

Spezialbroschüre Nr. 05

Nutzungsänderungen

(Einlageensteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung)

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 September 2000 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde und ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (1. Januar 2001) gültig war.

Die Praxiserfahrung der ESTV zeigte, dass es sinnvoller ist, die massgebenden Grundlagen für Entsteuerungen und Besteuerungen voranzustellen und erst danach auf die vollumfänglichen und die partiellen Nutzungsänderungen einzugehen. Ausserdem wurden die Berechnungsgrundlagen für den Zeitwert bei Gegenständen und den Wert des noch nicht genutzten Teils bei Dienstleistungen bei der effektiven und der annäherungsweise Ermittlung der Steuer gleich gestaltet. Abweichungen zwischen beiden Methoden bestehen nur noch in der Toleranzgrenze von 20% (die bei der annäherungsweise Ermittlung zur Anwendung gelangt) sowie bei den massgebenden Vorjahresquoten für die Steuerberechnung. Dadurch konnte auch der Umfang der Berechnungsbeispiele drastisch reduziert werden, was zusätzlich zu einem besseren Überblick beiträgt. Der Aufbau der vorliegenden Publikation ist nicht mehr vergleichbar mit derjenigen aus dem Jahre 2000.

Die seit 1. Januar 2001 vorgenommenen, diesen Bereich betreffenden Änderungen (Mehrwertsteuergesetz, Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Praxisänderungen und –präzisierungen) sind in die vorliegende Publikation aufgenommen worden. Diese materiellen Änderungen sind abgesehen von den Änderungen im Zusammenhang mit den vorstehend erwähnten Berechnungsgrundlagen 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. Ausserdem wird auf wichtige Punkte und Besonderheiten jeweils speziell hingewiesen.

Abkürzungen

ER	Erfolgsrechnung
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
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)
Ziff.	Ziffer in dieser Broschüre

Gültig bis
31. Dezember 2009

Inhaltsverzeichnis

Seite

1.	Grundsätzliches	7
1.1	Sinn und Zweck sowie Funktionsweise der Nutzungsänderungen	7
1.2	Grundvoraussetzungen für die Einlageentsteuerung und Eigenverbrauchs- besteuerung im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen	9
1.2.1	Einlageentsteuerung	9
1.2.2	Eigenverbrauchsbesteuerung	10
1.3	Deklaration in der MWST-Abrechnung	11
2.	Massgebende Grundlagen für Entsteuerungen und Besteuerungen	11
2.1	Unbewegliche Gegenstände	11
2.1.1	Begriff	11
2.1.2	Steuerlich relevante Aufwendungen bei unbeweglichen Gegenständen	12
2.1.3	Bemessungsgrundlage bei unbeweglichen Gegenständen	16
2.2	Bewegliche Gegenstände	19
2.2.1	Begriff	19
2.2.2	Steuerlich relevante Aufwendungen bei beweglichen Gegenständen	19
2.2.3	Bemessungsgrundlage bei beweglichen Gegenständen	21
2.3	Dienstleistungen	23
2.3.1	Begriff	23
2.3.2	Steuerlich relevante Aufwendungen bei Dienstleistungen	23
2.3.3	Bemessungsgrundlage bei Dienstleistungen	25
3.	Vollumfängliche Nutzungsänderungen	26
3.1	Tatbestände von vollumfänglichen Nutzungsänderungen	26
3.2	Steuerermittlung bei vollumfänglichen Nutzungsänderungen	27
4.	Partielle (teilweise) Nutzungsänderungen	28
4.1	Tatbestände von partiellen Nutzungsänderungen	29
4.2	Steuerermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen	30
4.2.1	Annäherungsweise Ermittlung der MWST auf partiellen Nutzungs- änderungen	30
4.2.2	Effektive Ermittlung der MWST auf partiellen Nutzungsänderungen	33
4.2.3	Anwendungsdauer und Wechsel der gewählten Vorgehensweise	34
4.2.4	Praktisches Vorgehen bei der Steuerermittlung im Zusammenhang mit partiellen Nutzungsänderungen	36
5.	Besonderheiten	47
5.1	Banken	47
5.2	Filmproduzenten	47
5.3	Gemeinwesen	47
5.4	Gruppenbesteuerung	47
5.5	Leerstand von Immobilien	49
5.6	Meldeverfahren	50
5.7	Saldosteuersatzmethode	50
5.7.1	Grundsätzliches	50
5.7.2	Nutzungsänderungen beim Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsart und umgekehrt	51

5.7.3	Nutzungsänderungen im Zeitpunkt der Anwendung der effektiven Abrechnungsmethode, wenn zuvor mit Saldosteuersätzen abgerechnet wurde	51
5.8	Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden. .	55
5.8.1	Objektbezogen ausgerichtete Subventionen u.dgl.	55
5.8.2	Zur Deckung des Betriebsdefizits ausgerichtete Subventionen u.dgl.	57
5.9	Vorübergehende Verwendung von Gegenständen	61
6.	Buchführung und Aufbewahrung.	61

Gültig bis
31. Dezember 2009

1. Grundsätzliches

1.1 Sinn und Zweck sowie Funktionsweise der Nutzungsänderungen

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerbaren (bzw. befreiten) Umsätzen entstehen sowie Aufwendungen, die im Rahmen von Tätigkeiten anfallen, die steuerbar wären, wenn sie im Inland bewirkt würden (Steuerbereich), berechtigen zum Vorsteuerabzug (Art. 38 MWSTG). Ein Vorsteuerabzug auf Aufwendungen, die im Zusammenhang mit von der MWST ausgenommenen Umsätzen (Art. 18 MWSTG) anfallen (Nichtsteuerbereich), bleibt hingegen verwehrt (Art. 17 MWSTG).

