. Der Vorsteuerabzug wird beim Einkauf vollumfänglich geltend gemacht. Die Uhren sind auf der Rückseite und die Aschenbecher auf der Unterseite dezent mit der Aufschrift „Marmorwerk Eggel Visp“ versehen (= unentgeltliche Zuwendung; Eigenverbrauchsbesteuerung bezüglich der gratis abgegebenen Uhren. Weil das Marmorwerk Eggel Uhren und Aschenbecher nicht in seinem Verkaufssortiment führt, können die unentgeltlich abgegebenen Gegenstände nicht als Warenmuster betrachtet werden. Ebenso wenig gelten diese als Werbegeschenke, da die Firmenaufschrift nicht visuell in den Vordergrund tritt).

- Die A-Vertretung einer Automarke schenkt ihrem besten Fahrzeugabnehmer (B-Vertreter) ohne besondere Vereinbarung einen Computer (= unentgeltliche Zuwendung; Eigenverbrauchsbesteuerung).
- Jeder tausendste Besucher der Ferienmesse erhält vom steuerpflichtigen Organisator ein Präsent, und zwar einen beliebigen Gegenstand (z.B. Reiseführer, Blumenstrauss) im Maximalwert von Fr. 60.00 (= unentgeltliche Zuwendung; kein Eigenverbrauch, da der Wert nicht mehr als Fr. 300.00 beträgt).
- Ein Versandhaus führt periodisch Wettbewerbe durch, an denen Preise verschiedener Art zu gewinnen sind (Fahrzeug, Flugreise, Schmuckwaren usw.). Eine Teilnahme ist unabhängig von einer Warenbestellung möglich (= bei der Abgabe der Preise handelt es sich um eine unentgeltliche Zuwendung, die bei einem Wert von mehr als Fr. 300.00 pro Empfänger und Jahr im Eigenverbrauch zu versteuern ist. Die übrigen Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Wettbewerb sind hingegen dem Geschäftszweck zuzuordnen und es besteht im Rahmen von Art. 38 MWSTG Anspruch auf Vorsteuerabzug).
- Im Rahmen einer Gewerbeausstellung können alle Besucher an einem von einem Kleidergeschäft unentgeltlich betriebenen Glücksrad ein Schmuckstück im Wert (Einstandspreis) von Fr. 330.00 gewinnen (= bei der Abgabe des Schmuckstücks handelt es sich um eine unentgeltliche Zuwendung, die im Eigenverbrauch zu versteuern ist. Die übrigen Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Glücksspiel sind hingegen dem Geschäftszweck zuzuordnen und es besteht im Rahmen von Art. 38 MWSTG Anspruch auf Vorsteuerabzug).

d) Naturalrabatt, Bonus, Zugaben

Umsatzabhängige „Geschenke“, die aufgrund einer Vereinbarung abgegeben werden, stellen keine unentgeltliche Zuwendung dar. Sie entsprechen einem Naturalrabatt (Bonus, Zugaben) und es besteht Anspruch auf Vorsteuerabzug. Es handelt sich bei einem solchen Naturalrabatt nicht um eine Entgeltminderung im Sinne von Z 251. Der Naturalrabatt ist jedoch bezüglich der Anwendung verschiedener Steuersätze von Bedeutung.

Unterliegen die gleichzeitig abgegebenen Gegenstände unterschiedlichen Steuersätzen, ist eine Aufteilung auf die verschiedenen Steuersätze vorzunehmen. Dies gilt auch dann, wenn der Abnehmer Bons erhält, die ihn ohne zusätzliches Entgelt zum Bezug von bestimmten Produkten berechtigen.

☞ Mehr dazu unter Z 358 ff. und in der Broschüre Detailhandel.

Beispiele

- Beim Kauf von Kaffee – der zum reduzierten Satz steuerbar ist – erhält der Kunde Bons, die ihn ohne zusätzliches Entgelt zum Bezug von Kaffeetassen (steuerbar zum Normalsatz) oder Goldbarren (steuerbefreit gemäss Art. 36 MWSTGV) berechtigen (= Naturalrabatt; kein Eigenverbrauch). Das vom Kunden beim Kauf von Kaffee geleistete Entgelt wird auf die verschiedenen Steuersatzkategorien aufgeteilt. Als Schlüssel für die Aufteilung sind die (kalkulatorischen) Verkaufspreise massgebend.
- Die Photoservice AG gibt jedem Kunden, der einen Film bei ihr entwickeln lässt, einen Gratisfilm ab (= Naturalrabatt; kein Eigenverbrauch).
- Die Getränkehändler führen in Zusammenarbeit mit einer Bierbrauerei regelmässig Sammelaktionen für Bierflaschen-Etiketten durch. Gegen eine bestimmte Anzahl solcher Etiketten erhält der Sammler Gegenstände wie beispielsweise Badetücher, Brieftaschen, Reisetaschen (= Naturalrabatt; kein Eigenverbrauch).
- Beim Kauf einer teuren Schönheitscrème erhält die Kundin einen Regenschirm im Wert von Fr. 15.00 (= Naturalrabatt; kein Eigenverbrauch).

5.4 Entnahmen bei Wegfall der Steuerpflicht

im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe d MWSTG

Diese Bestimmung verhindert, dass Gegenstände unbesteuert bleiben, die sich bei Wegfall der Steuerpflicht noch in der Verfügungsmacht der steuerpflichtigen Person befinden und bei deren Erwerb der Anspruch zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug bestand.

In der Regel handelt es sich dabei um die Erhebung der Eigenverbrauchssteuer auf den Warenvorräten und Anlagegütern/Betriebsmitteln (inkl. Betriebsliegenschaften), welche die steuerpflichtige Person bei Geschäftsaufgabe noch besitzt und die aufgrund des früher getätigten Vorsteuerabzugs steuerunbelastet sind.

Beispiele

- Ein Detaillist erfüllt die Voraussetzungen der Steuerpflicht wegen Umsatzrückgangs nicht mehr und lässt sich im MWST-Register löschen. Eigenverbrauch liegt insbesondere in Bezug auf sein Warenlager sowie in Bezug auf die Anlagegüter (z.B. Verkaufs- und Lagerräume, fest montierte Ladeneinrichtungen) und Betriebsmittel (z.B. Geschäftsfahrzeug, mobile Ladeneinrichtungen) vor.
- Ein Maler hat seinen Betrieb aufgegeben, seine Warenvorräte und Betriebsmittel verkauft, aber sein Geschäftsfahrzeug und die Geschäftsräumlichkeiten (Lager- und Werkstattraum in seinem Wohnhaus) behalten. Gegenstand des Eigenverbrauchs bilden hier Geschäftsfahrzeug und -räumlichkeiten.

Werden die Warenvorräte und Betriebsmittel der gleichen steuerpflichtigen Person verkauft, kommt das Meldeverfahren zur Anwendung.

☞ *Mehr dazu im Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren.*

6. Bemessungsgrundlage zu den Entnahmetatbeständen nach Artikel 9 Absatz 1 MWSTG

Für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer gelangen folgende Steuersätze zur Anwendung:

- **reduzierter Satz**
beim Eigenverbrauch von Gegenständen gemäss Z 327 ff.;
- **Normalsatz**
beim Eigenverbrauch aller übrigen Gegenstände.

Bei der Eigenverbrauchsbesteuerung wird zwischen **neuen** und **in Gebrauch genommenen** (beweglichen und unbeweglichen) Gegenständen unterschieden.

- **Als neue Gegenstände gelten:**
Gegenstände, die im Betrieb der betreffenden steuerpflichtigen Person **nicht für irgend einen Zweck** verwendet wurden (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung.
- **Als in Gebrauch genommene Gegenstände gelten:**
Gegenstände, die im Betrieb der betreffenden steuerpflichtigen Person **für irgend einen Zweck** verwendet wurden (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung.

6.1 Dauernde Entnahme von beweglichen Gegenständen

Eine dauernde Entnahme liegt vor, wenn ein Gegenstand nicht nur vorübergehend, sondern auf Dauer nicht mehr für eine steuerbare Geschäftstätigkeit verwendet wird.

☞ Mehr zur vorübergehenden Verwendung für andere Zwecke unter Ziff. 6.3.

Als bewegliche Gegenstände gelten:

- Gegenstände wie beispielsweise Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe, Apparate, Büromaschinen, Büromobiliar, Produktionsmaschinen, Gerüstmaterial, Transportmittel, Warenvorräte;
- Fahrnisbauten wie Baracken, Gartenhäuser usw., die nicht als Immobilien im Grundbuch eingetragen sind;

- nicht auf Dauer in Gebäuden eingebaute Vorrichtungen, wie beispielsweise Zeiterfassungs-, Überwachungs- und Lautsprecheranlagen, Handtuchautomaten, Händetrockner, Seifenspender und Desinfektionsanlagen.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung von Artikel 34 MWSTG ist bei der Bemessung der dauernd entnommenen beweglichen Gegenstände zu unterscheiden zwischen

- zugekauften, neuen beweglichen Gegenständen (☞ Ziff. 6.1.1);
- zugekauften, in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen (☞ Ziff. 6.1.2);
- selbst hergestellten, neuen beweglichen Gegenständen (☞ Ziff. 6.1.3);
- selbst hergestellten, in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen (☞ Ziff. 6.1.4).

6.1.1 Zugeworfene, neue bewegliche Gegenstände

Bei zugekauften, neuen beweglichen Gegenständen wird die Eigenverbrauchssteuer vom **Einkaufspreis dieser Gegenstände** (einschliesslich Fracht bis zum Geschäftsdomizil, Zöll und andere Bezugskosten) entrichtet (Art. 34 Abs. 1 Bst. a MWSTG sowie Z 474). Besteuert wird nur jener Teil, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

Beispiel 1

Die steuerpflichtige Einzelfirma Xaver Sauser betreibt Handel mit und Herstellung und Vermietung von Wohnmobilen. Ihr ist auch eine Reparaturwerkstätte angegliedert.

- a) Sie erwirbt im Mai 2006 von einem steuerpflichtigen Importeur ein neues Wohnmobil für den Betrag von Fr. 70'000.00 zuzüglich 7,6% MWST. Die Firma Sauser nimmt den vollen Vorsteuerabzug vor, weil sie die Absicht hat, das Wohnmobil wieder zu veräussern. Für betriebliche Zwecke (z.B. für die Vermietung) wird das Wohnmobil nicht eingesetzt. Im September 2007 entschliesst sich die Firma Sauser, das Wohnmobil für private Zwecke zu verwenden, und zwar dauernd.

Damit liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor (☞ Ziff. 5.1). Die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a

MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf jenem Teil des Einkaufspreises des Gegenstandes, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

Geschuldete Eigenverbrauchssteuer: 7,6% von Fr. 70'000.00 = Fr. 5'320.00

- b) Gleicher Sachverhalt wie in Buchstabe a. Der Erwerb des Wohnmobils erfolgt jedoch nicht von einem steuerpflichtigen Importeur, sondern für den Betrag von Fr. 70'000.00 von einer nicht steuerpflichtigen Person.

Es liegt kein Eigenverbrauchstatbestand nach Artikel 9 Absatz 1 MWSTG vor, da bei Erwerb kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand (☞ Ziff. 5).

Keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

- c) Der Erwerb des Wohnmobils erfolgt für den Betrag von Fr. 70'000.00 von einer nicht steuerpflichtigen Person. Unmittelbar nach dem Kauf im Jahre 2006 lässt die Firma Sauser für den Betrag von Fr. 5'000.00 zuzüglich 7,6% MWST bei einem steuerpflichtigen Dritten zusätzliche Einrichtungsgegenstände einbauen und nimmt den Vorsteuerabzug von Fr. 380.00 vor. Die Entnahme für private Zwecke erfolgt im September 2007.

Damit liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor (☞ Ziff. 5.1). Die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf jenem Teil des Einkaufspreises des Gegenstandes, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand:

Geschuldete Eigenverbrauchssteuer: 7,6% von Fr. 5'000.00 = Fr. 380.00

Beispiel 2

Die steuerpflichtige Einzelfirma Robert Müller, Autohandel, erwirbt im Juli 2007 für Fr. 15'000.00 zuzüglich 7,6% MWST von einer Garage einen Gebrauchtwagen mit ca. 40'000 Kilometer für den Wiederverkauf und nimmt den Vorsteuerabzug vor. Da die nicht im Betrieb mitarbeitende Tochter von Herr Müller Ende August 2007 die Fahrprüfung bestanden hat und ihr der Wagen sehr gefällt, entschliesst sich Herr Müller, entgegen seiner ursprünglichen Absicht, den Wagen ab September 2007 dauernd für private Zwecke (Tochter) zu verwenden.

Es liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke vor. Die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf jenem Teil des Einkaufspreises, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

Geschuldete Eigenverbrauchssteuer: 7,6% von Fr. 15'000.00 = Fr. 1'140.00

6.1.2 Zugeworfene, in Gebrauch genommene bewegliche Gegenstände

Bei beweglichen Gegenständen, die zugeworfen und anschliessend in Gebrauch genommen wurden, wird die Eigenverbrauchssteuer vom **Zeitwert dieser Gegenstände** im Zeitpunkt der Entnahme entrichtet (Art. 34 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Besteuert wird nur jener Teil, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

Zur Ermittlung des Zeitwertes der Gegenstände wird für jedes abgelaufene Kalenderjahr ab dem Zeitpunkt der Ingebrauchnahme linear 20% des Einkaufspreises der Gegenstände abgeschrieben (Art. 34 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

Im ersten Kalenderjahr der Ingebrauchnahme wird die Abschreibung für ein volles Jahr berücksichtigt, während im Jahr der Entnahme beziehungsweise Nutzungsänderung keine Abschreibung erfolgt, ausser der Zeitpunkt der Nutzungsänderung falle auf den 31. Dezember.

Beispiele

Die steuerpflichtige Einzelfirma Xaver Sauser betreibt Handel mit und Herstellung und Vermietung von Wohnmobilen. Ihr ist auch eine Reparaturwerkstätte angegliedert.

- a) *Sie erwirbt im Mai 2006 von einem steuerpflichtigen Importeur ein neues Wohnmobil für den Betrag von Fr. 70'000.00 zuzüglich 7,6% MWST. Die Firma Sauser nimmt den vollen Vorsteuerabzug vor und setzt das Wohnmobil bis September 2007 für die Vermietung ein. Danach wird das Wohnmobil ins Privatvermögen überführt.*

Es handelt sich somit um einen in Gebrauch genommenen Gegenstand. Es liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor (Ziff. 5.1). Die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf dem Zeitwert jenes Teils, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

Einkaufspreis des Wohnmobils	Fr. 70'000.00
Abschreibung: 20% pro abgelaufenes Kalenderjahr (2006)	Fr. 14'000.00
Massgeblicher Eigenverbrauchszeitwert (100%)	<u>Fr. 56'000.00</u>
Geschuldete Eigenverbrauchssteuer:	
7,6% von Fr. 56'000.00 =	Fr. 4'256.00

- b) *Gleicher Sachverhalt wie in Buchstabe a. Der Erwerb des Wohnmobils erfolgt jedoch nicht von einem steuerpflichtigen Importeur, sondern für den Betrag von Fr. 70'000.00 von einer nicht steuerpflichtigen Person.*

Es liegt kein Eigenverbrauchstatbestand nach Artikel 9 Absatz 1 MWSTG vor, da bei Erwerb kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand (☞ Ziff. 5).

Keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

- c) Der Erwerb des Wohnmobils erfolgt für den Betrag von Fr. 70'000.00 von einer nicht steuerpflichtigen Person. Unmittelbar nach dem Kauf im Mai 2006 und vor der Ingebrauchnahme im Geschäft (Vermietung ab Juli 2006 bis September 2007) lässt die Firma Sauser für den Betrag von Fr. 5'000.00 zuzüglich 7,6% MWST bei einem steuerpflichtigen Dritten zusätzliche Einrichtungsgegenstände einbauen und nimmt den Vorsteuerabzug von Fr. 380.00 vor. Die Entnahme für private Zwecke erfolgt im September 2007.

Damit liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor (☞ Ziff. 5.1). Die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf dem Zeitwert jenes Teils, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

Einbau von Einrichtungsgegenständen durch Dritten	Fr.	5'000.00
Abschreibung: 20% pro abgelaufenes Kalenderjahr (2006)	Fr.	1'000.00
Massgeblicher Eigenverbrauchswert (100%)	Fr.	<u>4'000.00</u>
Geschuldete Eigenverbrauchssteuer:		
7,6% von Fr. 4'000.00 =	Fr.	304.00

6.1.3 Selbst hergestellte, neue bewegliche Gegenstände⁷

Bei selbst hergestellten, neuen beweglichen Gegenständen wird die Eigenverbrauchssteuer vom **Einkaufspreis der Bestandteile zuzüglich** eines kaufmännisch kalkulierten Mietwerts für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel – d.h. für die **Ingebrauchnahme der Infrastruktur** – im Zeitpunkt der Entnahme entrichtet (Art. 34 Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 MWSTG). Besteuert wird nur jener Teil, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

Im Sinne einer Vereinfachung kann der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur in der Weise berechnet werden, dass bei der Neuerstellung von Gegenständen auf dem Einkaufspreis des Materials (Bestandteile) und allfälliger Drittarbeiten (für Halbfabrikate) ein Zuschlag von **10%** gemacht wird.

Hingegen ist bei blossen Reparatur-, Instandstellungs-, Abänderungs- und Erweiterungsarbeiten auf dem Wert des zu bearbeitenden Gegenstandes kein Zu-

⁷ Praxispräzisierung: Die Ausführungen unter Ziff. 6.1.3 sind nicht für die Berechnung des Eigenverbrauchswertes bei Verpflegungsleistungen in einem Personalrestaurant anwendbar.
☞ Mehr dazu unter Z 313 ff.

schlag vorzunehmen. Der Zuschlag beschränkt sich auf die für die Reparatur-, Instandstellungs-, Abänderungs- und Erweiterungsarbeiten verwendeten Werkstoffe und Drittarbeiten (Halbfabrikate).