Ergeben sich nun Änderungen im Verwendungszweck, indem beispielsweise ein mit Option vermieteter Liegenschaftsteil (Steuerbereich) inskünftig ohne Option vermietet wird (Nichtsteuerbereich) oder umgekehrt, liegt eine Nutzungsänderung vor.

Nutzungsänderungen können zu einer Einlageentsteuerung führen, wenn ein Gegenstand oder eine Dienstleistung bisher im Nichtsteuerbereich angesiedelt war und neu im Steuerbereich verwendet wird (Art. 42 MWSTG). Im umgekehrten Fall kann es zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen (Art. 9 in Verbindung mit Art. 34 MWSTG). Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen über die massgeblichen Werte bei der Eigenverbrauchsbesteuerung und der Einlageentsteuerung im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen (Art. 34 und 42 MWSTG) wird unterschieden zwischen

- unbeweglichen Gegenständen (☞ Ziff. 2.1),
- beweglichen Gegenständen (☞ Ziff. 2.2) sowie
- Dienstleistungen (☞ Ziff. 2.3).

Mit der Steuerkorrektur wird erreicht, dass nicht der Zweck des ursprünglichen Erwerbs beziehungsweise die Zufälligkeit der erstmaligen Verwendung massgeblich bleibt. Massgebend ist, ob ein Vermögensgegenstand für grundsätzlich steuerbare Umsätze verwendet wird oder nicht. Der Vermögensgegenstand wird von der MWST entlastet, wenn er dem Steuerbereich dient beziehungsweise mit MWST belastet, wenn er im Nichtsteuerbereich eingesetzt wird.

Der Gesetzgeber äussert sich nicht darüber, welche Arten von Aufwendungen relevant sind. Es versteht sich jedoch von selbst, dass verbrauchte Vermögensgegenstände nicht mehr Gegenstand einer Nutzungsänderung sein können. Die Verwaltungspraxis wurde so festgelegt, dass im Grundsatz nur wertvermehrende und demzufolge aktivierbare Aufwendungen in die Berechnungen einbezogen werden. Für die Besteuerung beziehungsweise Entsteuerung ist es nicht erforderlich, dass die Werte auch tatsächlich aktiviert sind. Dieses Erfordernis besteht einzig bei der Entsteuerung von Dienstleistungen. Die wertvermehrenden Aufwendungen werden grundsätzlich gemäss den Bestimmungen der direkten Steuern definiert. Eine Ausnahme besteht jedoch bei den Grossrenovationen (☞ Ziff. 2.1.2 Bst. c).

Bei der Nutzungsänderung wird zwischen vollumfänglicher (§ Ziff. 3) und partieller Nutzungsänderung (§ Ziff. 4) unterschieden.

Beispiel 1 (vollumfängliche Nutzungsänderung)

Die steuerpflichtige Person A vermietete einen Drittel ihrer im Jahre 2001 erstellten Liegenschaft bis 30.6.2006 an den nicht steuerpflichtigen Arzt B. Nachfolgemieteter ist das steuerpflichtige Unternehmen C. Die steuerpflichtige Person A optiert seit 1.7.2006 für die Versteuerung der Mieteinnahmen.

In diesem Beispiel wurde ein Drittel der Liegenschaft bis Mitte 2006 im Nichtsteuerbereich verwendet, so dass für die steuerpflichtige Person A auf den diesbezüglichen Aufwendungen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand. Durch die Option für die Versteuerung der Mieteinnahmen gelangt nun dieses Drittel vollumfänglich in den Steuerbereich, weshalb eine **vollumfängliche Nutzungsänderung** vorliegt, die zu einer Einlageentsteuerung führt. Per 1.7.2006 kann die MWST infolge Nutzungsänderung auf dem Zeitwert ermittelt werden. Die auf den Drittel der Liegenschaft entfallenden wertvermehrenden Aufwendungen seit dem Jahre 2001 können hierfür herangezogen werden.

Beispiel 2 (partielle Nutzungsänderung)

Die steuerpflichtige Person D hat als Geschäftszweck die beiden Zweige Beratungen und (nicht optierte) Schulungen. Die Gegenstände und Dienstleistungen werden für diese Zwecke gemischt verwendet (für den Steuerbereich „Beratungen“ und den Nichtsteuerbereich „Schulungen“). Das Verhältnis der Verwendung ändert sich praktisch täglich.

In diesem Beispiel würde durch die Veränderung der Nutzungsverhältnisse praktisch täglich eine Nutzungsänderung vorliegen, die entweder zu einer Einlageentsteuerung (bei einer Zunahme der Verwendung für den Betriebszweig Beratungen) oder zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung (bei einer Zunahme der Verwendung für den Betriebszweig Schulungen) führen würde. Hier ist es sinnvoll, das Jahresverhältnis der Verwendung abzuwarten und jährlich einmal eine steuerlich relevante **partielle Nutzungsänderung** zu prüfen.

Die Komplexität der Problematik Nutzungsänderungen zeigt sich auch darin, dass in verschiedener Hinsicht Sonderlösungen erarbeitet werden mussten, um die jeweiligen Bedürfnisse möglichst sachgerecht abzudecken. So bestehen Besonderheiten im Bereiche der Banken, der Filmproduzenten, des Gemeinwesens usw., die unter Ziff. 5 behandelt werden.