- ☞ Bei Nutzungsänderungen ist bezüglich der Berücksichtigung vorstehender Arbeiten die Broschüre Nutzungsänderungen zu beachten.

Beispiele

Die steuerpflichtige Einzelfirma Xaver Sausser betreibt Handel mit und Herstellung und Vermietung von Wohnmobilen. Ihr ist auch eine Reparaturwerkstätte angegliedert.

- a) Sie erwirbt im Mai 2006 von einem steuerpflichtigen Importeur ein neues Wohnmobil für den Betrag von Fr. 70'000.00 zuzüglich 7,6% MWST und installiert mit ihren Mitarbeitern zusätzliche Einrichtungsgegenstände zum Einkaufspreis von Fr. 5'000.00 exklusive 7,6% MWST (= inkl. Installationsmaterialien). Unmittelbar danach wird das Wohnmobil für den dauernden privaten Gebrauch entnommen, ohne es vorher für betriebliche Zwecke (z.B. für die Vermietung) verwendet zu haben. Den Vorsteuerabzug hat die Firma Sausser sowohl auf dem Kaufpreis als auch auf den verwendeten Materialien (Einrichtungsgegenstände, Installationsmaterialien) vorgenommen.

Damit liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor (☞ Ziff. 5.1). Die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 3 MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf dem Einkaufspreis jener Bestandteile, auf denen Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur zu berücksichtigen ist:

Einkaufspreis des Wohnmobils		Fr. 70'000.00
Einkaufspreis der verwendeten Bestandteile (Einrichtungsgegenstände inkl. Installationsmaterialien)	Fr. 5'000.00	
10% Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel	Fr. 500.00	Fr. 5'500.00
Massgeblicher Eigenverbrauchswert (100%)		<u>Fr. 75'500.00</u>

Geschuldete Eigenverbrauchssteuer:

7,6% von Fr. 75'500.00 =

Fr. 5'738.00

- b) Gleicher Sachverhalt wie in Buchstabe a. Der Erwerb des Wohnmobils erfolgt jedoch nicht von einem steuerpflichtigen Importeur, sondern für den Betrag von Fr. 70'000.00 von einer nicht steuerpflichtigen Person.

Damit liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor (☞ Ziff. 5.1). Die Bemessung der

Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 3 MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf dem Einkaufspreis jener Bestandteile, auf denen Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur zu berücksichtigen ist:

Einkaufspreis der verwendeten Bestandteile (Einrichtungsgegenstände inkl. Installationsmaterialien)	Fr. 5'000.00
10% Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel	Fr. 500.00
Massgeblicher Eigenverbrauchswert (100%)	<u>Fr. 5'500.00</u>

Geschuldete Eigenverbrauchssteuer:
7,6% von Fr. 5'500.00 = Fr. 418.00

- c) Das für den dauernden privaten Gebrauch entnommene Wohnmobil, welches vor seiner Entnahme nicht für betriebliche Zwecke verwendet wurde, hat die Firma Sauser seinerzeit selbst hergestellt. Den Vorsteuerabzug hat sie im Zeitpunkt des Bezuges sowohl auf den Bestandteilen als auch auf den Drittarbeiten (Halbfabrikaten) vorgenommen.

Bestandteile mit Anspruch auf Vorsteuerabzug (exkl. MWST)	Fr. 10'000.00
Drittarbeiten mit Anspruch auf Vorsteuerabzug (exkl. MWST)	Fr. 30'000.00

Damit liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor (s. Ziff. 5.1). Die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 3 MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf dem Einkaufspreis jener Bestandteile, auf denen Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur zu berücksichtigen ist:

Einkaufspreis der Bestandteile	Fr. 10'000.00
Drittarbeiten (Halbfabrikate)	<u>Fr. 30'000.00</u>
10% Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel	Fr. 4'000.00
Massgeblicher Eigenverbrauchswert (100%)	<u>Fr. 44'000.00</u>

Geschuldete Eigenverbrauchssteuer:
7,6% von Fr. 44'000.00 = Fr. 3'344.00

6.1.4 Selbst hergestellte, in Gebrauch genommene bewegliche Gegenstände

Bei selbst hergestellten, in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen, wird die Eigenverbrauchssteuer vom **Zeitwert der Bestandteile zuzüglich** eines kaufmännisch kalkulierten Mietwerts für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel – d.h. für die **Ingebrauchnahme der Infrastruktur** – im Zeitpunkt der Entnahme entrichtet (Art. 34 Abs. 1 Bst. b und Abs. 3 MWSTG). Besteuert wird nur jener Teil, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

Im Sinne einer Vereinfachung kann der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur in der Weise berechnet werden, dass bei der Neuerstellung von Gegenständen auf dem Einkaufspreis des Materials (Bestandteile) und allfälliger Drittarbeiten (für Halbfabrikate) ein Zuschlag von **10%** gemacht wird.

Zur Ermittlung des Zeitwertes der Bestandteile wird für jedes abgelaufene Kalenderjahr ab dem Zeitpunkt der Ingebrauchnahme linear 20% des Einkaufspreises der Bestandteile (inkl. Ingebrauchnahme der Infrastruktur) abgeschrieben (Art. 34 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

Im ersten Kalenderjahr der Ingebrauchnahme wird die Abschreibung für ein volles Jahr berücksichtigt, während im Jahr der Entnahme beziehungsweise Nutzungsänderung keine Abschreibung erfolgt, ausser der Zeitpunkt der Nutzungsänderung falle auf den 31. Dezember.

Beispiele

Die steuerpflichtige Einzelfirma Xaver Sausser betreibt Handel mit und Herstellung und Vermietung von Wohnmobilen. Ihr ist auch eine Reparaturwerkstätte angegliedert.

- a) *Sie erwirbt im Mai 2006 von einem steuerpflichtigen Importeur ein neues Wohnmobil für den Betrag von Fr. 70'000.00 zuzüglich 7,6% MWST und installiert mit ihren Mitarbeitern zusätzliche Einrichtungsgegenstände zum Einkaufspreis von Fr. 5'000.00 exklusive 7,6% MWST (= inkl. Installationsmaterialien). In der Zeit von Juni 2006 bis September 2007 setzt die Firma Sausser das Wohnmobil für die Vermietung ein. Danach wird das Wohnmobil ins Privatvermögen überführt. Den Vorsteuerabzug hat die Firma Sausser sowohl auf dem Kaufpreis als auch auf den verwendeten Materialien (Einrichtungsgegenstände, Installationsmaterialien) vorgenommen.*

Damit liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor (☞ Ziff. 5.1). Die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 3 MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf dem Zeitwert jenes Teils, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur zu berücksichtigen ist:

Einkaufspreis des Wohnmobils		Fr. 70'000.00
Einkaufspreis der verwendeten Bestandteile (Einrichtungsgegenstände inkl. Installationsmaterialien)	Fr. 5'000.00	
10% Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel	Fr. <u>500.00</u>	Fr. 5'500.00
Zwischentotal		Fr. 75'500.00
Abschreibung: 20% pro abgelaufenes Kalenderjahr (2006)		Fr. <u>15'100.00</u>
Massgeblicher Eigenverbrauchswert (100%)		Fr. <u>60'400.00</u>
 Geschuldete Eigenverbrauchssteuer: 7,6% von Fr. 60'400.00 =		Fr. 4'590.40

- b) Gleicher Sachverhalt wie in Buchstabe a. Der Erwerb des Wohnmobils erfolgt jedoch nicht von einem steuerpflichtigen Importeur, sondern für den Betrag von Fr. 70'000.00 von einer nicht steuerpflichtigen Person.

Damit liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor ([☞] Ziff. 5.1). Die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 3 MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf dem Zeitwert jenes Teils, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur zu berücksichtigen ist:

Einkaufspreis der verwendeten Bestandteile (Einrichtungsgegenstände inkl. Installationsmaterialien)		Fr. 5'000.00
10% Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel		Fr. <u>500.00</u>
Zwischentotal		Fr. 5'500.00
Abschreibung: 20% pro abgelaufenes Kalenderjahr (2006)		Fr. <u>1'100.00</u>
Massgeblicher Eigenverbrauchswert (100%)		Fr. <u>4'400.00</u>
 Geschuldete Eigenverbrauchssteuer: 7,6% von Fr. 4'400.00 =		Fr. 334.40

- c) Das für den dauernden privaten Gebrauch entnommene Wohnmobil, welches vor seiner Entnahme für die entgeltliche Vermietung verwendet wurde, hat die Firma Sauser seinerzeit selbst hergestellt. Den Vorsteuerabzug hat sie im Zeitpunkt des Bezuges sowohl auf den Bestandteilen als auch auf den Drittarbeiten (Halbfabrikaten) vorgenommen.

Bestandteile mit Anspruch auf Vorsteuerabzug (exkl. MWST)	Fr. 10'000.00
Drittarbeiten mit Anspruch auf Vorsteuerabzug (exkl. MWST)	Fr. 30'000.00

Damit liegt eine Entnahme für unternehmensfremde Zwecke gemäss Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG vor ([☞] Ziff. 5.1). Die Bemessung der

Eigenverbrauchssteuer richtet sich nach Artikel 34 Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 3 MWSTG. Die Besteuerung erfolgt auf dem Zeitwert jenes Teils, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand, wobei die Ingebrauchnahme der Infrastruktur zu berücksichtigen ist:

<i>Einkaufspreis der Bestandteile</i>	<i>Fr. 10'000.00</i>	
<i>Drittarbeiten (Halbfabrikate)</i>	<i>Fr. <u>30'000.00</u></i>	<i>Fr. 40'000.00</i>
<i>10% Zuschlag für die Ingebrauchnahme der Anlagegüter/Betriebsmittel</i>		<i>Fr. <u>4'000.00</u></i>
<i>Zwischentotal</i>		<i>Fr. <u>44'000.00</u></i>
<i>Abschreibung: 20% pro abgelaufenes Kalenderjahr (2006)</i>		<i>Fr. <u>8'800.00</u></i>
<i>Massgeblicher Eigenverbrauchswert (100%)</i>		<i>Fr. <u>35'200.00</u></i>
<i>Geschuldete Eigenverbrauchssteuer:</i>		
<i>7,6% von Fr. 35'200.00</i>		<i>Fr. 2'675.20</i>

6.2

Dauernde Entnahme von unbeweglichen Gegenständen

Eine dauernde Entnahme liegt vor, wenn ein Gegenstand nicht nur vorübergehend, sondern auf Dauer nicht mehr für eine steuerbare Geschäftstätigkeit verwendet wird.

- ☞ Über die vorübergehende Verwendung für andere Zwecke orientiert Ziff. 6.3.

Als unbewegliche Gegenstände gelten:

Immobilien, d.h. im Grundbuch eingetragene Gebäude, Teile davon und Grundstücke.

In den nachfolgenden Ausführungen wird der Begriff „**Wert der Aufwendungen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete**“ verwendet. Unter diesem Begriff ist Folgendes zu verstehen:

In der Verwaltungspraxis wird dieser Wert bei einer Nutzungsänderung, die zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führt, so berechnet, dass er jenem Preis entspricht, der im Zeitpunkt der Erstellung des Bauwerks im Eigenverbrauch hätte versteuert werden müssen, wenn das Bauwerk damals nicht für steuerbare Zwecke verwendet worden wäre. Mit dieser Regelung wird sichergestellt, dass jene Person, die ein Bauwerk erstellt beziehungsweise erstellen lässt und dieses zuerst für einen steuerbaren und später für einen nicht steuerbaren Zweck verwendet, derjenigen Person gleichgestellt ist, die das Bauwerk zum vornherein für einen nicht steuerbaren Zweck einsetzt.

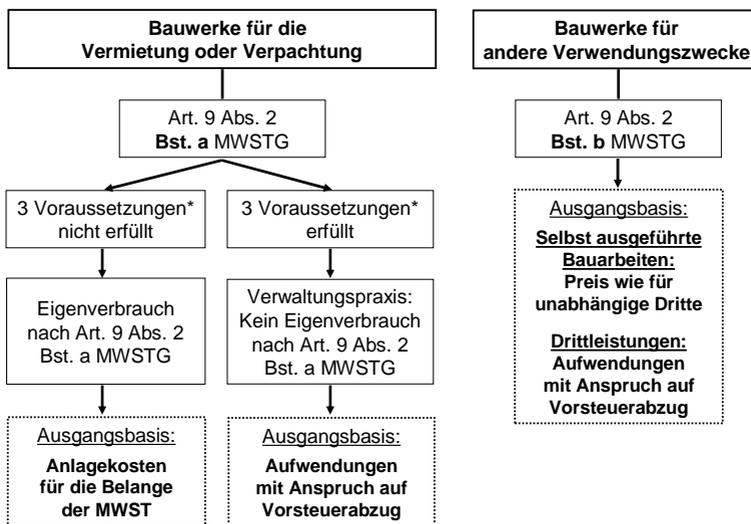
Beispiel

Der Bauunternehmer C erstellt einen Gewerbebau. Die verschiedenen Gebäudeteile werden an Unternehmen vermietet. Der Wert dieses Bauwerks zum Preis wie für unabhängige Dritte (ohne Wert des Bodens) beläuft sich auf 3 Mio. Fran-

ken. Vorsteuerbelastete Aufwendungen (Baumaterialien, Drittarbeiten usw.) sind im Ausmass von 1.5 Mio. Franken angefallen. Verwendet C das Bauwerk zum vornherein für die Vermietung ohne Option, wird gemäss Artikel 34 Absatz 4 MWSTG der Preis wie für unabhängige Dritte (in der Verwaltungspraxis der ESTV die Anlagekosten) im Eigenverbrauch versteuert, somit 3 Mio. Franken. Auf den Aufwendungen von 1.5 Mio. Franken besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug. Optiert jedoch C für die Versteuerung der Mieteinnahmen, hat er auf den Aufwendungen von 1.5 Mio. Franken Anspruch auf den Vorsteuerabzug, während die Mietentgelte zu versteuern sind. Fallen nun beispielsweise in einem Jahr die Optionen weg und erfolgen die Vermietungen ohne Option, darf es nicht sein, dass einzig auf 1.5 Mio. Franken eine Eigenverbrauchssteuer anfällt. Vielmehr muss auch hier als Basis der Preis wie für unabhängige Dritte von 3 Mio. Franken zur Anwendung kommen (unter Berücksichtigung einer linearen Abschreibung gemäss Art. 34 Abs. 2 MWSTG).

Die nachfolgende schematische Übersicht orientiert im Feld „Ausgangsbasis“ über den massgeblichen Wert der Aufwendungen bei den verschiedenen möglichen Varianten.

Ausgangsbasis für die Ermittlung der Eigenverbrauchssteuer (Wert der Aufwendungen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete)



*) gemäss Ziff. 7.3.1 im Zeitpunkt der Erstellung des Bauwerkes

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen in Artikel 34 MWSTG ist bei der Bemessung der dauernd entnommenen unbeweglichen Gegenstände zu unterscheiden zwischen

- neuen unbeweglichen Gegenständen
(☞ Ziff. 6.2.1);
- in Gebrauch genommenen unbeweglichen Gegenständen
(☞ Ziff. 6.2.2).

6.2.1 Neue unbewegliche Gegenstände

Bei neuen zugekauften unbeweglichen Gegenständen wird die Eigenverbrauchssteuer vom Einkaufspreis (ohne Wert des Bodens) entrichtet. Die Eigenverbrauchssteuer ist jedoch höchstens vom Wert der Aufwendungen geschuldet, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete.

Bei eigener Herstellung unbeweglicher Gegenstände wird die Eigenverbrauchssteuer vom Preis (ohne Wert des Bodens), der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde, entrichtet. Die Eigenverbrauchssteuer ist jedoch höchstens vom Wert der Aufwendungen geschuldet, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete.

6.2.2 In Gebrauch genommene, unbewegliche Gegenstände

Bei in Gebrauch genommenen, unbeweglichen Gegenständen wird die Eigenverbrauchssteuer auf dem **Zeitwert** im Zeitpunkt der Entnahme (ohne Wert des Bodens) entrichtet. Die Eigenverbrauchssteuer ist jedoch höchstens vom Wert der Aufwendungen geschuldet, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete.

Zur Ermittlung des Zeitwertes wird für jedes abgelaufene Kalenderjahr ab dem Zeitpunkt der Ingebrauchnahme linear eine Abschreibung von 5% berücksichtigt (Art. 34 Abs. 2 MWSTG).

Bei der Neuerstellung oder Grossrenovation⁸ einer Baute beginnt die Abschreibung mit dem Zeitpunkt der Baubeendigung, d.h. mit der vollständigen Fertigstellung der Baute einschliesslich Umgebungsarbeiten, sofern die Liegenschaft ab dem Zeitpunkt der Baubeendigung in Gebrauch genommen wurde.

Im ersten Kalenderjahr der Ingebrauchnahme wird die Abschreibung für ein volles Jahr berücksichtigt, während im Jahr der Entnahme beziehungsweise Nutzungsänderung keine Abschreibung erfolgt, ausser der Zeitpunkt der Nutzungs-

8 Eine Grossrenovation liegt vor, wenn die (wertvermehrenden und werterhaltenden) Aufwendungen pro Bauphase (möglicher Anhaltspunkt hierfür ist die erteilte Baubewilligung) 5% des Gebäudeversicherungswertes (Zeitwert vor dem Umbau/Ausbau) übersteigen.

änderung falle auf den 31. Dezember. Ein späterer, vorübergehender Leerstand unterbricht die Abschreibung nicht; sie wird vollumfänglich berücksichtigt.