1.2 Grundvoraussetzungen für die Einlageentsteuerung und Eigenverbrauchsbesteuerung im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen

1.2.1 Einlageentsteuerung

Grundvoraussetzungen für eine Einlageentsteuerung:

- Es liegen mehrwertsteuerkonforme Belege vor (Art. 37 MWSTG; Ausnahmen gemäss nachfolgenden Ausführungen) beziehungsweise vorgängig ist eine Eigenverbrauchssteuer (Art. 9 MWSTG) entrichtet worden;
- die zu entsteuernden Gegenstände und Dienstleistungen sind für einen künftigen steuerbaren Zweck bestimmt;
- der Wertverzehr (d.h. die Abschreibungen im Sinne von Art. 42 Abs. 3 MWSTG) wird entsprechend berücksichtigt.



Die Einlageentsteuerung erfolgt zu jenen Steuersätzen, mit denen die Gegenstände und Dienstleistungen seinerzeit belastet bezogen beziehungsweise im Eigenverbrauch besteuert wurden. Die früher bezahlte MWST wird unter Berücksichtigung des Wertverzehrs entsteuert (Art. 42 MWSTG).

Unterlässt es die steuerpflichtige Person, im Zeitpunkt der Nutzungsänderung eine Einlageentsteuerung vorzunehmen, kann diese innerhalb der Verjährungsfrist nachgeholt werden (Art. 42 in Verbindung mit Art. 50 MWSTG).

Wie bei den Grundvoraussetzungen für eine Einlageentsteuerung unter dem ersten Punkt erwähnt, ist eine Einlageentsteuerung grundsätzlich möglich, wenn die Rechnungen für die zu entsteuernden Aufwendungen mehrwertsteuerkonform sind. Insbesondere müssen die Rechnungen an dasjenige Unternehmen adressiert sein, welches die Entsteuerung geltend machen möchte.

In den folgenden beiden **Ausnahmefällen** wird in der Verwaltungspraxis von diesem Grundsatz der **Adressierung** abgewichen¹:

- Bei den im **Meldeverfahren** im Sinne von Z 397 ff. übernommenen Gegenständen und Dienstleistungen (☞ Ziff. 5.6). Obwohl hier die Rechnungen auf den Übertragenden lauten, gelten die Voraussetzungen hinsichtlich der Adressierung als erfüllt.
- Bei der **Übernahme eines nichtsteuerpflichtigen Unternehmens**. Dazu ist Folgendes zu bemerken:

Werden die Aktiven und die Passiven übertragen, tritt der Übernehmende in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein

(Art. 30 Abs. 2 MWSTG). Aufgrund dieser Gesetzesbestimmung tritt somit eine übernehmende Gesellschaft beispielsweise im Rahmen einer Fusion nach Artikel 3 ff. des Fusionsgesetzes (FusG) in die Rechte und Pflichten der übernommenen Gesellschaft ein, auch wenn diese vor der Übertragung nicht steuerpflichtig gewesen war. Damit geht auch das potenzielle Recht der Einlageentsteuerung auf die übernehmende Gesellschaft über. Eine all-fällige Einlageentsteuerung, die ursprünglich der übernommenen Gesellschaft im Falle einer Nutzungsänderung zugestanden hätte, kann beim Eintritt der Voraussetzungen gemäss Artikel 42 MWSTG von der übernehmenden Gesellschaft beansprucht werden. Die übernehmende Gesellschaft kann dabei die Einlageentsteuerung mit den Rechnungen, die auf die übernommene Gesellschaft lauten, geltend machen.

Die erwähnten Folgen einer Steuersukzession in Bezug auf die Einlageentsteuerung ergeben sich nicht nur bei der Übernahme von allen Aktiven und Passiven einer juristischen Person durch eine andere juristische Person. Sie kommen bei allen Übernahmen von Unternehmen zum Tragen. Grundsätzlich kann auch der Übernehmer einer Einzelfirma die Einlageentsteuerung geltend machen, wenn alle Aktiven und Passiven des Geschäftsvermögens eines anderen Einzelunternehmens auf ihn übergehen.



Eine Einlageentsteuerung ist in der Verwaltungspraxis nicht möglich, wenn nicht sämtliche Aktiven und Passiven, sondern beispielsweise nur die Aktiven oder nur einzelne Aktiven und Passiven übergehen.

- c) Bei der **Gründung von Unternehmen**. Im Rahmen einer Gründung durch die Gründungsmitglieder einer neuen Unternehmung bezogene Gegenstände und Dienstleistungen können zur Einlageentsteuerung zugelassen werden, auch wenn die Rechnung nicht auf den Namen der Firma lautet, da die Firma zum Zeitpunkt des Bezugs noch nicht existiert hat.²

1.2.2 Eigenverbrauchsbesteuerung

Grundvoraussetzungen für eine Eigenverbrauchsbesteuerung:

- Die steuerpflichtige Person war seinerzeit zum Vorsteuerabzug **berechtigt** (Art. 9 MWSTG). Eine nicht vorgenommene Einlageentsteuerung beziehungsweise ein unterlassener Vorsteuerabzug bewirkt nicht, dass die vorsteuerabzugsberechtigten Aufwendungen und die Nutzungsverhältnisse bei der Abklärung späterer Nutzungsänderungen unberücksichtigt bleiben;
- die zu besteuern den Gegenstände und Dienstleistungen werden künftig für einen **nicht** steuerbaren Zweck verwendet;

- der Wertverzehr (d.h. die Abschreibungen im Sinne von Art. 42 Abs. 3 MWSTG) wird entsprechend berücksichtigt.



Massgebend für die Eigenverbrauchsbesteuerung ist der bei Eintritt der Nutzungsänderung gültige Steuersatz (Art. 43 Abs. 2 MWSTG).