6.3 Vorübergehende Verwendung von Gegenständen

6.3.1 Begriff der vorübergehenden Verwendung sowie Abgrenzung zur partiellen Nutzungsänderung

Eine im Eigenverbrauch zu versteuernde **vorübergehende Verwendung** liegt grundsätzlich vor, wenn die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Bestandteile vorübergehend (während max. 6 Monaten bei beweglichen Gegenständen bzw. 12 Monaten bei unbeweglichen Gegenständen) **ausschliesslich** für einen nicht der MWST unterliegenden Zweck gemäss Ziff. 5 verwendet.

☞ Informationen zur Bemessungsgrundlage unter Ziff. 6.3.2 und 6.3.3.

Beispiel

*Ein EDV-Handels- und Beratungsunternehmen, das auch von der MWST ausgenommene Softwareschulungen anbietet, hat für diese Schulungen insgesamt 10 EDV-Geräte endgültig ausgeschieden und die Eigenverbrauchssteuer darauf entrichtet (☞ Ziff. 5.2 und 6). Angesichts der grossen Nachfrage entnimmt das Unternehmen dem Verkaufslager für die Dauer des zweimonatigen Einführungskurses für ein neues Programm 5 zusätzliche EDV-Geräte (= **vorübergehende Verwendung**).*

Im Gegensatz zur vorübergehenden Verwendung werden bei der **gemischten Verwendung** die Gegenstände **gleichzeitig oder in kurzen Abständen** sowohl für steuerbare als auch für der MWST nicht unterliegende Zwecke eingesetzt.

☞ Informationen zur Bemessungsgrundlage bei der gemischten Verwendung in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

Beispiel

*Am gleichen Grossrechner einer steuerpflichtigen Versicherungsgesellschaft werden nachts Auswertungen sowohl für die von der MWST ausgenommene Versicherungssparte als auch für steuerbare Vermögensverwaltungen für Dritte vorgenommen (= **gemischte Verwendung**).*

6.3.2 Bemessungsgrundlage bei der vorübergehenden Verwendung von beweglichen Gegenständen

Bemessungsgrundlage bei der vorübergehenden Verwendung von beweglichen Gegenständen für nicht steuerbare Zwecke ist der Mietpreis, der dafür einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 3 MWSTG).

Sind keine Vergleichswerte vorhanden, dient als Basis für die Ermittlung des Mietwertes

- bei **zugekauften** Gegenständen:
der Einkaufspreis
- bei **selbst hergestellten** Gegenständen:
der Einkaufspreis der Bestandteile zuzüglich eines kaufmännisch kalkulierten Mietwerts für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel, d.h. für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur.

Im Sinne einer Vereinfachung kann der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur in der Weise berechnet werden, dass bei der Neuerstellung von Gegenständen auf dem Einkaufspreis des Materials (Bestandteile) und allfälliger Drittarbeiten (für Halbfabrikate) ein Zuschlag von **10%** gemacht wird.

Zusätzlich ist in beiden vorgenannten Fällen ein angemessener **Gewinnzuschlag** vorzunehmen, der den jeweiligen Gegebenheiten entspricht.

Der Mietpreis umfasst sowohl die festen Kosten als auch die laufenden Betriebskosten, für die Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht. Vorsteuerunbelastete Kosten, die während der vorübergehenden Verwendung anfallen, müssen nicht berücksichtigt werden. Dazu zählen beispielsweise die Versicherungsprämien, Motorfahrzeugsteuern und die Mietkosten eines Gebäudes, sofern der Vermieter nicht für deren Versteuerung optiert hat (§ Z 683 ff.).

☞ Über die vereinfachte pauschale Ermittlung des Mietpreises für **Personenwagen** orientiert Ziff. 12.

Beispiel

Der Inhaber eines steuerpflichtigen Handels- und Fabrikationsbetriebes (Einzelfirma) entnimmt für einen unter Ziff. 5 genannten Zweck (z.B. für den privaten Gebrauch) vorübergehend für vier Monate die nachstehend aufgeführten Gegenstände A (zugekaufte Büromaschine) und B (selbst hergestellte Büromaschine) aus seinem Unternehmen. Für diese Gegenstände konnte der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Zur Berechnung des Mietpreises, wie er einem unabhängigen Dritten für vier Monate in Rechnung gestellt würde, sind keine Vergleichswerte bekannt. Der Mietpreis kann annäherungsweise wie folgt ermittelt werden:

Zugekaufter Gegenstand (Gegenstand A):

Die wirtschaftliche Lebensdauer des Gegenstandes A beträgt 5 Jahre, die wie folgt ermittelt wird:

Der Abschreibungssatz gemäss Abschreibungstabelle der DBST für Büromaschinen beträgt 40% vom Buchwert, somit 20% vom Anschaffungswert. Bei einem

Abschreibungssatz von 20% dauert es 5 Jahre, bis der Gegenstand ganz abgeschrieben ist. Dies entspricht der wirtschaftlichen Lebensdauer.

Einkaufspreis des Gegenstandes (inkl. Drittarbeiten); exklusive MWST:	Fr. 20'000.00
+ direkt zuordenbare laufende Aufwendungen verschiedener Art (ohne vorsteuerunbelastete Kosten); exklusive MWST	+ Fr. 1'000.00
Direkt zuordenbare Kosten während 5 Jahren	<u>Fr. 21'000.00</u>
Direkt zuordenbare Jahreskosten bei einer Lebensdauer von 5 Jahren	Fr. 4'200.00
+ nicht direkt zuordenbare Aufwendungen und Gewinn; im vorliegenden Fall beispielsweise 15%, somit	+ Fr. 630.00
Jahresmietwert	<u>Fr. 4'830.00</u>
Mietwert für 4 Monate (100%)	Fr. 1'610.00

Für die vorübergehende Verwendung des Gegenstandes A werden folglich
Fr. 1'610.00 zu 7,6% im Eigenverbrauch versteuert.

Selbst hergestellter Gegenstand (Gegenstand B):

Die wirtschaftliche Lebensdauer des Gegenstandes B beträgt 5 Jahre, die wie folgt ermittelt wird:

Der Abschreibungssatz gemäss Abschreibungstabelle der DBST für Büromaschinen beträgt 40% vom Buchwert, somit 20% vom Anschaffungswert. Bei einem Abschreibungssatz von 20% dauert es 5 Jahre, bis der Gegenstand ganz abgeschrieben ist. Dies entspricht der wirtschaftlichen Lebensdauer.

Einkaufspreis der Bestandteile (Werkstoffe, Halbfabrikate/Drittarbeiten); exklusive MWST	Fr. 4'000.00
+ 10% für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel	+ Fr. 400.00
Gesamtkosten während 5 Jahren	<u>Fr. 4'400.00</u>
Jahreskosten bei einer Lebensdauer von 5 Jahren	Fr. 880.00
+ Gewinn, im vorliegenden Fall beispielsweise 15%, somit	+ Fr. 132.00
Jahresmietwert	<u>Fr. 1'012.00</u>
Mietwert für 4 Monate (100%)	Fr. 337.00

Für die vorübergehende Verwendung der Bestandteile von Gegenstand B werden folglich Fr. 337.00 zu 7,6% im Eigenverbrauch versteuert.

6.3.3 Bemessungsgrundlage bei der vorübergehenden Verwendung von unbeweglichen Gegenständen

Bemessungsgrundlage bei der vorübergehenden Verwendung von unbeweglichen Gegenständen für nicht steuerbare Zwecke ist der Mietpreis, der dafür einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 3 MWSTG).

Bei der Vermietung an steuerpflichtige Personen besteht jedoch die Möglichkeit, für die Versteuerung zu optieren (§ Z 683 ff.).

Beispiel 1

Ein Lagerraum des Betriebsgebäudes einer steuerpflichtigen Maschinenfabrik wird während 6 Monaten an eine nicht steuerpflichtige Institution zu einem symbolischen Preis vermietet.

Es handelt sich somit um eine vorübergehende Verwendung. Für diese Überlassung wird der Mietpreis im Eigenverbrauch versteuert, wie er dafür einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde. Die Deklaration des vereinnahmten, symbolischen Preises genügt nicht.

Beispiel 2

Der Inhaber eines steuerpflichtigen Handwerksbetriebes überlässt seinem nicht im Betrieb mitarbeitenden Sohn während 9 Monaten unentgeltlich einen Abstellraum, der sonst geschäftlichen Zwecken dient.

Es handelt sich somit um eine vorübergehende Verwendung. Für diese unentgeltliche Überlassung wird der Mietpreis im Eigenverbrauch versteuert, wie er dafür einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

7. Arbeiten an Bauwerken nach Artikel 9 Absatz 2 MWSTG; Abgrenzungskriterien zwischen Bauwerken für fremde und für eigene Rechnung

7.1 Allgemeines

In den nachstehenden Ausführungen wird das steuerliche Vorgehen nach der effektiven Abrechnungsmethode (MWST auf Umsatz abzüglich Vorsteuer) behandelt.

☞ Über die Saldosteuersatzmethode orientiert die Broschüre Saldosteuersätze.

Werden an bestehenden Bauwerken Arbeiten vorgenommen oder werden Neubauten erstellt, entrichtet derjenige, der die Arbeiten ausführt und/oder durch Dritte ausführen lässt, entweder die Lieferungssteuer oder die Eigenverbrauchssteuer. Es ist daher abzuklären, ob die Arbeiten in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als für fremde Rechnung (Lieferung) oder für eigene Rechnung (Eigenverbrauch) vorgenommen werden.

7.1.1 Abgrenzungskriterien zwischen Bauwerken für fremde und für eigene Rechnung⁹

a) Beurteilung aufgrund des Gesamtprojekts

Eine Lieferung liegt immer vor, wenn **vor Baubeginn** (☞ Ziff. 7.1.2)

- für das **ganze** Bauwerk Werkverträge nach Artikel 363 OR und/oder rechtsgültig abgeschlossene Kauf- oder Vorverträge nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR vorliegen;¹⁰
- feststeht, dass das **ganze** Bauwerk nach Beendigung der Arbeiten mit Option vermietet oder verpachtet wird (vorausgesetzt entsprechende Optionsbewilligungen der ESTV liegen vor Baubeginn vor).

Sofern vor Baubeginn **nur für Teile** des Bauwerks entsprechende Optionsbewilligungen vorliegen, wird auf diesen Teilen in jedem Fall die Lieferungssteuer entrichtet. Bei den übrigen Teilen des Bauwerks ist zu unterscheiden zwischen

- Teilen von Bauwerken, die für die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung ohne Option bestimmt sind sowie
- Teilen von Bauwerken, die für andere Zwecke, insbesondere für den eigenen privaten oder geschäftlichen Bedarf verwendet werden.

Bei Teilen von Bauwerken, die für die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung ohne Option bestimmt sind, liegt nur dann ein Lieferungstatbestand vor, wenn vor Baubeginn für **sämtliche** Einheiten Kauf- oder Vorverträge nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR vorliegen. Andernfalls liegt für alle diese Einheiten grundsätzlich Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG (☞ Ziff. 7.3) vor. In der Verwaltungspraxis wird in bestimmten Fällen jedoch von der Erhebung einer Eigenverbrauchssteuer abgesehen (☞ Ziff. 7.3.1).

Bei Teilen von Bauwerken, die für andere Zwecke, insbesondere für den eigenen privaten oder geschäftlichen Bedarf verwendet werden, liegt grundsätzlich Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 7.4) vor. Im Zusammenhang mit jenen Einheiten, die für die eigene **steuerbare** Geschäftstätigkeit bestimmt sind, entfällt indessen die Entrichtung der Eigenverbrauchssteuer.

⁹ Praxispräzisierung

¹⁰ Bei Stockwerkeigentum oder Überbauungen mit mehreren Bauwerken – auch bei etappenweiser Erstellung aufgrund eines Gesamtprojekts – müssen für **sämtliche** Miteigentumsanteile oder Bauwerke entsprechende Verträge vorliegen. Dies gilt namentlich dann, wenn die Beurteilung – ob Lieferung oder Eigenverbrauch vorliegt – nicht nach Objekt oder Bauetappe (☞ nachfolgender Bst. b), sondern aufgrund des Gesamtprojekts vorgenommen wird.

Beispiel

Das Hochbauunternehmen A beabsichtigt, ein Wohn- und Geschäftshaus mit zwölf Einheiten zu erstellen. Bei Baubeginn steht Folgendes fest:

- Für acht Einheiten (1 – 8) liegen rechtsgültige Kaufverträge (ohne Option) vor;
- für zwei Einheiten (9 – 10) liegen rechtsgültige Kaufverträge (mit Optionsbewilligungen) vor;
- für die Einheit 11 liegt ein Mietvertrag (mit Optionsbewilligung) vor;
- die Einheit 12 wird im Rahmen der geschäftlichen Tätigkeit durch das Hochbauunternehmen selbst für steuerbare Geschäftszwecke genutzt.

Steuerliche Beurteilung:

Die **Einheit 12** wird im Rahmen der steuerbaren geschäftlichen Tätigkeit durch das Hochbauunternehmen selbst genutzt, weshalb die MWST auf dem Eigenverbrauchswert entfällt.

Für die **Einheiten 9 – 10 sowie 11** liegen Optionsbewilligungen vor. Auf dem Entgelt aus dem Verkauf (ohne Wert des Bodens) beziehungsweise aus der Vermietung ist daher die MWST zum Normalsatz zu entrichten.

Für die übrigen Einheiten (1 – 8) liegen rechtsgültige Kaufverträge vor, weshalb auf diesen Teilen der Lieferungsstatbestand gegeben ist. Nicht ein Lieferungs-, sondern ein Eigenverbrauchstatbestand würde für die Einheiten 1 – 8 vorliegen, wenn vor Baubeginn für eine oder mehrere Einheiten keine rechtsgültigen Kaufverträge abgeschlossen wären. In diesem Fall dürfte die MWST unter keinen Umständen offen überwält werden.

b) Aufteilung nach Objekt oder Bauetappe

Anstelle der unter vorstehendem Buchstaben a dargestellten Beurteilung aufgrund des Gesamtprojekts besteht auch die Möglichkeit, eine Aufteilung nach Objekt oder Bauetappe in gelieferte Bauwerke einerseits und für eigene Rechnung erstellte Bauwerke andererseits vorzunehmen. Voraussetzung dafür ist, dass im Einzelfall vor Baubeginn klare Verhältnisse vorliegen hinsichtlich

- des betreffenden Grundstücks oder Baurechts beziehungsweise Sonderrechts aus Stockwerkeigentum nach den Artikeln 712a und 712b ZGB (für sämtliche Miteigentumsanteile des betreffenden Bauwerks);¹¹ und

¹¹ Eine Lieferung kann also nur vorliegen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Das Grundstück gehört dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfänger besitzt (auf fremdem Boden) das Baurecht;
- b) Bei Stockwerkeigentum liegen für sämtliche Miteigentumsanteile des betreffenden Bauwerks vor Baubeginn öffentlich beurkundete Kauf- oder Vorverträge vor. Bei Doppel- oder Reihenhäusern handelt es sich hingegen um separate Objekte (es müssen demnach nicht alle Einheiten verkauft sein).

- der Vertragsart (Kauf- oder Werkvertrag)¹² bestehen und zudem
- eine eindeutige Zuordnung der Bezugsfaktoren gewährleistet ist sowie entsprechende buchmässige Aufzeichnungen vorliegen.

Die ESTV behält sich vor, bei Vorliegen von Missbräuchen die Aufteilung und Versteuerung nach Objekt oder Bauetappe zu verlangen oder zu verweigern.

c) Gemeinschaftliche Bauwerke

Bei einer Aufteilung nach Objekt oder Bauetappe werden gemeinschaftliche Bauwerke (z.B. Einstellhalle) gesondert beurteilt. Eigenverbrauch liegt vor, wenn vor Baubeginn des gemeinschaftlichen Bauwerks nicht sämtliche Einheiten (z.B. Abstellplätze) verkauft sind.

Beispiel

Es wird eine Überbauung mit zwei Wohn- und Geschäftshäusern A und B und einer Einstellhalle mit 35 gleichwertigen Abstellplätzen (gemeinschaftliches Bauwerk) geplant. Sämtliche Einheiten sollen veräussert werden. Bei Baubeginn liegen für sämtliche Einheiten des Wohn- und Geschäftshauses A rechtsgültig abgeschlossene Kauf- oder Vorverträge vor. Für das Wohn- und Geschäftshaus B konnten noch nicht sämtliche Einheiten verkauft werden. Von den Abstellplätzen der Einstellhalle sind bei Baubeginn deren 20 verkauft.

*Die steuerpflichtige Person entschliesst sich bei Baubeginn, eine **Aufteilung nach Objekt** vorzunehmen.*

*Demnach liegt bezüglich des **Wohn- und Geschäftshauses A** eine Lieferung und beim **Wohn- und Geschäftshaus B** sowie bei der **Einstellhalle** Eigenverbrauch vor.*

d) Steuerfolgen

Liegt aufgrund der vorstehenden Ausführungen eine **Lieferung** vor, versteuert der Ersteller das volle von den Auftraggebern zu zahlende Entgelt, jedoch ohne Wert des Bodens. Auf den Aufwendungen für diese Bauwerke (Lieferungen und Dienstleistungen) besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Fakturen der Leistungserbringer den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG genügen.

Der Wert des Bodens gehört nie zum steuerbaren Entgelt, selbst dann nicht, wenn er im Pauschalpreis für das Bauwerk inbegriffen ist. In der Rechnung oder in anderen Verkaufsdokumenten ist der Wert des Bodens generell auszuscheiden. Dies kann auch nur textmässig geschehen wie beispielsweise

¹² Vor Baubeginn liegen Werkverträge nach Artikel 363 OR und/oder öffentlich beurkundete Kauf- oder Vorverträge nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR vor, zwecks Übertragung des Eigentums am betreffenden Objekt.

„im Pauschalpreis von Fr. 800'000 sind, ohne Wert des Bodens von Fr. 200'000, auf Fr. 600'000 7,6% MWST enthalten“.