1.3

Deklaration in der MWST-Abrechnung

- **MWST-Beträge aus Einlageentsteuerungen:**

Die ermittelten MWST-Beträge werden in Ziffer 111 (Anrechenbare Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand) der MWST-Abrechnung deklariert und die Berechnungen dazu beigelegt. Die Detailunterlagen (z.B. Rechnungen oder andere Belege) sind nur auf Verlangen der ESTV einzureichen.

- **MWST-Beträge aus Eigenverbrauchsbesteuerungen:**

Die ermittelten Beträge werden in Ziffer 020 (Eigenverbrauchswert) und 070 beziehungsweise 071 (Eigenverbrauchswert und MWST-Betrag) der MWST-Abrechnung deklariert und die Berechnungen dazu beigelegt. Die Detailunterlagen (z.B. Rechnungen oder andere Belege) sind nur auf Verlangen der ESTV einzureichen.

2.

Massgebende Grundlagen für Entsteuerungen und Besteuerungen

Gegenstand der Einlageentsteuerung sowie der Eigenverbrauchsbesteuerung bei Nutzungsänderungen bilden einzig die **vorsteuerabzugsberechtigten Aufwendungen und Investitionen**.

Dabei ist zu unterscheiden zwischen

- unbeweglichen Gegenständen (☞ Ziff. 2.1),
- beweglichen Gegenständen (☞ Ziff. 2.2) sowie
- Dienstleistungen (☞ Ziff. 2.3).

2.1

Unbewegliche Gegenstände

2.1.1

Begriff

Als unbewegliche Gegenstände gelten:

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

Für die Belange der MWST gilt ein Gegenstand als neu beziehungsweise als in Gebrauch genommen:

- Als **neu** gilt ein Gegenstand, wenn er im Betrieb der steuerpflichtigen Person **nicht für irgend einen Zweck** verwendet wurde (z.B. Vermietung, Verwen-

dung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung.

- Als **in Gebrauch genommen** gilt ein Gegenstand, wenn er im Betrieb der steuerpflichtigen Person **für irgend einen Zweck** verwendet wurde (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung.

Diese Unterscheidung ist im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen deshalb von Bedeutung, weil die Abschreibung erst im Jahr der Ingebrauchnahme des Gegenstandes berücksichtigt wird.

2.1.2 Steuerlich relevante Aufwendungen bei unbeweglichen Gegenständen

Steuerlich relevant sind in der Regel die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung **aktivierbaren** Anlagekosten für das Gebäude, nicht aber der Wert des Bodens (☞ Bst. f hiernach). Es ist dabei nicht von Bedeutung, ob auch tatsächlich eine Aktivierung erfolgt oder ob die Aufwendungen (ganz oder teilweise) der ER belastet werden. Ebenfalls zu den steuerlich relevanten Aufwendungen gehören die **Grossrenovationen** im Sinne der nachstehenden Ausführungen (☞ Bst. c), selbst wenn dabei lediglich nicht aktivierbare, werterhaltende Arbeiten ausgeführt werden.

Eine Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung ist vorgesehen



- bei der Neuerstellung und beim Erwerb von Liegenschaften (☞ Bst. a);
- bei den wertvermehrenden Aufwendungen zusammen mit Energiespar-, Umweltschutz- sowie **denkmalpflegerischen Massnahmen**³ (☞ Bst. b);
- bei den Grossrenovationen (☞ Bst. c) sowie
- beim nachgeholten Unterhalt (☞ Bst. d).

Weder eine Einlageentsteuerung noch eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt hingegen bei werterhaltenden Aufwendungen, Betriebsstoffen und anderen Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter (☞ Bst. e).

a) Neuerstellung und Erwerb von Liegenschaften:

Bei der Neuerstellung und beim Erwerb von Liegenschaften dient der Einkaufspreis (ohne Wert des Bodens) und bei eigener Herstellung der Preis (ohne Wert des Bodens), der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde, als Grundlage für die Einlageentsteuerung.

zung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung. Bei der Eigenverbrauchsbesteuerung ist höchstens der Wert der Aufwendungen massgebend, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete (☞ Ziff. 2.1.3 Bst. b).

b) Wertvermehrnde Aufwendungen zusammen mit Energiespar-, Umweltschutz- sowie denkmalpflegerischen Massnahmen⁴:

Als wertvermehrnd gelten Aufwendungen mit Anlagekostencharakter, die zu einer baulichen Verbesserung führen und den Anlagewert erhöhen. Sie dürfen also nicht nur der Erhaltung der Liegenschaft und deren Nutzungsmöglichkeiten dienen.

Beispiele für wertvermehrnde Aufwendungen

- Ersteinbau einer Klimaanlage;
- Erstinstallation einer Überwachungsanlage;
- Änderung der Raumaufteilung: alt 1 Büro, neu 2 Büros;
- Estrichausbau: alt Abstellraum, neu Büroräumlichkeiten;
- Ersteinbau einer Wasser-Enthärtungsanlage;
- Ersteinbau von Storen/Jalousien;
- Einbau zusätzlicher Heizkörper;
- Belagsarbeiten: Neuanlage von Parkplätzen;
- Aufwendungen im Zusammenhang mit **Energiespar-, Umweltschutz- sowie denkmalpflegerischen Massnahmen⁵**, die **wertvermehrnden** Charakter haben, auch wenn sie bei den direkten Steuern vollumfänglich abziehbar sind.

c) Grossrenovierungen:

Bei Grossrenovierungen werden für die Belange der MWST mit Ausnahme der Betriebskosten (Betriebsstoffe, Hauswarttätigkeit und Verwaltungskosten) sämtliche Ausgaben für den Umbau/Ausbau als wertvermehrnde Aufwendungen behandelt. **Kosten, die bei normalen Unterhaltsarbeiten den werterhaltenden Aufwendungen zuzurechnen sind**, werden bei Grossrenovierungen wie wertvermehrnde Aufwendungen behandelt.

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

d) Nachgeholter Unterhalt:

Ausgaben für die Instandstellung **neuerworbener** Liegenschaften, die sich in vernachlässigtem Zustand befinden, gelten in der Regel als wertvermehrnde Aufwendungen. Wer eine Liegenschaft in schlechtem Zustand erwirbt, um sie zu erneuern, soll gleich behandelt werden wie derjenige, der

4 Praxispräzisierung

5 Praxispräzisierung

eine Liegenschaft nach der Renovation zu einem vergleichsweise höheren Einstandspreis ersteht. Bei der Nachholung des vernachlässigten Unterhalts wird die ungenügende Instandhaltung der Liegenschaft bei der Festsetzung des Kaufpreises berücksichtigt. Die Instandstellung dient somit nicht der Erhaltung eines bereits vorhandenen Wertes, sondern bewirkt gegenüber dem Kaufpreis eine Werterhöhung.

Instandstellungskosten sind dauerhaft werterhöhend, wenn sie sich im Verhältnis zum Wert der Liegenschaft auf einen wesentlichen Betrag belaufen. Der nachgeholte Unterhalt wird **in mehrwertsteuerlicher Hinsicht** wie folgt angewendet:

- Wendet der Erwerber einer Liegenschaft innerhalb der ersten beiden Jahre (24 Monate) nach dem Erwerb insgesamt nicht mehr als 5% des Erwerbspreises (ohne Wert des Bodens) für den Unterhalt (einschliesslich kurzfristig wertvermehrende Instandstellungskosten, jedoch ohne Betriebskosten) auf, findet der nachgeholte Unterhalt keine Anwendung. In solchen Fällen wird eine Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen gemäss vorstehendem Buchstaben b beurteilt.
- Übersteigen die vorstehend erwähnten Aufwendungen in den ersten beiden Jahren nach dem Erwerb insgesamt 5% des Erwerbspreises (ohne Wert des Bodens), ist bei einer allfälligen späteren Nutzungsänderung auf sämtlichen Instandstellungskosten eine Einlageentsteuerung zulässig beziehungsweise eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen, soweit es sich um vorsteuerbelastete Aufwendungen handelt.
- Ab dem dritten Jahr (d.h. ab dem 25. Monat) nach dem Erwerb wird der nachgeholte Unterhalt nicht mehr angewendet. In diesem Fall gelangen die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung.

Liegt kein Erwerbspreis vor, werden die 5% vom Gebäudeversicherungswert (Zeitwert vor dem Umbau/Ausbau) berechnet.

Liegenschaften, die vom bisherigen Eigentümer ordentlich instandgehalten wurden, fallen nicht unter den nachgeholten Unterhalt. Arbeiten an solchen Liegenschaften bezwecken die Erhaltung des bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustandes. In solchen Fällen wird eine Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen beurteilt. Dies gilt selbst dann, wenn diese Aufwendungen den Wert der Liegenschaft kurzfristig erhöhen.

Beispiel

Eine Liegenschaft wurde vom früheren Eigentümer A ordentlich instandgehalten. Der neue Eigentümer B lässt für seine Geschäftszwecke verschiedene

Räumlichkeiten vergrössern, weshalb unmittelbar nach dem Erwerb der Liegenschaft namhafte Kosten anfallen.

Hier handelt es sich nicht um nachgeholten Unterhalt.

e) Werterhaltende Aufwendungen, Betriebsstoffe und andere Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter:

Solche Aufwendungen sind bei Nutzungsänderungen steuerlich **nicht** relevant, führen also weder zu einer Einlageentsteuerung noch zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung.

• **Wererhaltende Aufwendungen:**

Als werterhaltend und somit steuerlich nicht relevant gelten Aufwendungen, die nicht zu einer baulichen Verbesserung führen und den Anlagewert auf Dauer nicht erhöhen. Solche Aufwendungen bezwecken nur die Erhaltung des bisherigen baulichen und nutzungsmässigen Zustandes.

☞ Die Ausführungen gemäss Buchstabe c (Grossrenovationen) bleiben vorbehalten.

Beispiele für werterhaltende Aufwendungen

- Dachrenovation: Umdecken des Daches;
- Fassadenrenovation: Malerarbeiten;
- Ersatz des Ölbrenners;
- Ersatz der Bodenbeläge;
- Ersatz sanitärer Installationen (ohne Komfortverbesserung);
- Ersatz eines bestehenden Kamins;
- Belagsarbeiten; Reparaturen und gleichwertiger Ersatz;
- Reparaturarbeiten an bestehenden Einrichtungen.

• **Betriebsstoffe und andere Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter:**

Unter diese steuerlich nicht relevanten Aufwendungen fallen:

- Betriebsstoffe wie beispielsweise Heizöl, Gas, Wasser, Strom;
- Hauswarttätigkeit;
- Verwaltungskosten.

Ausnahme:

Eine Entsteuerung beziehungsweise Besteuerung der **Vorräte** an Betriebsstoffen ist vorgesehen, wenn die Voraussetzungen für eine Einlageentsteuerung (z.B. Heizölvorrat bei Beginn der Steuerpflicht oder der Option) beziehungsweise für eine Eigenverbrauchsbesteuerung (z.B. Heizölvorrat bei Wegfall der Steuerpflicht) gegeben sind.

f) Wert des Bodens:

Der Wert des Bodens ist bei Nutzungsänderungen steuerlich **nicht** relevant, führt also weder zu einer Einlageentsteuerung noch zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung.