Der Wert des Bodens ist mit geeigneten Unterlagen/Aufzeichnungen detailliert zu dokumentieren.

Liegt hingegen **Eigenverbrauch** vor, handelt es sich bei Arbeiten an Bauwerken oder Teilen davon, die für die **Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung (ohne Option)** bestimmt sind, um Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG (☞ Ziff. 7.3) und bei Arbeiten an Bauwerken oder Teilen davon für **alle anderen Verwendungszwecke** (z.B. für den privaten Bedarf, Unterrichtsgebäude für nicht optierte Schulungen, Arbeiten am Grundstück wie Roherschliessung) um Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 7.4).

7.1.2 Beginn und Ende der Bautätigkeit

Der Baubeginn ist wichtig im Zusammenhang mit der Abklärung, ob ein Bauwerk als für fremde oder für eigene Rechnung erstellt gilt (☞ Ziff. 7.1.1). Beginn und Ende der Abrechnungspflicht sind bei Bauwerken für eigene Rechnung eng verknüpft mit Beginn und Ende der Bautätigkeit.

Bei **Neubauten** gilt die Bautätigkeit in der Regel mit dem Beginn der Aushubarbeiten als aufgenommen und nicht bereits mit dem Totalabbruch der Altliegenschaft, die sich allenfalls auf dem Grundstück befindet.

Bei **Sanierungen mit Teilabbruch** gilt die Bautätigkeit dagegen mit dem Beginn des Teilabbruchs als aufgenommen (☞ Ziff. 7.1.4).

Die Bautätigkeit endet mit der vollständigen Fertigstellung des Bauwerks beziehungsweise der einzelnen Teile des Bauwerks oder der Überbauung (einschliesslich Umgebungsarbeiten).

Die Bautätigkeit wird solange nicht als abgeschlossen betrachtet, als sie noch unter der Regie des Erstellers erfolgt. Trifft dies nicht mehr zu, beispielsweise weil die Käufer oder Mieter gewisse Arbeiten an den Objekten (z.B. Innenausbau oder Umgebungsarbeiten) selbst ausführen oder durch andere Unternehmer als den Ersteller vornehmen lassen, gelten die Bauwerke beziehungsweise die betreffenden Teile des Bauwerks oder der Überbauung beim Ersteller bereits als fertiggestellt.

7.1.3 Wert des Bodens

Dieser von der MWST ausgenommene Wert versteht sich als **roherschlossenes Land**. Was die Unterscheidung zwischen Roh- und Feinerschliessung betrifft, sind die Erläuterungen unter Ziff. 7.1.6 und Ziff. 7.3.5.2 (9. Lemma) zu beach-

ten. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Roherschliessung berechtigten nicht zum Vorsteuerabzug.

☞ Beispiele von Aufwendungen und Leistungen unter Ziff. 7.3.5.4.

7.1.4 **Abbruch von Bauwerken**

In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, ob

- es sich um einen Total- oder nur um einen Teilabbruch handelt;
- die betreffenden Arbeiten zu Lasten des steuerpflichtigen Verkäufers oder des Käufers gehen;
- diese Arbeiten noch der steuerbaren Geschäftstätigkeit des Verkäufers oder dem von der MWST ausgenommenen Verkauf von Grundstücken zuzurechnen sind oder
- allenfalls eine spezialgesetzliche Vorschrift (z.B. Umweltschutzgesetz) zur Vornahme dieser Arbeiten besteht.

7.1.4.1 **Vorgehen beim steuerpflichtigen Verkäufer**

a) **Abbruch erfolgt innert zwölf Monaten¹³ nach Beendigung der Verwendung des Bauwerks für einen steuerbaren Zweck¹⁴**

Nimmt der Verkäufer die erforderlichen Arbeiten selbst vor, schuldet er darauf keine MWST. Für die betreffenden Aufwendungen besteht Anspruch auf Vorsteuerabzug. Lässt er den Abbruch durch Dritte vornehmen, darf er den Vorsteuerabzug geltend machen.

b) **Abbruch erfolgt später als zwölf Monate nach Beendigung der Verwendung des Bauwerks für einen steuerbaren Zweck**

Nimmt der Verkäufer die erforderlichen Arbeiten selbst vor, liegt bei ihm Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 7.4) vor. Bei Ausführung der Arbeiten durch Dritte kann kein Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten vorgenommen werden. Die Arbeiten gehören zum Wert des Bodens, dessen Umsatz von der MWST ausgenommen ist.

c) **Abbruch erfolgt aufgrund einer spezialgesetzlichen Verpflichtung**

In diesem Fall gilt die Aussage analog Buchstabe a, und zwar ohne zeitliche Begrenzung.

¹³ Die Frist von zwölf Monaten ist so zu interpretieren, dass mit dem Abbruch innert zwölf Monaten begonnen und dieser grundsätzlich Zug um Zug realisiert wird.

¹⁴ Bei vorheriger Verwendung für einen nicht steuerbaren Zweck liegt Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG vor, wenn der Verkäufer die Abbrucharbeiten selbst ausführt. Bei Ausführung der Arbeiten durch Dritte kann kein Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten vorgenommen werden.

7.1.4.2 Vorgehen beim steuerpflichtigen Käufer zwecks Erstellung von Bauten für eigene Rechnung

a) Bei Totalabbruch

Die Arbeiten gehören grundsätzlich zum **Wert des Bodens**, dessen Umsatz von der MWST ausgenommen ist.

Nimmt der Käufer den Abbruch selbst vor, liegt bei ihm Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 7.4) vor. Bei Ausführung der Arbeiten durch Dritte kann kein Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten vorgenommen werden.

Fälle, in denen besondere Umstände dazu führen, dass der Käufer den Totalabbruch im Hinblick auf eine steuerbare Tätigkeit selbst vornehmen muss, obwohl es prinzipiell Sache des Verkäufers wäre (z.B. aufgrund der Marktsituation auf dem Grundstücksmarkt), ist der Vorsteuerabzug dennoch zulässig beziehungsweise ist kein Eigenverbrauch geschuldet.¹⁵

b) Bei Teilabbruch

- Liegt **Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG** (☞ Ziff. 7.3) vor, sind die Arbeiten Teil der steuerbaren Anlagekosten. Für die betreffenden Aufwendungen besteht Anspruch auf Vorsteuerabzug.
- Liegt **Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG** (☞ Ziff. 7.4) vor, sind die selbst erbrachten Leistungen zum Preis wie für unabhängige Dritte zu versteuern. Für die betreffenden Aufwendungen besteht Anspruch auf Vorsteuerabzug. Bei Ausführung der Arbeiten durch Dritte kann kein Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten vorgenommen werden.

7.1.5 Bauliche Massnahmen an Grundstücken

Dabei wird unterschieden, ob die erforderlichen Arbeiten infolge der **natürlichen Bodenbeschaffenheit** (z.B. Sicherung des Baugrundes) oder aber zwecks **Beseitigung von Altlasten** (z.B. Dekontaminierung) ausgeführt werden müssen.

7.1.5.1 Massnahmen infolge der natürlichen Bodenbeschaffenheit

In der Regel fallen die betreffenden Arbeiten beim Ersteller des Bauwerks (sei es für eigene oder für fremde Rechnung) an. Handelt es sich um Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG (☞ Ziff. 7.3), gehören die Arbeiten zu den steuerbaren Anlagekosten. Liegt demgegenüber die Erstellung eines Bauwerks für fremde Rechnung vor, sind die auf diese Arbeiten entfallenden Kosten Teil des steuerbaren Entgelts für das gelieferte Bauwerk.

In beiden Fällen hat der Ersteller Anspruch auf Vorsteuerabzug für die betreffenden Aufwendungen.

Handelt es sich indessen um Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 7.4), gelten die Ausführungen unter Ziff. 7.1.4.2 Buchstabe b sinngemäss.

7.1.5.2 Sanierung zwecks Beseitigung von Altlasten

Üblicherweise dürfte es Sache des Verkäufers eines Grundstücks sein, die erforderlichen Arbeiten vorzunehmen. Diesbezüglich gelten die Ausführungen unter Ziff. 7.1.4.1 sinngemäss.

Fallen jedoch die fraglichen Arbeiten beim Käufer des Grundstücks beziehungsweise Ersteller von Bauwerken für eigene Rechnung an, gelten die Ausführungen unter Ziff. 7.1.4.2 Buchstabe a (Totalabbruch) sinngemäss.

7.1.6 Roherschliessung

Als Roherschliessung gilt die **Erschliessung von mehreren Parzellen bis an die Parzellengrenze**. Sie gehört zu dem von der MWST ausgenommenen Wert des Bodens. Die betreffenden Aufwendungen berechtigen deshalb nicht zum Vorsteuerabzug. Führt der Käufer die Roherschliessung selbst aus, liegt bei ihm Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG vor (☞ Ziff. 7.4).

Die Roherschliessung umfasst im Wesentlichen

- das Erstellen von Zu- und Ableitungen, Zufahrtswegen bis und ab Parzellengrenze (in der Regel Strassen-/Infrastruktur-/Perimeter-/Mehrwertbeiträge an die Gemeinde);
- die Landvermessung, Parzellierungskosten (z.B. für Geometer sowie grundbuchamtliche Mutationskosten bei der Zusammenlegung oder Aufteilung von Parzellen) und
- die Kosten für die Vermarchung.

7.2 Bauwerke für fremde Rechnung / Lieferung (Art. 6 Abs. 2 Bst. a und Abs. 4 MWSTG)

Liegen aufgrund der Erläuterungen unter Ziff. 7.1.1 gelieferte Bauwerke (oder Stockwerkeinheiten) vor, versteuert der Ersteller das volle von den Auftraggebern zu zahlende Entgelt, jedoch ohne Wert des Bodens (Art. 33 MWSTG). Auf den Aufwendungen für diese Bauwerke (Lieferungen und Dienstleistungen) besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Fakturen der Leistungserbringer den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG genügen.

Der Wert des Bodens gehört nie zum steuerbaren Entgelt, selbst dann nicht, wenn er im Pauschalpreis für das Bauwerk inbegriffen ist. In der Rechnung oder

in anderen Verkaufsdokumenten ist der Wert des Bodens generell auszuscheiden. Dies kann auch nur textmässig geschehen wie beispielsweise „im Pauschalpreis von Fr. 800'000 sind, ohne Wert des Bodens von Fr. 200'000, auf Fr. 600'000 7,6% MWST enthalten“.



Der Wert der steuerbaren Leistungen ist mit geeigneten Unterlagen/Aufzeichnungen detailliert zu dokumentieren.

7.3 **Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG** (Erstellung von Bauwerken für die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung)

7.3.1 **Grundsätzliches**

Wer für eigene Rechnung an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die für die entgeltliche Veräusserung oder die entgeltliche Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung (Miete/Pacht) bestimmt sind, Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt, kann nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG in Verbindung mit Artikel 21 Absatz 1 MWSTG steuerpflichtig werden. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn beispielsweise ein Investor als reiner Geldgeber ein Bauwerk ausschliesslich durch Dritte (Handwerker, Architekt, evtl. Generalunternehmer) erstellen lässt und sich seine (eigenen) Leistungen auf die kaufmännische Betreuung und auf Überwachungstätigkeiten beschränkt. Auf Funktionen also, wie sie jeder andere Bauherr auch wahrnimmt (Bauherrenaufsicht).

Sind indessen die folgenden drei Voraussetzungen **gemeinsam** erfüllt, wird sowohl in subjektiver als auch in objektiver Hinsicht auf eine Besteuerung des Eigenverbrauchs nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG verzichtet:¹⁶

- **Mit Ausnahme der allfällig selbst vorgenommenen Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) werden sämtliche Leistungen an den Bauwerken, d.h. auch die eigentliche Bauführung/-leitung, durch Dritte erbracht;**¹⁷
- **nach aussen besteht keine Bereitschaft, an Bauwerken für fremde Rechnung Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen;**¹⁸

Diese Voraussetzung ist in erster Linie dann **nicht** erfüllt, wenn Arbeiten an Bauwerken aufgrund von Generalunternehmer-/Werkverträgen nach Artikel 363 OR oder Aufträgen nach Artikel 394 OR ausgeführt werden.

¹⁶ Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

¹⁷ Wenn ein Unternehmen Leistungen an eine nahestehende Person erbringt, gilt als Entgelt der Wert, der dafür unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

¹⁸ Praxispräzisierung

Das Gleiche gilt, wenn die Angabe der Geschäftstätigkeit auf baugewerbliche beziehungsweise Planungsarbeiten schliessen lässt, (z.B. aufgrund von Inseraten, Brief- und Rechnungspapieren, Telefonbucheintragen, der Homepage im Internet, Baureklametafeln).

Beispiele

„Peter Muster AG, **Baugeschäft**“, „Beat Meier GmbH, **Architekturbüro**“.
 Sinngemäss werden auch Angebote jeglicher Art behandelt wie beispielsweise
 „Wir **erstellen** für Sie“, „Wir **bauen** für Sie“, „Wir **planen** für Sie“.

Demgegenüber ist der Geschäftszweck gemäss Handelsregistereintrag nicht von Bedeutung.

Für die Beurteilung der hier zur Diskussion stehenden Bedingung wird hingegen in der Verwaltungspraxis der Abschluss von (rechtsgültigen) Kauf- oder Vorverträgen nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR **nicht** als Bereitschaft angesehen, Bauwerke für fremde Rechnung zu erstellen oder erstellen zu lassen (dies im Gegensatz zu Ziff. 7.1.1, wo es darum geht abzuklären, ob die gesamte Überbauung in der Verwaltungspraxis als für fremde oder für eigene Rechnung erstellt gilt). Dies gilt selbst dann, wenn schlüsselfertige Einfamilienhäuser oder Eigentumswohnungen unter Berücksichtigung zusätzlicher Ausbauwünsche vereinbart werden.

- **den beauftragten Dritten werden für die auszuführenden Arbeiten keine Waren/Materialien und/oder Infrastruktur (Maschinen usw.) zur Verfügung gestellt.**

Ob die drei vorstehenden Voraussetzungen erfüllt sind, ist – je nachdem, ob die Beurteilung aufgrund eines Gesamtprojektes, nach Bauetappe oder Objekten vorgenommen wird – jeweils neu zu beurteilen.

Dadurch wird insbesondere bei Wohnbaugenossenschaften, Pensionskassen, Versicherungen, Banken, einfachen Gesellschaften und Privatpersonen, die mit Ausnahme der Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) sämtliche Leistungen an Bauwerken durch Dritte erbringen lassen, kein Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG begründet. In diesem Fall besteht jedoch keinerlei Anspruch auf Vorsteuerabzug auf den angefallenen Aufwendungen.



Sind nicht alle drei Voraussetzungen erfüllt, wird bei **Arbeiten an bestehenden Bauwerken** aus verwaltungsökonomischen Gründen dennoch auf eine Besteuerung des Eigenverbrauchs nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG verzichtet, sofern es sich nicht um eine **Grossrenovation**¹⁹ handelt. In diesem Fall sind einzig die selbst ausgeführten Arbeiten und Dienstleistungen zum Preis wie für einen unabhängigen Dritten zu versteuern, während auf den Drittleistungen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht.

7.3.2 Entstehung der Steuerforderung (Art. 43 Abs. 2 MWSTG)

Die Steuerforderung beim Eigenverbrauch entsteht im Zeitpunkt, in welchem er eintritt. Die steuerpflichtige Person, die Bauwerke für eigene Rechnung erstellt, ermittelt deshalb den Wert, der von ihr selbst sowie der in ihrem Auftrag von Dritten (z.B. Architekt, Ingenieur, Bauunternehmer) erbrachten Leistungen **nach Massgabe des Baufortschritts**²⁰. Dieser aufgrund von Situationsetats ermittelte Wert deklariert die steuerpflichtige Person in der jeweiligen Abrechnungsperiode (d.h. in der Regel quartalsweise) und entrichtet darauf die Eigenverbrauchssteuer. Demgegenüber darf sie die ihr von steuerpflichtigen Dritten überwälzte MWST als Vorsteuer in Abzug bringen.

7.3.3 Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchssteuer (Art. 34 Abs. 4 MWSTG)

Der im Eigenverbrauch zu versteuernde Wert solcher Bauwerke ist grundsätzlich vom Preis (ohne Wert des Bodens) zu berechnen, der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

In der Verwaltungspraxis lässt die ESTV die Berechnung dieses Preises wie für unabhängige Dritte im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung anhand der **Anlagekosten für die Belange der MWST** zu. Mit den nachfolgenden Ausführungen unter Ziff. 7.3.4 ff. wird aufgezeigt, wie sich diese im Detail zusammensetzen.

19 Eine Grossrenovation ist gegeben, wenn die wertvermehrenden und/oder die werterhaltenden Arbeiten zusammen pro Liegenschaft und Bauphase mehr als 5% des Gebäudeversicherungswertes (Zeitwert vor dem Umbau/ Ausbau) ausmachen.

20 Bezüglich der Projektierungskosten orientiert Ziff. 7.3.5.1.

7.3.4 Ermittlung der Anlagekosten für die Belange der MWST; Übersicht

Die Anlagekosten für die Belange der MWST setzen sich wie folgt zusammen:

- **Projektierungskosten** (Eigen- und Dritteleistungen)
☞ Ziff. 7.3.5.1;
- **Baukosten** (sämtliche Eigen- und Dritteleistungen inkl. Aufwendungen für den Teilabbruch einer Altliegenschaft, Umgebungsarbeiten)
☞ Ziff. 7.3.5.2;
- **allgemeine Geschäftskosten** (im Zusammenhang mit der Projektierung und der Erstellung der Bauwerke)
☞ Ziff. 7.3.5.3.

Die **Dritteleistungen** werden mit dem effektiven Aufwand – also ohne Berücksichtigung eines Gewinn- beziehungsweise Besorgungszuschlages – in die Anlagekosten einbezogen. Die **Eigenleistungen** hingegen (z.B. Architektur-, Ingenieur- und Bauleistungen inkl. Bauführung/-leitung) werden zum Preis wie für einen unabhängigen Dritten²¹ berücksichtigt.

Soweit auf den diesbezüglichen Aufwendungen **Vorsteuer** lastet, ist der Ersteller im Rahmen von Artikel 38 MWSTG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Nicht zu den Anlagekosten für die Belange der MWST gehören:

- **Wert des Bodens**
☞ Ziff. 7.3.5.4;
- **Aufwendungen im Zusammenhang mit der späteren Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung der Bauwerke**
☞ Ziff. 7.3.5.5;
- **Erwerb unvollendeter Bauwerke**
☞ Ziff. 7.3.5.6.

Auf Aufwendungen in diesem Zusammenhang besteht **kein Anspruch auf Vorsteuerabzug** (Ausnahme: bei Option für die betreffenden Umsätze, jedoch ohne Wert des Bodens).

7.3.5 Detaillierte Ausführungen zur Übersicht gemäss Ziff. 7.3.4

7.3.5.1 Projektierungskosten

Die für die Erstellung der Bauwerke erforderlichen, vor Baubeginn von der steuerpflichtigen Person selbst erbrachten oder bei Dritten bezogenen Planungsleistungen werden jeweils in jener Steuerperiode als Teil der Anlagekosten versteuert, in der die Bautätigkeit aufgenommen wird. Werden Teile der Projektierung nicht realisiert, sind diese Aufwendungen nicht in die Anlagekosten einzubeziehen.

Bei den Planungsleistungen entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug bereits am Ende der Abrechnungsperiode, in der die betreffenden Rechnungen eingehen, beziehungsweise bezahlt werden (je nach Abrechnungsart). Der Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht selbst dann, wenn das Projekt schlussendlich nicht realisiert wird.

Insbesondere folgende Aufwendungen und Leistungen sind den Projektierungskosten zuzurechnen:

- Vor- und Bauprojekte;
- Studien;
- Analysen;
- allgemeine Geschäftskosten im Zusammenhang mit der Projektierung.

7.3.5.2 Baukosten

Insbesondere folgende Aufwendungen und Leistungen sind den eigentlichen Baukosten zuzurechnen:

- Geologische Gutachten (Terrainaufnahmen, Abklärung der Bodenbeschaffenheit als Grundlage für die Planungsleistungen);
- bauliche Massnahmen infolge natürlicher Bodenbeschaffenheit;
- Architektur- und Ingenieurleistungen;
- Architekturmodelle;
- Erstellung von Bauprofilen;
- Näherbaurecht;
- Aufwendungen für den **Teilabbruch** einer Altliegenschaft;
- Aushubarbeiten;
- Feinerschliessung:

Diese umfasst die Leistungen für die Erschliessung von der Parzellengrenze bis zum Gebäude (z.B. Zufahrtswege innerhalb der Parzelle);

- Bauarbeiten;
- Deponie-/Entsorgungskosten;
- Bauwasser und -strom (pauschal oder nach effektivem Bezug);
- Umgebungsarbeiten;
- Aufrichtefest (Vorsteuerabzug auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke ist nur zu 50% zulässig).

Die folgenden Aufwendungen und Leistungen werden **nicht** in die Anlagekosten einbezogen, berechtigen jedoch auch **nicht** zum Vorsteuerabzug:²²

- Baukredit- und andere Kreditzinsen, Kreditkommissionen (Bauzinsen);
- Baubewilligungs- und Baupolizeigebühren;
- die in der Regel einmalig zu zahlenden Anschlussgebühren für Strom, Gas, Wasser, Kanalisation, Telekommunikation;
- Prämien für die Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung;
- Prämien für die Gebäudeversicherung während der Bauphase;
- Ersatzabgaben an die öffentliche Hand (z.B. für Schutzräume und Parkplätze);
- Schätzungskosten der kantonalen Gebäudeversicherung oder von andern Dritten.

7.3.5.3 Allgemeine Geschäftsunkosten

Die dem Ersteller von Bauwerken für eigene Rechnung im Zusammenhang mit der Projektierung und Erstellung der Bauwerke (Fremd- und Eigenleistungen) entstandenen allgemeinen Geschäftsunkosten (z.B. Aufwand für das Verwaltungspersonal und die -infrastruktur) gehören zur Steuerbemessungsgrundlage.

Es wird kaum möglich sein, den Wert der allgemeinen Geschäftsunkosten genau zu ermitteln. In der Praxis wird daher ein angemessener (evtl. prozentualer) Zuschlag zu den Baukosten beispielsweise in dem Umfang vorgenommen, wie er auch bei werkvertraglichen Arbeiten in die Kalkulation einbezogen wird. Dabei muss der Zuschlag nur auf den Dritteleistungen erfolgen, sofern beim Wert der Eigenleistungen die anteiligen allgemeinen Geschäftsunkosten einbezogen wurden (was normalerweise zutreffen dürfte).

7.3.5.4 Wert des Bodens

Insbesondere folgende Aufwendungen und Leistungen sind dem Wert des Bodens zuzurechnen:

- Bodenerwerb (allenfalls samt abbruchreifem Gebäude);
- Handänderungssteuer und Grundbuchgebühren;
- Vermittlungsprovisionen für Landerwerb;
- Inserate für Landerwerb;
- Anwalts- und Notariatskosten für Landerwerb;
- Aufwendungen für **Totalabbruch** einer Altliegenschaft; bauliche Massnahmen am Grundstück (Sanierung zwecks Beseitigung von Altlasten);
- Roherschliessung;
- Baurechtszinsen;

²² Praxisänderung in Kraft seit 1.1.2005. Bei einer späteren Nutzungsänderung, die zu einer Einlageentsteuerung führt (z.B. Beginn Option), können diese Aufwendungen – soweit sie vorsteuerbelastet sind – Bestandteil der zu entsteuernden Beträge sein (☞ Broschüre Nutzungsänderungen).

- anteilige Baukredit- und Hypothekarzinsen;
- allgemeine Geschäftskosten im Zusammenhang mit dem Boden.

7.3.5.5 **Aufwendungen im Zusammenhang mit der späteren Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung der Bauwerke**

Beispiele derartiger Aufwendungen:

- Inserate für Käufer-/Mietersuche;
- Handänderungssteuer und Grundbuchgebühren;
- Verkaufsprovisionen;
- Stockwerkbegründungskosten;
- Anwalts- und Notariatskosten;
- Verkaufsdokumentation und -modelle;
- Kosten für Verkaufsausstellung („Tag der offenen Tür“, Eigenheim-Messe);
- allgemeine Geschäftskosten im Zusammenhang mit der Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung der Bauwerke.

7.3.5.6 **Erwerb unvollendeter Bauwerke**

Erwirbt eine steuerpflichtige Person unvollendete Bauwerke (z.B. wegen Konkurs oder Geschäftsaufgabe des bisherigen Erstellers) zwecks Fertigstellung oder Altbauten zwecks Renovation oder Umbau und hat der Verkäufer nicht für die Versteuerung dieser Umsätze optiert, gehört der Erwerbspreis nicht zu den im Eigenverbrauch zu versteuernden Anlagekosten.

7.3.6 **Ermittlung der Anlagekosten für die Belange der MWST in der Praxis**

Als geeignete Grundlagen für die Ermittlung der Anlagekosten dienen in der Regel die Zahlen gemäss Baukonto. Ausgehend von diesen Werten müssen gewisse Komponenten eliminiert beziehungsweise zusätzlich berücksichtigt werden.

Auf dem Baukonto werden normalerweise folgende Aufwendungen und Leistungen verbucht:

- Projektierungskosten (☞ Ziff. 7.3.5.1);
- Wert des Bodens (☞ Ziff. 7.3.5.4);
- Baukosten (☞ Ziff. 7.3.5.2).

Ausgehend von diesen Zahlen gemäss Baukonto sind für die Ermittlung der Anlagekosten

a) **zu eliminieren:**

- Wert des Bodens (☞ Ziff. 7.3.5.4);
- zu den Baukosten zählende Aufwendungen und Leistungen, die gemäss Ziff. 7.3.5.2 nicht in die Anlagekosten einzubeziehen sind wie beispielsweise die Bauzinsen, Gebühren und Versicherungsprämien.

b) zusätzlich zu berücksichtigen:

- allgemeine Geschäftsunkosten im Zusammenhang mit der Projektierung und der Erstellung der Bauwerke (☞ Ziff. 7.3.5.3).

Die Ermittlung der Anlagekosten wird auf den nachfolgenden Berechnungsschemas dargestellt.

Projekt A / Baubeginn April 2007, Baubeendigung September 2007		Blatt 1
Periode: 2. Quartal 2007	Anlagekosten	
Anlagekosten Beginn der Periode gemäss Baukonto		0
Anlagekosten Ende der Periode gemäss Baukonto		4'295'000
Zuwachs 2. Quartal 2007 gemäss Buchhaltung		4'295'000
<u>Eliminierungen:</u>		
- Aufwendungen, die dem Wert des Bodens zuzurechnen sind (☐ Ziff. 7.3.5.4)		-825'000
- Verbuchte Eigenleistungen (80% des Drittpreises)		-1'000'000
- Zu den Baukosten zählende Aufwendungen und Leistungen, die gemäss Ziff. 7.3.5.2 nicht in die Anlagekosten einzubeziehen sind wie beispielsweise Bauzinsen, Gebühren, Versicherungsprämien, Anschlussgebühren für Strom		-85'000
Zwischentotal (Drittleistungen)		2'385'000
<u>Zuschläge:</u>		
+ Zuschlag für allgemeine Geschäftsunkosten auf den Drittleistungen, die der Erfolgsrechnung belastet sind (☐ Ziff. 7.3.5.3) 3,50%* von 2'385'000		83'475
+ Eigenleistungen zum Preis wie für unabhängige Dritte (1'000'000 : 80 x 100)		1'250'000
Anlagekosten für die Belange der MWST 2. Quartal 2007 (exkl. MWST)		3'718'475

* Höhe des Zuschlags gestützt auf den Einzelfall festlegen

Projekt A / Baubeginn April 2007, Baubeendigung September 2007		Blatt 2
Periode: 3. Quartal 2007	Anlagekosten	
Anlagekosten Beginn der Periode gemäss Baukonto	4'295'000	
Anlagekosten Ende der Periode gemäss Baukonto	6'360'000	
Zuwachs 3. Quartal 2007 gemäss Buchhaltung	2'065'000	
<u>Eliminierungen:</u>		
- Verbuchte Eigenleistungen (80% des Drittpreises)	-350'000	
- Zu den Baukosten zählende Aufwendungen und Leistungen, die gemäss Ziff. 7.3.5.2 nicht in die Anlagekosten einzubeziehen sind wie beispielsweise Bauzinsen, Gebühren, Versicherungsprämien, Anschlussgebühren für Strom	-20'000	
Zwischentotal (Drittleistungen)	1'695'000	
<u>Zuschläge:</u>		
+ Zuschlag für allgemeine Geschäftsunkosten auf den Drittleistungen, die der Erfolgsrechnung belastet sind (□ Ziff. 7.3.5.3) 3,50%* von 1'695'000	59'325	
+ Eigenleistungen zum Preis wie für unabhängige Dritte (350'000 : 80 x 100)	437'500	
Anlagekosten für die Belange der MWST 3. Quartal 2007 (exkl. MWST)	2'191'825	

* Höhe des Zuschlags gestützt auf den Einzelfall festlegen

7.3.7 Gewinn / Verlust beim Verkauf

Der Gewinn, der allenfalls beim (späteren) Verkauf eines für eigene Rechnung erstellten Bauwerks erzielt wird, muss nicht versteuert werden. Dies aufgrund der Tatsache, dass der Eigenverbrauchstatbestand mit der vollständigen Fertigstellung der Bauwerke endet und der Verkauf von Immobilien von der MWST ausgenommen ist. Entsteht bei der Veräusserung jedoch ein Verlust, entfällt konsequenterweise jegliche Korrektur beziehungsweise Herabsetzung der entrichteten Eigenverbrauchssteuer.

7.3.8 Option

Ist der Käufer, Mieter oder Pächter eines Bauwerks (oder eines Teils davon) eine im Inland steuerpflichtige Person, die das Bauwerk ganz oder teilweise für ihre steuerbare Geschäftstätigkeit verwendet, beziehungsweise erfolgt der Verkauf, die Vermietung oder Verpachtung an eine internationale Organisation oder Mission im Sinne von Artikel 20 MWSTGV²³, kann der Ersteller für die Besteuerung der betreffenden Umsätze optieren.

²³ Artikel 27a MWSTGV in Kraft seit 1. Januar 2004. Die Option erfolgt in diesem Fall zum Nullsatz.

Dem Optionsgesuch wird seitens der ESTV entsprochen, wenn

- der Mieter/Käufer steuerpflichtig ist und
- die künftigen Umsätze (aus der Vermietung/dem Verkauf) mit Verträgen oder ähnlichen Dokumenten belegt werden, aus denen Name, Adresse und MWST-Nr. des Leistungsempfängers, das Objekt sowie bei Mietverträgen Mietbeginn und -dauer hervorgehen.

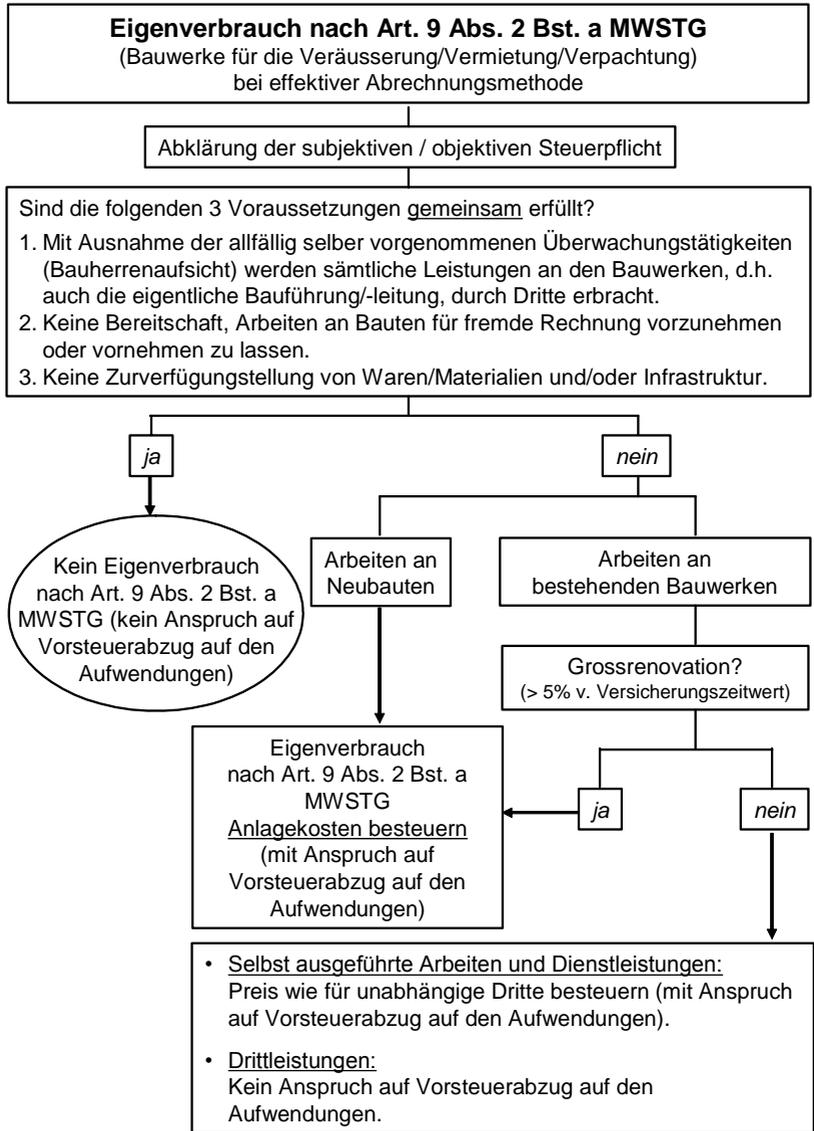
Die vorstehend erwähnten Verträge oder ähnlichen Dokumente müssen nicht zusammen mit dem Optionsgesuch, sondern nur auf Verlangen der ESTV eingereicht werden.

Sobald das Optionsgesuch von der ESTV bewilligt wird, entfällt jede weitere Eigenverbrauchssteuer für dieses Bauwerk (oder den betreffenden Teil). Die darauf gegebenenfalls früher entrichtete Eigenverbrauchssteuer kann in der gleichen Periode als Vorsteuer abgezogen werden, sofern das Bauwerk (oder der Teil davon) nicht in Gebrauch genommen wurde (Art. 9 Abs. 5 MWSTG). Fand jedoch eine Ingebrauchnahme statt, ist der Zeitwert des Bauwerks massgebend (Art. 42 Abs. 3 MWSTG), und zwar auch dann, wenn das Bauwerk vorgängig ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet wurde²⁴.

Stellt sich nach Fertigstellung des Bauwerks heraus, dass die vorstehenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind (d.h. wenn die Miete nicht tatsächlich angetreten wird oder wenn der Verkauf nicht stattfindet), kann dies, unter entsprechender Zinsbelastung eine rückwirkende Aufhebung der bewilligten Option zur Folge haben.

²⁴ Praxisänderung per 1. Januar 2008, wonach die Übertragung einer Liegenschaft mit Option ab 1. Januar 2008 auch dann zulässig ist, wenn die Liegenschaft durch den Übertragenden ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet worden ist.