Insbesondere folgende Aufwendungen und Leistungen werden dem Wert des Bodens zugerechnet:

- Bodenerwerb (allenfalls samt abbruchreifem Gebäude);
- Handänderungssteuer und Grundbuchgebühren;
- Vermittlungsprovisionen für Landerwerb;
- Inserate für Landerwerb;
- Anwalts- und Notariatskosten für Landerwerb;
- Aufwendungen für **Totalabbruch** einer Altliegenschaft;⁶
- bauliche Massnahmen am Grundstück (Sanierung zwecks Beseitigung von Altlasten);⁷
- Roherschliessung;
- Baurechtszinsen;
- anteilige Baukredit- und Hypothekarzinsen;
- allgemeine Geschäftsunkosten im Zusammenhang mit dem Boden.

2.1.3 Bemessungsgrundlage bei unbeweglichen Gegenständen

Als Bemessungsgrundlage für die Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung bei Nutzungsänderungen von steuerlich relevanten Aufwendungen gemäss Ziff. 2.1.2 gilt bei:

a) neuen, unbeweglichen Gegenständen

Einlageentsteuerung:

Die früher bezahlte MWST.

Eigenverbrauchsbesteuerung:

Der vorsteuerabzugsberechtigte Einkaufspreis (ohne Wert des Bodens) beziehungsweise bei eigener Herstellung der Preis (ohne Wert des Bodens), der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

b) in Gebrauch genommenen unbeweglichen Gegenständen

Einlageentsteuerung:

Der Zeitwert, d.h. die früher bezahlte MWST abzüglich eine lineare Abschreibung von 5% für jedes abgelaufene Kalenderjahr.

⁶ In diesem Zusammenhang sind auch die Ausführungen in den Broschüren Eigenverbrauch bzw. Baugewerbe zu beachten.

⁷ In diesem Zusammenhang sind auch die Ausführungen in den Broschüren Eigenverbrauch bzw. Baugewerbe zu beachten.

Bei der Neuerstellung oder Grossrenovation einer Baute (§ Ziff. 2.1.2) 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 letzten noch nicht abgelaufenen Kalenderjahr keine Abschreibung erfolgt, ausser der Zeitpunkt der Nutzungsänderung falle auf den 31. Dezember. Ein späterer, vorübergehender Leerstand unterbricht die Abschreibung nicht; sie wird vollumfänglich berücksichtigt.

□ **Eigenverbrauchsbesteuerung:**

Der Zeitwert (ohne Wert des Bodens), wobei höchstens vom „Wert der Aufwendungen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete“, auszugehen ist. Von diesem Wert wird eine lineare Abschreibung von 5% für jedes abgelaufene Kalenderjahr berücksichtigt.

Bei der Neuerstellung oder Grossrenovation einer Baute (§ Ziff. 2.1.2) 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 letzten noch nicht abgelaufenen Kalenderjahr keine Abschreibung erfolgt, ausser der Zeitpunkt der Nutzungsänderung falle auf den 31. Dezember. Ein späterer, vorübergehender Leerstand unterbricht die Abschreibung nicht; sie wird vollumfänglich berücksichtigt.

Unter dem vorstehend erwähnten Begriff „**Wert der Aufwendungen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete**“ ist Folgendes zu verstehen:

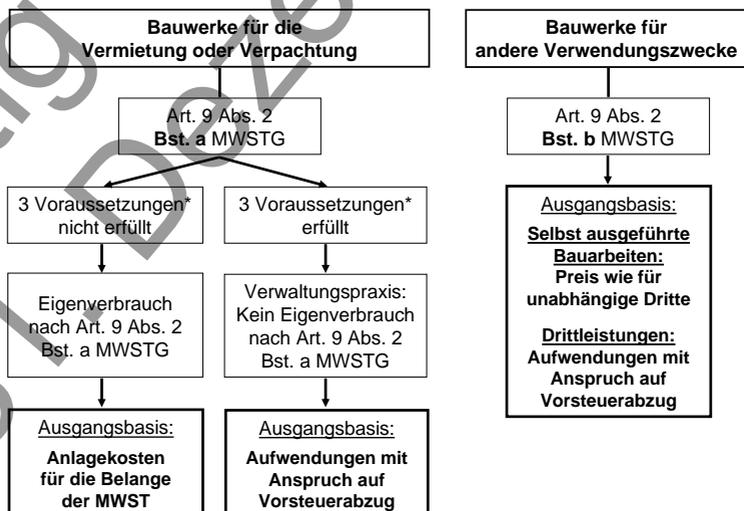
In der Verwaltungspraxis wird dieser Wert so berechnet, dass er jenem Preis entspricht, der im Zeitpunkt der Erstellung des Bauwerks im Eigenverbrauch hätte versteuert werden müssen, wenn das Bauwerk damals nicht für steuerbare Zwecke verwendet worden wäre. Mit dieser Regelung wird sichergestellt, dass 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 Dritte (ohne Wert des Bodens) beläuft sich auf 3 Mio. Franken. 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 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)



*) im Zeitpunkt der Erstellung des Bauwerkes (s. Broschüre Eigenverbrauch)

2.2 Bewegliche Gegenstände

2.2.1 Begriff

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.

Für die Belange der MWST gilt ein Gegenstand als neu beziehungsweise als in Gebrauch genommen:

- Als **neu** gilt ein Gegenstand, wenn er im Betrieb der steuerpflichtigen Person **nicht für irgend einen Zweck** verwendet wurde (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung.
- Als in **Gebrauch genommen** gilt ein Gegenstand, wenn er im Betrieb der steuerpflichtigen Person **für irgend einen Zweck** verwendet wurde (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung.

Diese Unterscheidung ist im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen deshalb von Bedeutung, weil die Abschreibung erst im Jahr der Ingebrauchnahme des Gegenstandes berücksichtigt wird.

2.2.2 Steuerlich relevante Aufwendungen bei beweglichen Gegenständen

Steuerlich relevant sind in der Regel die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung **aktivierbaren** Gegenstände. Es ist dabei nicht von Bedeutung, ob auch tatsächlich eine Aktivierung erfolgt oder ob die Aufwendungen (ganz oder teilweise) der ER belastet werden.



Eine Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung ist vorgesehen bei den

- Waren- und Materialvorräten (☞ Bst. a) und
- Produktions- und Betriebsmitteln (☞ Bst. b).

Weder eine Einlageentsteuerung noch eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt hingegen bei werterhaltenden Aufwendungen (Service-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten, Instandstellungskosten) sowie bei den von der steuerpflichtigen Person in Gebrauch genommenen Verbrauchsmaterialien und Werkzeugen (☞ Bst. c).

a) Waren- und Materialvorräte:

Unter die zu entsteuernden beziehungsweise zu besteuernenden Waren- und Materialvorräte fallen die **neuen**

- Verkaufswaren (zugekaufte und selbst hergestellte Halb- und Fertigfabrikate);
- Werkstoffe für die Produktion;
- Verpackungsmaterialien;
- Verbrauchsmaterialien;
- Produktions- und Betriebsmittel usw.

In der Regel bildet bei solchen Gegenständen der Einkaufspreis der Gegenstände respektive ihrer Bestandteile Grundlage für die Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung, wobei bei selbst hergestellten Gegenständen die Ingebrauchnahme der Infrastruktur berücksichtigt wird (☞ Z 481).

b) Produktions- und Betriebsmittel:

Unter die zu entsteuernden beziehungsweise zu besteuernenden Produktions- und Betriebsmittel fallen die durch die steuerpflichtige Person **in Gebrauch genommenen**

- Produktionsmaschinen/-Apparate;
- Büromaschinen/-Mobilien;
- Fahrzeuge und andere Transportmittel;
- Gerüstmaterialien usw.

In der Regel bildet bei solchen Gegenständen der **Zeitwert** der Gegenstände respektive ihrer Bestandteile Grundlage für die Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung, wobei bei selbst hergestellten Gegenständen die Ingebrauchnahme der Infrastruktur berücksichtigt wird (☞ Z 481).

Zusätzlich zum Anschaffungspreis (abzüglich Abschreibungen im Sinne von Ziff. 2.2.3) werden die wertvermehrenden Aufwendungen berücksichtigt. Als wertvermehrend werden grundsätzlich jene Aufwendungen betrachtet, die gemäss den Bilanzierungsgrundsätzen aktivierbar sind und somit einen konkreten Mehrwert darstellen.

Beispiel für wertvermehrnde Aufwendungen

Aufbaute für einen Lastwagen.

c) Service-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten, Instandstellungskosten sowie Verbrauchsmaterialien und Werkzeuge:

Diese Aufwendungen sind bei Nutzungsänderungen steuerlich **nicht** relevant, führen also weder zu einer Einlageentsteuerung noch zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung.

Service-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten sowie Instandstellungskosten:

Diese Aufwendungen dienen in der Regel dazu, den Wert des Gegenstandes sowie seine Funktionsfähigkeit zu erhalten. Sie sind grundsätzlich nicht aktivierbar und bilden auch nicht Grundlage der Einlageentsteuerung beziehungsweise der Eigenverbrauchsbesteuerung. Dies gilt selbst dann, wenn die getätigten Aufwendungen den Wert des Gegenstandes kurzfristig erhöhen.

Beispiele

- *Periodischer Service am Fahrzeug;*
- *Ersatz der Schaufel eines Baggers;*
- *Wartung der Computerprogramme;*
- *Instandstellung des unfallbeschädigten Lastwagens.*

Verbrauchsmaterialien und Werkzeuge:

Diese Aufwendungen dienen als Hilfsmittel bei der Herstellung von Verkaufswaren oder für den Unterhalt der Betriebseinrichtungen. Sie gelten durch die Ingebrauchnahme unter dem Gesichtspunkt der Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung als verbraucht.

Beispiele

- *Werkzeuge (Bohrer, Handschleifmaschine usw.);*
- *Abdeckmaterialien;*
- *Reinigungsmaterial (Putzfäden usw.);*
- *Schleifscheiben.*

Spezialwerkzeuge (§ Z 40) können unter Umständen aktivierbar sein und deshalb zu den steuerlich relevanten Aufwendungen zählen.

2.2.3 Bemessungsgrundlage bei beweglichen Gegenständen

Als Bemessungsgrundlage für die Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung bei Nutzungsänderungen von steuerlich relevanten Aufwendungen gemäss Ziff. 2.2.2 gilt bei:

a) zugekauften, neuen beweglichen Gegenständen

□ Einlageentsteuerung:

Die früher bezahlte MWST.

❑ **Eigenverbrauchsbesteuerung:**

Der Einkaufspreis des Gegenstandes, der zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

b) selbst hergestellten, neuen beweglichen Gegenständen

❑ **Einlageentsteuerung:**

Die früher bezahlte MWST auf dem Einkauf der Bestandteile (inkl. Ingebrauchnahme der Infrastruktur, die annäherungsweise mit 10% des Einkaufspreises der Bestandteile ermittelt werden kann).