7.3.9 Schematische Übersicht



Güter
3

7.4 Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG

(Erstellung von Bauwerken für andere Zwecke als die Veräußerung, Vermietung oder Verpachtung)

7.4.1 Eigenverbrauchstatbestände

Erstellt eine steuerpflichtige Person ein Bauwerk

- für ihren privaten Gebrauch;
- für die Ausübung einer anderen als nach Artikel 18 Ziffer 20 und 21 (1. Satzteil) MWSTG von der MWST ausgenommenen Tätigkeit, für die sie nicht nach Artikel 26 Absatz 1 MWSTG optiert hat; oder
- für Betriebsteile, die nach Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen sind,

liegt nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG nur bezüglich der **selbst ausgeführten Arbeiten** am Bauwerk Eigenverbrauch vor. Die steuerpflichtige Person versteuert lediglich deren Wert im Eigenverbrauch. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob die betreffende steuerpflichtige Person im Baugewerbe tätig ist oder nicht.

Der Eigenverbrauchstatbestand „Arbeiten an Bauwerken **für private Zwecke**“ kann nur bei einem Einzelunternehmer vorkommen. Die Arbeiten werden durch den Inhaber selbst, seine Betriebsangehörigen (inkl. entgeltlich oder unentgeltlich mitarbeitende Familienmitglieder) oder durch zugemietetes Personal ausgeführt. Erbringt eine andere Rechtsperson (z.B. AG, GmbH) gegenüber einer nahestehenden Person (z.B. Hauptaktionär) unentgeltlich solche Leistungen, liegt nicht Eigenverbrauch, sondern eine steuerbare Lieferung vor (§ Ziff. 3.1). Gegebenenfalls ist die MWST auf dem Wert zu entrichten, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

Der Eigenverbrauchstatbestand „Arbeiten an Bauwerken **für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten oder von der Steuerpflicht ausgenommene Betriebsteile**“ ist grundsätzlich durch sämtliche Rechtspersonen im Eigenverbrauch zu versteuern. Allerdings werden Arbeiten an Bauwerken, die für die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG) und die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 18 Ziff. 21, 1. Satzteil, MWSTG) ausgeführt werden, von diesem Eigenverbrauchstatbestand nicht erfasst. Dies aufgrund der Tatsache, dass solche Tatbestände bereits unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG subsumiert werden (§ Ziff. 7.3).

7.4.2 Bemessungsgrundlage

Für die Berechnung der geschuldeten Eigenverbrauchssteuer wird derjenige Preis (ohne Wert des Bodens) zu Grunde gelegt, der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten der gleichen Abnehmerkategorie in Rechnung gestellt würde.

Werden **Architektur- und Ingenieurleistungen zusammen mit Arbeiten an Bauwerken**

- durch eine steuerpflichtige Einzelfirma für den privaten Gebrauch, für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten beziehungsweise Betriebsteile oder
- durch andere steuerpflichtige Rechtspersonen (z.B. AG, GmbH) für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten beziehungsweise Betriebsteile

erbracht, fallen die **Architektur- und Ingenieurleistungen** (Planung und Bauführung) bei Arbeiten an Bauwerken nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG im Gegensatz zum Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG nicht zum Preis wie für unabhängige Dritte in die Eigenverbrauchsbestimmung. Die Eigenverbrauchsbesteuerung beschränkt sich bezüglich dieser Leistungen auf die Verwendung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen, wie beispielsweise Papier und Plankopien sowie auf einen Mietpreis für die Benützung der EDV-Anlagen, Kopiergeräte, Betriebsfahrzeuge, Geschäftsräumlichkeiten usw. (← Ziff. 9).

Im Eigenverbrauch werden jedoch die selbst ausgeführten **Bauarbeiten** zum Preis wie für unabhängige Dritte versteuert. Damit soll eine Gleichbehandlung zwischen den reinen Architektur- und Ingenieurbüros mit denjenigen Unternehmern erreicht werden, die dem Baugeschäft eine Planungsabteilung (Architektur-/Ingenieurarbeiten) angegliedert haben.

Alle weiteren von Unternehmern (z.B. Elektro-, Sanitär-, Heizungsinstallateure) selbst erbrachten **Planungsarbeiten, die ausschliesslich als Grundlage für ihre eigenen Bauarbeiten bestimmt und geeignet sind**, werden als Kostenfaktor in die Eigenverbrauchsbesteuerung einbezogen.

7.4.3 Vorsteuerabzug

Der Ersteller darf den Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für die im Eigenverbrauch zu versteuernden Eigenleistungen (Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen für die selbst vorgenommenen Arbeiten am Bauwerk) vornehmen. Auf allen übrigen Aufwendungen (z.B. Drittarbeiten oder Dritten zum Einbau zur Verfügung gestelltes Material) bleibt die Steuervorbelastung bestehen. Verwendet der Ersteller für solche übrigen Aufwendungen Gegenstände, für die er den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, schuldet er darauf die Eigenverbrauchssteuer (← Ziff. 5).

7.4.4

Beispiele**Beispiel 1**

Die Familie Hauser wünscht sich schon seit etlichen Jahren ein Eigenheim. Die familieneigene Einzelfirma (Baugeschäft mit angegliederter Architekturabteilung) soll nun den Traum der Familie verwirklichen. Die Daten für die Erstellung des Einfamilienhauses lauten wie folgt:

Eigenarbeiten der Firma Hauser, berechnet zum Preis, wie er einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (exkl. MWST):

Bauarbeiten	Fr. 400'000.00
Architekturarbeiten (Planung und Bauführung)	Fr. 40'000.00
Fremdleistungen (exkl. MWST)	Fr. 250'000.00
Landpreis (Marktwert)	Fr. 320'000.00
Anlagekosten	<u>Fr. 1'010'000.00</u>

Die Firma Hauser hat die Vorsteuer auf dem Baumaterialeinkauf sowie auf der Anschaffung von Anlagegütern und Betriebsmitteln, aber nicht auf den Drittarbeiten geltend gemacht.

Die Firma Hauser schuldet auf den selbst ausgeführten Bauarbeiten folgende Eigenverbrauchssteuer:

Eigenverbrauchssteuer: 7,6% von Fr. 400'000.00 = Fr. 30'400.00

Aufgrund der obigen Ausführungen sind in diesem Fall die eigenen Architekturleistungen nicht zum Preis wie für unabhängige Dritte zu versteuern. Die Eigenverbrauchsbesteuerung der Architekturleistungen beschränkt sich auf die Verwendung beweglicher und unbeweglicher Gegenstände (☞ Ziff. 7.4.2), somit:

- auf dem für die Planerstellung und Bauführung verwendeten Material (Papier, Plankopien usw.): Versteuerung des Materialbezugspreises;
- auf den verwendeten Betriebsmitteln (EDV-Anlage, Kopiergerät, Betriebsfahrzeug usw.) sowie auf der vorübergehenden Benutzung der Geschäftsräumlichkeiten: Versteuerung des Mietpreises wie für einen unabhängigen Dritten.

Beispiel 2

Herr Müller, der ein Sanitärinstallationsgeschäft (Einzelfirma) betreibt, hat im Rahmen einer Erweiterung seines Privathauses die Sanitärinstallationsarbeiten ausgeführt. Zudem hat er die mit seiner Arbeit zusammenhängenden Planungsarbeiten (wie sonst bei Aufträgen für unabhängige Dritte üblich) selbst vorgenommen.

Eigenarbeiten der Firma Müller, berechnet zum Preis, wie er einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (exkl. MWST):

Sanitärarbeiten inklusive Planung	Fr. 20'000.00
Geschuldete Eigenverbrauchssteuer 7,6% von Fr. 20'000.00 =	Fr. 1'520.00

Beispiel 3

Eine steuerpflichtige Schreinerei (z.B. eine Einzelfirma, AG oder GmbH) betreibt unter der gleichen Rechtsperson einen Landwirtschaftsbetrieb, der gemäss Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen ist. Im Zuge der Modernisierung des Landwirtschaftsbetriebes führt die Schreinerei am Landwirtschaftsgebäude Bauschreinerarbeiten sowie Maurerarbeiten aus. Es liegen folgende Angaben vor:

Unternehmerpreis inklusive MWST (Kundenpreis abzüglich 10% Unternehmerrabatt)	Fr. 27'000.00
Preis wie für unabhängige Dritte inklusive MWST	Fr. 30'000.00
Verwendete Materialien (Werkstoffe wie Holz, Beton, Nägel usw.) zu Bezugspreisen exklusive 7,6% MWST	Fr. 10'000.00
Geschuldete Eigenverbrauchssteuer 7,6% von (107,6%) Fr. 30'000.00 =	Fr. 2'119.00

Massgebend ist der Preis, der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten – und zwar der gleichen Abnehmerkategorie – in Rechnung gestellt würde. Ein Unternehmerrabatt darf demnach nicht berücksichtigt werden.

7.5 Erstellung von Bauwerken für verschiedene Verwendungszwecke

Soweit dem Ersteller in diesem Zusammenhang Subventionen, andere Beiträge der öffentlichen Hand und Spenden zufließen, sind die Ausführungen in der Broschüre Baugewerbe zu beachten.

7.5.1 Erstellung für fremde Rechnung, für die Veräusserung beziehungsweise Vermietung/Verpachtung (mit Option) sowie für die eigene steuerbare Geschäftstätigkeit

Der Ersteller versteuert die Umsätze aus der Ablieferung der für fremde Rechnung erstellten sowie diejenigen aus den optierten Teilen des Bauwerks (s. Ziff. 7.2 und 7.3.8). Auf den übrigen, ausschliesslich für seine eigene steuerbare Geschäftstätigkeit bestimmten Teilen des Bauwerks (z.B. als Büro, Lager, Fabrikationsstätte) schuldet er keine Eigenverbrauchssteuer.

Der Ersteller darf für sämtliche steuerbelasteten Aufwendungen (Bezug von Gegenständen, Drittarbeiten und Dienstleistungen) für dieses Bauwerk den Vorsteuerabzug geltend machen.

7.5.2 **Verwendung teils zur Erzielung steuerbarer Umsätze, teils für die Veräusserung beziehungsweise Vermietung/Verpachtung (ohne Option)**

(Art. 6 und 7 sowie Art. 18 Ziff. 20 und 21 [1. Satzteil] MWSTG)

Erbringt der Ersteller an dem von ihm zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen verwendeten Teil eines Bauwerks selbst Leistungen, schuldet er darauf keine Eigenverbrauchssteuer. Er darf für alle steuerbelasteten Aufwendungen, die diesen Teil betreffen, den Vorsteuerabzug vornehmen (☞ Ziff. 7.5.1).

Auf demjenigen Teil des Bauwerks, den er für die Veräusserung beziehungsweise Vermietung/Verpachtung erstellt und für den er nicht optiert, schuldet er die Eigenverbrauchssteuer auf den Anlagekosten. Andererseits darf er für die auf diesen Teil des Bauwerks entfallenden Aufwendungen den Vorsteuerabzug vornehmen (☞ Ziff. 7.3.4).

Die Eigen- und Dritteleistungen werden grundsätzlich direkt den unterschiedlich genutzten Teilen des Bauwerks zugeordnet und steuerlich entsprechend behandelt. Ist eine direkte Zuweisung nicht möglich (z.B. für Rohbau, Heizung, Lüftung, Dach usw.), darf ein nach betrieblich objektiven Kriterien ermittelter Schlüssel herangezogen werden. Bei gleichem Ausbaustandard der beiden Teile dient als Grundlage dazu in der Regel deren flächen- (m²) oder raummässige (m³) Nutzung.

☞ Beispiele dazu in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

Während der Bauphase wird die Eigenverbrauchssteuer nach Baufortschritt provisorisch abgerechnet. Die endgültige Eigenverbrauchssteuer hingegen wird nach Massgabe der definitiven Verwendung (in der Regel nach einer ununterbrochenen einjährigen Nutzung) ermittelt.

☞ Über das Vorgehen bei einer Nutzungsänderung in den darauf folgenden Jahren orientiert die Broschüre Nutzungsänderungen.

7.5.3 **Verwendung teils zur Erzielung steuerbarer Umsätze, teils für den privaten Gebrauch beziehungsweise für von der MWST ausgenommene Umsätze oder von der Steuerpflicht ausgenommene Betriebsteile**

(Art. 6 und 7, Art. 18 [ohne Ziff. 20 und 21, 1. Satzteil] sowie Art. 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG)

Erbringt der Ersteller an dem von ihm zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen verwendeten Teil eines Bauwerks selbst Leistungen, schuldet er darauf keine Eigenverbrauchssteuer. Er darf für alle steuerbelasteten Aufwendungen, die diesen Teil betreffen, den Vorsteuerabzug vornehmen (☞ Ziff. 7.5.1).

Hingegen schuldet er die Eigenverbrauchssteuer auf den Eigenleistungen an den übrigen Teilen des Bauwerks (☞ Ziff. 7.4.2).

Der Ersteller darf den Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für die im Eigenverbrauch zu versteuernden Eigenleistungen vornehmen. Auf allen übrigen Aufwendungen (z.B. Drittarbeiten oder Dritten zum Einbau zur Verfügung gestelltes Material) bleibt die Steuervorbelastung bestehen. Verwendet der Ersteller für solche übrigen Aufwendungen Gegenstände, für die er den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, schuldet er darauf die Eigenverbrauchssteuer (☞ Ziff. 7.4.3).

☞ Näheres zur Zuordnung der Eigen- und Dritteleistungen auf die unterschiedlich genutzten Teile des Bauwerks unter Ziff. 7.5.2.

7.5.4 Verwendung teils für die Veräusserung oder Vermietung/Verpachtung (ohne Option), teils für sonstige ausgenommene Umsätze beziehungsweise für den privaten Gebrauch oder Betriebsteile, die von der Steuerpflicht ausgenommen sind

(Art. 18 und 25 Abs. 1 Bst. b MWSTG)

Auf demjenigen Teil des Bauwerks, der für die Veräusserung oder Vermietung/Verpachtung (ohne Option) verwendet wird, schuldet der Ersteller auf den Anlagekosten die Eigenverbrauchssteuer. Andererseits darf er für die auf diesen Teil des Bauwerks entfallenden steuerbelasteten Aufwendungen die Vorsteuer in Abzug bringen (☞ Ziff. 7.3.4 bzw. Ziff. 7.5.2).

Auf den übrigen Teilen des Bauwerks fällt die Eigenverbrauchssteuer hingegen auf den Eigenleistungen an (☞ Ziff. 7.4.2).

Der Ersteller darf den Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für die im Eigenverbrauch zu versteuernden Eigenleistungen vornehmen. Auf allen übrigen Aufwendungen (z.B. Drittarbeiten oder Dritten zum Einbau zur Verfügung gestelltes Material) bleibt die Steuervorbelastung bestehen. Verwendet der Ersteller für solche übrigen Aufwendungen Gegenstände, für die er den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, schuldet er darauf die Eigenverbrauchssteuer (☞ Ziff. 7.4.3).

☞ Näheres zur Zuordnung der Eigen- und Dritteleistungen auf die unterschiedlich genutzten Teile des Bauwerks unter Ziff. 7.5.2.

7.6 Hauswart- und Platzwartarbeiten

7.6.1 Steuerliche Behandlung der Eigenleistungen

Die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten **ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten** an den eigenen oder gemieteten Liegenschaften zählen **nicht** zu den Arbeiten an Bauwerken gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a und b MWSTG, die im Eigenverbrauch zu versteuern sind.

Diese Ausnahmebestimmung bezweckt, dass die **für eigene Rechnung** von der steuerpflichtigen Person oder ihrem Personal ausgeführten **Hauswartarbeiten sowie insbesondere auch die durch Platzwarte und Greenkeeper an den Sportanlagen ausgeführten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten** nicht besteuert werden.²⁵

Zu beachten ist allerdings, dass auf dem Bezug von Leistungen (z.B. Einkauf von Gegenständen wie Werkzeuge, Reparaturmaterialien) **kein Anspruch auf Vorsteuerabzug** besteht, wenn die Arbeiten in Zusammenhang mit einem von der MWST ausgenommenen Zweck stehen (z.B. Liegenschaftsvermietung ohne Option).

Für jene Bauwerke oder Teile davon, die für steuerbare Zwecke genutzt werden oder für deren Vermietung optiert wurde, ist jedoch auf dem Bezug von Leistungen der Vorsteuerabzug möglich.

7.6.2 Begriff der Hauswart- und Platzwartarbeiten

7.6.2.1 Als Hauswartarbeiten gelten

Arbeiten, welche ein Hauswart üblicherweise an Bauwerken vornimmt, wie

a) Reinigungsarbeiten:

Darunter fallen beispielsweise Reinigungen von

- Treppenhäusern inklusive Eingängen und Vorplätzen;
- Treppenhausfenstern und -geländern;
- Liftanlagen inklusive Schächten;
- Fassaden inklusive Aussenfensterflächen und Sonnen-/Wetterstoren, beispielsweise bei klimatisierten Gebäuden und Hochhäusern;
- Heizräumen und Anlagen;
- Waschküchen und Trockenräumen;
- Einstellhallen und Parkplätzen inklusive Nebenräumen und Waschplätzen;
- Wegen, Plätzen, Treppen inklusive Garagenrinnen und Schächten;
- anderen allgemeinen und technischen Anlagen und Räumen zur Aufrechterhaltung des störungsfreien Betriebs (z.B. Siphons, Ableitungen);
- Garderoben;
- Turnhallen in Schulen.

b) Reparatur- und Unterhaltsarbeiten:

Darunter fallen beispielsweise die Reparatur- und Unterhaltsarbeiten einfacher Art, wie

- Behebung von Betriebsstörungen bei Heizungs-, Lüftungs- und Klimaanlage, Anlagen der Waschküchen und Trockenräume sowie der anderen Anlagen in den allgemeinen und technischen Räumen;
- Auswechseln von Rollladengurten;
- Ersetzen von Glühbirnen und Leuchtröhren;
- Türscharniere schmieren;
- Türschlösser regulieren;
- Reparieren von Wasserhähnen und Batterien;
- Behebung von Verstopfungen an Siphons und Ableitungen;
- Pflege von Rasenflächen und Pflanzenrabatten (z.B. Wässern, Mähen, Düngen, Vertikutieren, Jäten);
- Schneeräumung und Salzen von Wegen, Plätzen, Treppen und Parkflächen;
- Reparatur- und Unterhaltsarbeiten in Duschen, Toiletten und Garderoben;
- Gärtnerarbeiten wie Hecken und Bäume schneiden.

Ebenfalls nicht im Eigenverbrauch zu versteuern sind die vom Hauswart üblicherweise vorzunehmenden **Überwachungstätigkeiten**, wie beispielsweise die Überwachung der allgemeinen Beleuchtung und der Funktionstüchtigkeit der Heizungen und sonstigen Anlagen.

Es ist nicht von Belang, ob die Hauswartarbeiten an einem Gebäude ausgeführt werden, welches im Eigentum der steuerpflichtigen Person ist oder in welchem sie sich eingemietet hat.

Aus Vereinfachungsgründen sind die Arbeiten der vorstehend genannten Art in Büro- und Schulungsräumen, Spitälern, Heimen u.dgl. den Hauswartarbeiten gleichgestellt; deshalb ist hierfür ebenfalls keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

7.6.2.2

Als Platzwartarbeiten gelten²⁶

Ordentliche Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten an Sportanlagen (Sportplätze, Tribünen, Badeanstalten, Eisbahnen, Tennisplätze, dazugehörige Parkplatzanlagen usw.) durch Bademeister, Sportplatzwarte, Greenkeeper usw., wie

a) Reinigungs- und Unterhaltsarbeiten:

Darunter fallen beispielsweise

- Pflege und Unterhalt (Rasen mähen, Düngen, Vertikutieren usw.) von Sport- und Nebenplätzen, wie Fussballplätze, Badeanstalten, Golfanlagen;
- Reinigung der Eisflächen bei Eisbahnen;
- Reinigung von Zuschauertribünen;
- Reinigungsarbeiten an der Umgebung (z.B. Parkplätze), Schneeräumung, Gärtnerarbeiten wie Hecken und Bäume schneiden, Jäten von Rabatten.

b) Reparaturen und sonstige Arbeiten an Sportanlagen:

Darunter fallen beispielsweise

- Reparaturen von Banden, Umzäunungen, Zuschauertribünen;
- Umbauarbeiten von Sommer- auf Winterbetrieb und umgekehrt (z.B. Tennisplatz – Eisbahn) beziehungsweise Leistungen im Zusammenhang mit der vorübergehenden Vermietung für die Durchführung eines Konzertes oder einer Gewerbeausstellung.

7.6.3

Nicht unter die Ausnahmebestimmung fallende Eigenleistungen

Nicht unter die ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten fallen sämtliche Arbeiten an Bauwerken, welche üblicherweise durch **eigentliche Handwerker beziehungsweise Handwerkerequipes** ausgeführt werden.

Beispiele

- Maler-, Zimmer-, Schreiner-, Gartenbau-, Maurer-, Gipser- und Bodenbelagsarbeiten;
- Sanitär-, Elektro- und Heizungsinstallationen, Spenglerarbeiten;
- Erdbewegungsarbeiten (z.B. auf Golfplätzen).



Solche Eigenarbeiten an Bauwerken sind gemäss Artikel 9 Absatz 2 MWSTG in Verbindung mit Artikel 34 Absatz 4 MWSTG **zum Preis wie für unabhängige Dritte im Eigenverbrauch zu versteuern**. Dies trifft auch dann zu, wenn die Arbeiten durch Hauswarte, Platzwarte oder durch Greenkeeper ausgeführt werden.

7.6.4

Abgrenzung zwischen eigenen Hauswartarbeiten und steuerbaren, von Dritten bezogenen Hauswartarbeiten

Werden Arbeiten durch eine Hilfsperson (z.B. unselbständiger Hauswart) ausgeführt, stellt sich die Frage, ob diese Arbeiten der steuerpflichtigen Person (welche Hauseigentümerin oder Mieterin sein kann) oder der Liegenschaftsverwaltung zuzurechnen sind. Dabei kann die Liegenschaftsverwaltung anstatt selbst

auch im Namen und für Rechnung der steuerpflichtigen Person als Bevollmächtigte einen Hauswart anstellen (direkte Stellvertretung).

Der Hauswart gilt dann als Angestellter der steuerpflichtigen Person (Hauseigentümerin oder Mieterin), wenn der Hauswartvertrag diese als Arbeitgeberin ausweist und wenn sie die Hauswartlöhne in ihrer Liegenschaftsbuchhaltung verbucht. In diesem Fall entfällt eine Eigenverbrauchsbesteuerung bei der steuerpflichtigen Person.



Gilt demgegenüber die Liegenschaftsverwaltung als Arbeitgeberin des Hauswarts, erbringt sie gegenüber der steuerpflichtigen Person (welche Hauseigentümerin oder Mieterin bzw. Unternehmerin sein kann) **zum Normalsatz steuerbare** (entgeltliche) Hauswartarbeiten.

8. Eigenverbrauch bei der Übertragung von Gesamt- oder Teilvermögen nach Artikel 9 Absatz 3 MWSTG

Bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder eines Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung (z.B. Unternehmenszusammenschluss) erfüllt die steuerpflichtige Person ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung und Dienstleistung (Art. 47 Abs. 3 MWSTG).

Für die übernehmende steuerpflichtige Person ist dabei wichtig zu wissen,

- ob der frühere Eigentümer (Übertragender) Anspruch auf Vorsteuerabzug hatte und
- inwieweit bei ihm die steuerlich relevanten Nutzungsänderungen bereits berücksichtigt wurden.

Hat die steuerpflichtige Person über die beiden Punkte nicht die relevanten Unterlagen, wird die Übernahme eines Vermögens im Meldeverfahren einem Bezug mit Anspruch auf den vollen Vorsteuerabzug gleichgestellt. Wird das übernommene Gesamt- oder Teilvermögen ganz oder teilweise für einen nicht der MWST unterliegenden Zweck verwendet, liegt eine Nutzungsänderung vor. Die Eigenverbrauchssteuer fällt auf dem vollen Wert jenes Teils der Verwendung an, für den kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht.

Kann die steuerpflichtige Person die beiden Punkte jedoch eindeutig dokumentieren, können die Nutzungsverhältnisse des früheren Eigentümers mitberücksichtigt werden. Wird das übernommene Gesamt- oder Teilvermögen im gleichen Umfang für steuerbare und der MWST nicht unterliegende Zwecke verwendet wie durch den früheren Eigentümer, liegt keine Nutzungsänderung vor. Folglich ist keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

☞ Mehr dazu im Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren.

9. Eigenverbrauch von Dienstleistungen nach Artikel 9 Absatz 4 MWSTG

Grundsätzlich wird der Eigenverbrauch von Dienstleistungen nicht besteuert. Steuerbarer Eigenverbrauch von Dienstleistungen liegt hingegen gemäss Artikel 9 Absatz 4 MWSTG vor, wenn

- die im Rahmen der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens vom steuerpflichtigen Empfänger übernommenen Dienstleistungen (z.B. immaterielle Werte und Rechte) oder
- Dienstleistungen, bei deren Bezug Anspruch zum Vorsteuerabzug bestand,

für einen nicht steuerbaren Zweck verwendet werden. Im Eigenverbrauch zu versteuern sind folglich nur die von Dritten mit Anspruch auf Vorsteuerabzug **bezogenen Dienstleistungen** (z.B. Einkauf einer Lizenz oder eines anderen Rechtes), die nicht mehr für die bisherige steuerbare Tätigkeit verwendet werden.

Der Eigenverbrauch ist unabhängig von der Bilanzierung der bezogenen Dienstleistung auf dem Wert des noch nicht genutzten Teils geschuldet.

☞ Über Dienstleistungen, die bereits beim Bezug als verbraucht gelten oder nicht mehr nutzbar sind, orientiert die Broschüre Nutzungsänderungen.

Der noch nicht genutzte Teil einer bezogenen Dienstleistung wird in der Regel wie folgt ermittelt:

Bezugspreis der Dienstleistung	
abzüglich:	Abschreibung pro rata temporis (20% pro Jahr ab Bezug der Dienstleistung)
ergibt:	Noch nicht genutzter Teil der Dienstleistung

Nach Ablauf von 5 Jahren ab Bezug der Dienstleistung ist eine Umnutzung für die MWST nicht mehr relevant.

Kein Eigenverbrauch auf Dienstleistungen (z.B. erbrachte Arbeitsleistungen) ist hingegen geschuldet, wenn eine steuerpflichtige Person selbst für eigene Rechnung (z.B. für den privaten Bedarf oder den Bedarf ihres Personals) Dienstleistungen erbringt.

Dienstleistungen, die als unentgeltlich erbracht gelten (z.B. als Schenkung oder Erbvorbezug) werden ebenfalls nach den Eigenverbrauchsbestimmungen von Artikel 9 Absatz 4 MWSTG beurteilt.

☞ Über die Abgrenzung zwischen entgeltlichen Leistungen und Eigenverbrauchstatbeständen orientiert Ziff. 3.

Steuerbar ist hingegen die Entnahme von Gegenständen, die für die Erbringung solcher Dienstleistungen benötigt werden sowie die Ingebrauchnahme der Infrastruktur.

Beispiel

Architekt Müller mit Sitz in St. Gallen fertigt Baupläne für das Ferienhaus seiner Tochter in Appenzell unentgeltlich an und übernimmt die Bauführung. Die Kosten für die Planung würden einem unabhängigen Dritten gemäss SIA-Tarif mit Fr. 30'000.00, diejenigen für die Bauführung mit Fr. 40'000.00 in Rechnung gestellt. Die Tochter arbeitet nicht im elterlichen Betrieb. Architekt Müller hat den Vorsteuerabzug auf den verwendeten Materialien, Betriebsmitteln und Geschäftsräumlichkeiten vollumfänglich geltend gemacht.

Es handelt sich hier um unentgeltlich erbrachte Dienstleistungen, die nach den Eigenverbrauchsbestimmungen von Artikel 9 Absatz 4 MWSTG beurteilt werden. Der Preis, der einem unabhängigen Dritten für diese Dienstleistungen in Rechnung gestellt würde (Fr. 70'000.00), ist für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer demnach nicht massgebend. Die MWST ist nur auf den in diesem Zusammenhang verwendeten beweglichen und unbeweglichen Gegenständen geschuldet, so beispielsweise

- auf dem für die Planerstellung und Bauführung verwendeten Material (Papier, Plankopien usw.):
Materialbezugspreis (☞ Ziff. 6.1);
- auf den vorübergehend verwendeten Betriebsmitteln (EDV-Anlage, Kopiergerät, Betriebsfahrzeuge usw.) und Geschäftsräumlichkeiten:
Mietpreis wie für unabhängige Dritte (☞ Ziff. 6.3).

10. Ort des Eigenverbrauchs

a) Beim Entnahmetatbestand

Bei der Entnahme von Gegenständen aus einem Unternehmen im Sinne von Artikel 9 Absatz 1 MWSTG (☞ Ziff. 5) befindet sich der Ort des Eigenverbrauchs dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt seiner Entnahme befindet (Art. 15 Bst. a MWSTG).

Werden jedoch solche Gegenstände durch die steuerpflichtige Person direkt (definitiv) exportiert, ist bei Vorliegen einer Veranlagungsverfügung der EZV (☞ Z 534 ff.) keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 und Art. 20 Abs. 1 MWSTG).

Eine steuerbefreite Ausfuhr wird in der Verwaltungspraxis der ESTV auch dann angenommen, wenn die steuerpflichtige Person einen Gegenstand einem (steuerpflichtigen oder nichtsteuerpflichtigen) Dritten unentgeltlich abgibt und dieser den Gegenstand (für die unentgeltliche Abgabe im Ausland) exportiert.

Der steuerpflichtige Leistungserbringer bewahrt die entsprechenden Veranlagungsverfügungen der EZV innerhalb der Verjährungsfrist auf.

☞ Über Sammelsendungen orientiert Z 537 ff.

Beispiel 1

Ein steuerpflichtiges Handelsunternehmen schenkt Wiederverkaufswaren oder von ihm für eine steuerbare Tätigkeit verwendete Betriebsmittel einem Entwicklungsland (= steuerbefreit nach Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG wenn eine Veranlagungsverfügung der EZV vorliegt; keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet). Das Handelsunternehmen bewahrt die Veranlagungsverfügung der EZV auf.

Beispiel 2

Die steuerpflichtigen Handels- und Produktionsunternehmen A, B und C schenken einer (steuerpflichtigen oder nichtsteuerpflichtigen) Hilfsorganisation im Inland Waren aller Art. Die Hilfsorganisation verbringt die Ware in einer Sammelsendung ins Ausland und verteilt sie unentgeltlich in einem Entwicklungsland (= steuerbefreit gemäss Verwaltungspraxis der ESTV, wenn eine Veranlagungsverfügung der EZV vorliegt; keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet). Die Handels- und Produktionsunternehmen A, B und C bewahren die Veranlagungsverfügungen der EZV auf.

Beispiel 3

Eine steuerpflichtige Hilfsorganisation (z.B. Rotes Kreuz) kauft Hilfsgüter für die unentgeltliche Abgabe ins Ausland ein (= steuerbefreit nach Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG, wenn eine Veranlagungsverfügung der EZV vorliegt; keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet). Die Hilfsorganisation bewahrt die Veranlagungsverfügung der EZV auf.

Beispiel 4

Eine steuerpflichtige Bank kauft Einrichtungsgegenstände für ihre Filiale im Ausland ein und exportiert sie direkt (= steuerbefreit nach Art. 19 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG, wenn eine Veranlagungsverfügung der EZV vorliegt; keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet). Die Bank bewahrt die Veranlagungsverfügung der EZV auf.

Gibt die Bank von ihr gebrauchte Gegenstände, auf denen sie nicht oder nicht den vollen Anspruch auf Vorsteuerabzug hatte, unentgeltlich ins Ausland ab, ist keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

☞ Über eine allfällige Einlagesteuerung orientiert die Broschüre Nutzungsänderungen.

b) Bei Arbeiten an Bauwerken

Bei Arbeiten an Bauwerken im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 MWSTG (☞ Ziff. 7) wird auf den Ort der gelegenen Sache abgestellt (Art. 15 Bst. b MWSTG).

Werden demnach Arbeiten an Bauwerken im Ausland ausgeführt, entfällt eine Eigenverbrauchsbesteuerung. Es besteht in diesem Zusammenhang Anspruch auf den vollen Vorsteuerabzug. Gegenstände (Baumaterialien, Werkzeuge usw.), die zur Erstellung dieses Bauwerks exportiert wurden, sind ebenfalls von der MWST befreit. Voraussetzung dafür ist, dass die Veranlagungsverfügungen der EZV vorliegen (☞ Z 534 ff.).

c) Bei Vermögensübertragungen

Bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder eines Teilvermögens im Sinne von Artikel 9 Absatz 3 MWSTG (☞ Ziff. 8) befindet sich der Ort des Eigenverbrauchs dort, wo der Gegenstand oder die Dienstleistung den steuerbaren Unternehmensbereich verlässt (Art. 15 Bst. c MWSTG).

d) Bei Dienstleistungen

Bei der Besteuerung der Verwendung von Dienstleistungen für einen in Artikel 9 Absatz 1 Buchstaben a bis d MWSTG genannten Zweck befindet sich der Ort des Eigenverbrauchs dort, wo die Dienstleistung beziehungsweise der betreffende Anteil der Dienstleistung genutzt wurde.

11. Entstehung der Steuerforderung

Es stellt sich die Frage, ab welchem Zeitpunkt ein Eigenverbrauchstatbestand nach Artikel 9 MWSTG erfüllt ist. Je nach Art und Verwendung der Gegenstände entsteht die Steuerforderung wie folgt:

a) Bei der dauernden Entnahme von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen (☞ Ziff. 6.1 und 6.2)

- im Zeitpunkt der Entnahme von steuerentlasteten Gegenständen;
- im Zeitpunkt des Wegfalls der Steuerpflicht oder bei Beendigung der Steuerpflicht. Bei der Liquidation eines Unternehmens endet die Steuerpflicht nach Abschluss des Liquidationsverfahrens.

b) Bei der vorübergehenden Verwendung von Gegenständen (☞ Ziff. 6.3)

- im Zeitpunkt der Verwendung für einen nicht steuerbaren Zweck.

c) Bei Arbeiten an Bauwerken (☞ Ziff. 7)

- im Zeitpunkt der Ausführung jedes Teils der Herstellung innerhalb einer Abrechnungsperiode (nach Massgabe des Baufortschritts, z.B. aufgrund von Situationsetats).

d) Bei der gemischten Verwendung von Gegenständen im Sinne von Artikel 41 Absatz 2 MWSTG (☞ Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung)

- einmal jährlich.

e) Bei Dienstleistungen

- im Zeitpunkt der Verwendung für einen nicht steuerbaren Zweck.

12. Annäherungsweise Ermittlungen

Grundsätzlich ist die geschuldete Eigenverbrauchssteuer effektiv zu ermitteln. Bei den folgenden Steuertatbeständen kann hingegen zwischen der effektiven und der annäherungsweisen Ermittlung gewählt werden:

- Privatanteil an den Autokosten;
- Naturalbezüge aus dem eigenen Betrieb inklusive Personalverpflegung;
- Privatanteile an den Kosten für Heizung, Beleuchtung, Reinigung, Telefon usw.

☞ Mehr dazu im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung.

Die Ansätze im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung können im Sinne einer annäherungsweisen Ermittlung auch angewendet werden, wenn für den Bezug zum privaten Gebrauch beziehungsweise Verbrauch solcher Leistungen nichts bezahlt wird, nach Ziff. 3.1 jedoch eine entgeltliche Leistung vorliegt.

Andere annäherungsweise Ermittlungen sind möglich, bedürfen jedoch der Zustimmung der ESTV (☞ Z 960).

13. Saldosteuersatzmethode

Über die Abrechnung des Eigenverbrauchs bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode orientiert die Broschüre Saldosteuersätze.

14. Gruppenbesteuerung

Sämtliche an einer MWST-Gruppe beteiligten Gesellschaften und Personen gelten zusammen als eine steuerpflichtige Person und werden von der ESTV als solche behandelt (Art. 22 MWSTG). Die Wirkung der Gruppenbesteuerung be-

schränkt sich auf die Innenumsätze zwischen den im schweizerischen Inland gelegenen Gruppenmitgliedern. Das Erbringen von Leistungen zwischen Gruppenmitgliedern erfolgt ausserhalb eines Leistungsaustauschverhältnisses (Leistung an sich selbst). Somit kann kein Steuertatbestand im Sinne von Artikel 6 bis 8 MWSTG vorliegen. Dasselbe gilt bei Vermögenstransaktionen im Rahmen von Unternehmensgründungen, Umstrukturierungen und Unternehmenszusammenschlüssen innerhalb einer MWST-Gruppe.

Erbringt eine an der Gruppe beteiligte Gesellschaft oder Person an ein anderes Gruppenmitglied Leistungen (z.B. Lieferungen, Dienstleistungen, Arbeiten an Bauwerken), müssen diese in steuerlicher Hinsicht nur dann berücksichtigt werden, wenn ein Eigenverbrauchstatbestand vorliegt (☞ Ziff. 5 oder 7), beispielsweise wenn Gegenstände oder Dienstleistungen neu für einen nicht der MWST unterliegenden Zweck verwendet werden.

Beispiel 1

Ein zur steuerpflichtigen Gruppe gehörendes Musikhaus liefert der Musikschule, die ebenfalls zur MWST-Gruppe gehört, zugekaufte neue Instrumente für den von der MWST ausgenommenen Musikunterricht. Das Musikhaus stellt der Musikschule den Betrag von Fr. 30'000.00 in Rechnung. Der Einkaufspreis dieser Instrumente beläuft sich auf Fr. 25'000.00, worauf der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde.

Massgebend für die Eigenverbrauchsbesteuerung ist der Einkaufspreis von Fr. 25'000.00 (☞ Ziff. 6.1.1).

Beispiel 2

Zu einer steuerpflichtigen Gruppe eines Versicherungskonzerns gehört auch die Planungs AG (Architekturbüro). Die Planungs AG ist zuständig für die Gesamtplanung und Überwachung der Bauwerke (Geschäfts- und Wohnbauten für die Vermietung), welche die Versicherungsgesellschaft A (Mitglied der Gruppe) zwecks Anlage ihrer Kapitalien erstellen lässt.

Bei den Architekturleistungen handelt es sich um einen Gruppeninnumsatz.

Wäre die Versicherungsgesellschaft A nicht Mitglied der MWST-Gruppe, müsste sie bezüglich der Arbeiten an Bauwerken in subjektiver und objektiver Hinsicht nach den Ausführungen unter Ziff. 7.3.1 beurteilt werden. Demnach würde eine Eigenverbrauchsbesteuerung im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG bei Erfüllung sämtlicher unter Ziff. 7.3.1 aufgeführten drei Voraussetzungen entfallen. Die Planungs AG müsste die Leistung an die Versicherungsgesellschaft A versteuern. Die Versicherungsgesellschaft dürfte keinen beziehungsweise einen reduzierten Vorsteuerabzug vornehmen.

Da die Versicherungsgesellschaft A jedoch Mitglied der MWST-Gruppe ist, erfolgt die Beurteilung nicht aus Sicht des einzelnen Unternehmens, sondern aus

Sicht der MWST-Gruppe als Ganzes. Somit sind nicht sämtliche unter Ziff. 7.3.1 erwähnten drei Voraussetzungen erfüllt und die Eigenverbrauchssteuer fällt im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG an.

15. **Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht**

Die steuerpflichtige Person führt ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss und richtet sie so ein, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der MWST auf dem Umsatz und der abziehbaren Vorsteuer massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen.

☞ Näheres dazu unter Z 878 ff.

Über die Versteuerung des Eigenverbrauchs erstellt die steuerpflichtige Person geeignete, leicht überprüfbare Aufzeichnungen.

☞ Über die Verbuchung des Eigenverbrauchs orientiert Z 937 ff.

Die Aufbewahrungsfrist für Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen beträgt zehn Jahre (Art. 962 Abs. 2 OR bleibt vorbehalten). Die mit unbeweglichen Gegenständen zusammenhängenden Geschäftsunterlagen sind durch die steuerpflichtige Person indessen während zwanzig Jahren aufzubewahren. Ist nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt dieser Verjährung (Art. 58 Abs. 2 MWSTG, Z 943 ff.).

Gültig bis 31. Dezember 2009

Anhang: Abschreibungstabelle der Direkten Bundessteuer



Eidgenössische Steuerverwaltung
Administration fédérale des contributions
Amministrazione federale delle contribuzioni

Direkte Bundessteuer
Impôt fédéral direct
Imposta federale diretta

Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe
Notice A 1995 – Entreprises commerciales
Promemoria A 1995 – Aziende commerciali

Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe¹

Rechtsgrundlagen: Art. 27 Abs. 2 Bst. a, 28 und 62 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)

1. Normalsätze in Prozenten des Buchwertes²

Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser	
– auf Gebäuden allein ³	2 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	1,5 %
Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	
– auf Gebäuden allein ³	4 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	3 %
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie	
– auf Gebäuden allein ³	6 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	4 %
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)	
– auf Gebäuden allein ³	8 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	7 %
Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.	
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen	15 %
Fahrnisbauten auf fremdem Grund und Boden	20 %
Geleiseschlüsse	20 %
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken	20 %
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container	20 %
Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobilcharakter	25 %
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbesondere Anhänger	30 %
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken	30 %
Motorfahrzeuge aller Art	40 %
Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z.B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Strassenbaummaschinen	40 %
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind	40 %
Büromaschinen	40 %
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software)	40 %
Immaterielle Werte, die der Erwerbstatigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte, Goodwill	40 %
Automatische Steuerungssysteme	40 %
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte	40 %
Werkzeuge, Werkgeschir, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebilde, Gerüstmaterial, Paletten usw.	45 %
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschir sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche	45 %

2. Sonderfälle

Investitionen für energiesparende Einrichtungen
Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungs-systems, zur Nutzungsbarmachung der Sonnenenergie und dgl. können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50% vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren bis zu dem für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

Umweltschutzanlagen
Gewässer- und Lärmschutzanlagen sowie Abfallreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50% vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

3. Nachholung unterlassener Abschreibungen

Die Nachholung unterlassener Abschreibungen ist nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Wer Abschreibungen nachzuholen beabsichtigt, ist verpflichtet, deren Begründetheit nachzuweisen.

4. Besondere kantonale Abschreibungsverfahren

Unter besonderen kantonalen Abschreibungsverfahren sind vom ordentlichen Abschreibungsverfahren abweichende Abschreibungsmethoden zu verstehen, die nach dem kantonalen Steuerrecht oder nach der kantonalen Steuerpraxis unter bestimmten Voraussetzungen regelmässig und planmässig zur Anwendung gelangen, wobei es sich um wiederholte oder einmalige Abschreibungen auf dem gleichen Objekt handeln kann (z.B. Sofortabschreibung, Einmalabfertungsverfahren). Besondere Abschreibungsverfahren dieser Art können auch für die direkte Bundessteuer angewendet werden, sofern sie über längere Zeit zum gleichen Ergebnis führen.

5. Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen waren.

Für Land- und Forstwirtschaftsbetriebe, Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen und Schifffahrtunternehmungen bestehen besondere Merkblätter, erhältlich bei der Eidg. Steuerverwaltung, Allgemeine Dienste DVS, 3003 Bern
Telefon 031-322 74 11 / Fax 031-324 05 96 / E-mail dvs@estv.admin.ch / Internet www.estv.admin.ch

Für Abschreibungen auf dem **Anschaffungswert** sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren.

Der höhere Abschreibungssatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.

⁴ Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.

Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales¹

Bases légales: Art. 27, 2^a al., let. a, 28 et 62 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

1. Taux normaux en pour cent de la valeur comptable²

Maisons d'habitation de sociétés immobilières et maisons d'habitation pour le personnel	
– sur le bâtiment uniquement ³	2 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	1,5 %
Bâtiments commerciaux, bureaux, banques, grands magasins et cinémas	
– sur le bâtiment uniquement ³	4 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	3 %
Hôtels et restaurants	
– sur le bâtiment uniquement ³	6 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	4 %

Fabriques, entrepôts et immeubles artisanaux (en particulier ateliers et silos à caractère immobilier)	
– sur le bâtiment uniquement ³	8 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble ⁴	7 %
Si un bâtiment est utilisé à différents usages commerciaux (p.ex. atelier et bureaux), on tiendra compte de manière appropriée des taux respectifs.	
Entrepôts à hauts rayonnages et installations semblables	15 %
Constructions mobilières sur fonds d'autrui	20 %
Voies ferrées industrielles	20 %
Conduites d'eau industrielles	20 %
Réservoirs (y compris wagons-citernes), conteneurs	20 %

¹ Pour les entreprises agricoles et viticoles, les entreprises électriques, les téléphoniques et les entreprises de navigation, il existe des notices spéciales, que l'on peut obtenir auprès de l'Administration fédérale des contributions, Services généraux DAT, 3003 Bern. Téléphone 031-322 74 11 / Fax 031-324 05 96 / E-mail dvs@estv.admin.ch / Internet www.estv.admin.ch.

² Pour les amortissements sur la **valeur d'acquisition**, les taux mentionnés seront réduits de moitié.

³ Le taux plus élevé pour le bâtiment uniquement ne peut être appliqué que si la valeur comptable résiduelle ou le coût de construction des bâtiments figure séparément à l'actif du bilan. La règle générale: l'amortissement d'un bien-fonds n'est pas admis.

⁴ On applique ce taux lorsque bâtiment et bien-fonds ensemble figurent au bilan sous une seule et même rubrique. Dans ce cas, l'amortissement n'est admis que jusqu'à la valeur du terrain.

Mobilier commercial, installations d'ateliers et d'entrepôts ayant un caractère mobilier	25 %
Moyens de transport sans moteur de tout genre, en particulier remorques	30 %
Appareils et machines destinés à la production	30 %
Véhicules à moteur de tout genre	40 %
Machines utilisées principalement pour le travail par équipes ou employés dans des conditions spéciales, telles que machines lourdes servant à travailler la pierre, machines de chantier	40 %
Machines qui sont exposées à un haut degré à des actions chimiques nuisibles	40 %
Machines de bureau	40 %
Ordinateurs (hardware et software)	40 %
Valeurs immatérielles servant à l'activité à but lucratif, comme par exemple brevets, raisons sociales, droits d'édition, concessions, licences et autres droits de jouissance, goodwill	40 %
Systèmes à commande automatique	40 %
Installations de sécurité, appareils électroniques de mesure et de contrôle	40 %
Outils, ustensiles d'artisans, outillage pour machines, instruments, récipients, échafaudages, palettes (ou plateaux), etc.	45 %
Vaisselle et linge d'hôtel et de restaurant	45 %

2. Cas spéciaux

Investissements pour des installations visant à économiser l'énergie
Les isolations thermiques, les installations pour la transformation du système de chauffage, les installations pour l'utilisation de l'énergie solaire, etc., peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50% de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

Installations pour la protection de l'environnement

Les installations pour la protection des eaux et de lutte contre le bruit ainsi que les installations de purification d'air peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50% de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

3. Amortissements faits après coup

Des amortissements ne peuvent être admis après coup que dans les cas où l'entreprise contribuable, en raison de la mauvaise marche des affaires, n'aurait pas en mesure de procéder à des amortissements suffisants pendant les années antérieures. Celui qui demande la déduction de tels amortissements est tenu d'en établir le bien-fondé.

4. Procédés cantonaux spéciaux d'amortissement

Par procédés cantonaux spéciaux d'amortissement, on comprend les méthodes d'amortissement qui s'écartent des procédés d'un canton, qui, en vertu du droit fiscal cantonal ou de la pratique fiscale du canton étaient, sous certaines conditions, déjà appliquées régulièrement et systématiquement; il peut s'agir d'amortissements uniques ou réitérés sur le même objet (p.ex. amortissement immédiat). Les procédés spéciaux d'amortissement de cette nature peuvent être également appliqués en matière d'impôt fédéral direct, pour autant qu'ils conduisent à long terme au même résultat.

5. Amortissements opérés sur des actifs réévalués

Les amortissements opérés sur des actifs qui ont été réévalués afin de compenser des pertes ne sont admis que si les réévaluations étaient autorisées par le droit commercial et que les pertes pouvaient être déduites au moment de l'amortissement.

Ammortamenti sugli attivi immobilizzati nelle aziende commerciali¹

Basì leges: Art. 27 cpv. 2 lett. a, 28 e 62 della legge federale sull'imposta federale diretta (IFD)

1. Aliquote normali in per cento del valore contabile²

Case d'abitatione di società immobiliari e case d'abitatione per il personale	2 %
– sui soli edifici ³	1,5 %
– sugli edifici e i terreni assieme ⁴	2 %
Edifici commerciali, edifici per uffici, banche, grandi magazzini, cinematografi	4 %
– sui soli edifici ³	3 %
– sugli edifici e i terreni assieme ⁴	3 %
Alberghi e ristoranti	6 %
– sui soli edifici ³	4 %
– sugli edifici e i terreni assieme ⁴	4 %
Fabbriche, magazzini e stabilimenti artigianali (in particolare officine e sili)	8 %
– sui soli edifici ³	7 %
– sugli edifici e i terreni assieme ⁴	7 %
Se un edificio è impiegato per differenti scopi commerciali (ad es. officina e uffici), si terrà conto in modo equo delle differenti aliquote.	
Depositi a scansioni e installazioni analoghe	15 %
Costruzioni mobili su fondi di terzi	20 %
Raccordi ferroviari industriali	20 %
Condotte d'acqua a fini industriali	20 %
Serbatoiri (compresi i vagoni cisterna), contenitori	20 %
Mobili commerciali, installazioni d'officina e per magazzini a carattere mobile	25 %
Mezzi di trasporto senza motore d'ogni genere, in particolare i rimorchi	30 %
Apparecchi e macchine destinati alla produzione	30 %
Vehicoli a motore d'ogni genere	40 %
Macchine usate principalmente nel lavoro a turno o impiegate in condizioni speciali, come ad esempio macchine pesanti per la lavorazione della pietra, macchine per bovieri stradali	40 %
Macchine altamente esposte ad agenti chimici degradanti	40 %
Macchine d'ufficio	40 %
Ordinateur (hardware e software)	40 %
Valori immateriali che servono all'attività lucrativa, ad esempio brevetti, ragioni sociali, diritti d'edizione, concessioni, licenze e altri diritti di godimento, valore d'acquisto (goodwill)	40 %
Sistemi a comando automatico	40 %
Installazioni di sicurezza, apparecchi elettronici di misurazione e di controllo	40 %
Attrezzi, utensili, attrezzi per macchine, strumenti, recipienti, impalcature, palette, ecc.	45 %
Stoviglie e biancheria di ristoranti e alberghi	45 %

2. Casi speciali

Investimenti per installazioni che risparmiano energia

Le installazioni tecniche, le installazioni per trasformare il sistema di riscaldamento, gli impianti per l'utilizzazione dell'energia solare, ecc., possono essere ammortizzati durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50% del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

Installazioni per la protezione dell'ambiente

Le installazioni per la protezione delle acque e di protezione contro i rumori nonché le installazioni per la purificazione dell'aria possono essere ammortizzate durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50% del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

3. Ammortamenti tardivi

Sono ammessi ammortamenti tardivi solamente nei casi in cui l'impresa assoggettata non è stata in grado d'effettuare ammortamenti sufficienti negli anni precedenti a motivo del cattivo andamento degli affari. Chi richiede di poter procedere ad ammortamenti tardivi è tenuto a fornire la giustificazione.

4. Particolari metodi d'ammortamento previsti dai Cantoni

Sono particolari metodi d'ammortamento cantonali quelli che si scostano dai metodi usuali e che, in virtù del diritto fiscale cantonale o della prassi fiscale del Cantone erano, a determinate condizioni, già applicati regolarmente e sistematicamente, potendosi trattare d'ammortamenti unici o ripetuti sul medesimo oggetto (ad es. ammortamento immediato). Tali metodi particolari d'ammortamento possono anche essere applicati in materia d'imposta federale diretta, per quanto a lungo termine portino al medesimo risultato.

5. Ammortamenti su attivi rivalutati

Gli ammortamenti su attivi rivalutati per compensare perdite sono ammessi unicamente se le rivalutazioni erano autorizzate dal diritto commerciale e le perdite potevano essere dedotte al momento dell'ammortamento.

¹ Per le aziende agricole e silvicole, le aziende elettriche, le telefoniche e le imprese di navigazione vi sono promemoria speciali, ottenibili presso

l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Servizi generali DPR, 3003 Berna, Telefono: 031-322 74 11 / Fax: 031-324 05 96
E-mail: advbestv.admin.ch / Internet: www.esv.admin.ch

² Per gli ammortamenti sul valore di acquisto, le aliquote indicate vanno ridotte della metà.

³ L'aliquota d'ammortamento più elevata concernente i soli edifici può essere applicata soltanto se il valore contabile rimanente rispettivamente i costi di costruzione degli edifici sono attivati separatamente. In principio sui terreni non sono ammessi ammortamenti.

⁴ Questa aliquota va applicata se gli edifici e i terreni figurano in un'unica voce del bilancio. In tal caso l'ammortamento è ammesso soltanto sino al raggiungimento del valore del terreno.