❑ **Eigenverbrauchsbesteuerung:**

Der Einkaufspreis jener Bestandteile, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (inkl. Ingebrauchnahme der Infrastruktur, die annäherungsweise mit 10% des Einkaufspreises der Bestandteile ermittelt werden kann).

c) zugekauften, in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen

❑ **Einlageentsteuerung:**

Der Zeitwert, d.h. die früher bezahlte MWST auf dem Einkauf des Gegenstandes, abzüglich eine lineare Abschreibung von 20% für jedes abgelaufene Kalenderjahr.

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

❑ **Eigenverbrauchsbesteuerung:**

Der Zeitwert, d.h. der Einkaufspreis des Gegenstandes, der zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, abzüglich eine lineare Abschreibung von 20% für jedes abgelaufene Kalenderjahr.

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

d) selbst hergestellten, in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen

❑ **Einlageentsteuerung:**

Der Zeitwert, d.h. die früher bezahlte MWST auf dem Einkauf der Bestandteile (inkl. Ingebrauchnahme der Infrastruktur, die annäherungsweise mit 10% des Einkaufspreises der Bestandteile ermittelt werden kann), abzüglich eine lineare Abschreibung von 20% für jedes abgelaufene Kalenderjahr.

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

❑ **Eigenverbrauchsbesteuerung:**

Der Zeitwert, d.h. der Einkaufspreis jener Bestandteile, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (inkl. Ingebrauchnahme der Infrastruktur, die annäherungsweise mit 10% des Einkaufspreises der Bestandteile ermittelt werden kann), abzüglich eine lineare Abschreibung von 20% für jedes abgelaufene Kalenderjahr.

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

2.3 Dienstleistungen

2.3.1 Begriff

Als Dienstleistung gilt:

- Jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG).

Eine Dienstleistung liegt zudem vor (Art. 7 Abs. 2 MWSTG), wenn

- immaterielle Werte und Rechte überlassen werden, auch wenn sie nicht in einer Urkunde verbrieft sind;
- eine Handlung unterlassen oder eine Handlung beziehungsweise ein Zustand geduldet wird.

2.3.2 Steuerlich relevante Aufwendungen bei Dienstleistungen

Steuerlich relevant sind in der Regel die nach den allgemeinen Grundsätzen der Buchführung **aktivierbaren** Dienstleistungen. Zusätzlich zur Aktivierbarkeit wird bei Einlageentsteuerungen grundsätzlich auch vorausgesetzt, dass die Dienstleistungen **tatsächlich in der Bilanz als Aktivum enthalten** sind, während dies bei Eigenverbrauchsbesteuerungen kein Kriterium sein kann.

Die (aktivierbare) Dienstleistung darf auch als sogenannter Pro-memoria-Posten (ein Franken) in der Bilanz enthalten sein. Die Aktivierung hat aber erstmals in jenem Geschäftsjahr zu erfolgen, in dem die Dienstleistung bezogen wird. Nachträgliche Aktivierungen (z.B. erst im Zeitpunkt der Nutzungsänderung) berechtigen nicht zur Einlageentsteuerung.

Eine Einlageentsteuerung ist allerdings trotz fehlender Aktivierung möglich, wenn auf der Dienstleistung vorgängig eine Eigenverbrauchsbesteuerung infolge Nutzungsänderung vorgenommen wurde.

Weder eine Einlageentsteuerung noch eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt hingegen bei Dienstleistungen, die bereits beim Bezug als verbraucht gelten oder nicht mehr nutzbar sind.

Beispiele für Dienstleistungen, die beim Bezug in der Regel als verbraucht gelten (keine Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung)

- Beratungsleistungen (Anwalt, Steuerberater usw.);
- Buchführungsleistungen;
- Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Personalbeschaffung;
- Management-Dienstleistungen;
- Werbeleistungen.

Beispiele für Dienstleistungen, die nicht mehr nutzbar sind (keine Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung)

- Ausstrahlungsrechte (z.B. Radio/TV) für Veranstaltungen, die mangels genügender Teilnehmerzahlen nicht stattfinden werden;
- Lizenzrechte für den Vertrieb eines Produktes, das nicht mehr hergestellt werden darf (z.B. aus Umweltschutzgründen).

Beispiele für Dienstleistungen mit mehrjähriger Nutzungsdauer (Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung möglich, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind)

- Ein kleines, nicht steuerpflichtiges Treuhandbüro profitiert vom Angebot eines Softwareunternehmens, zu einem einmaligen Einführungspreis während der nächsten vier Jahre über Internet die neusten Bundesgerichtsurteile abrufen zu können. Nachdem das Treuhandbüro diese Dienstleistung bereits zwei Jahre beansprucht hat, wird es infolge Überschreitens der massgeblichen Umsatzgrenze steuerpflichtig. Es hat daher die Möglichkeit, die Einlageentsteuerung vorzunehmen. Der Wert des noch nicht genutzten Teils der Dienstleistung beläuft sich im konkreten Fall auf die Hälfte des Einführungspreises. Das Treuhandbüro kann somit in seiner MWST-Abrechnung eine Einlageentsteuerung von 50% der ihm damals in Rechnung gestellten MWST geltend machen, sofern die Voraussetzungen in Bezug auf die Fakturierung und die Bilanzierung erfüllt sind;
- Lizenz- oder Patentrechte, die noch nutzbar sind;
- Ein bei der Übernahme eines Unternehmens bezahlter Goodwill (Kundenschaftswert).

Aufwendungen im Zusammenhang mit Gründungen wie Auslagen für die öffentliche Beurkundung der Beschlüsse der konstituierenden Generalversammlung und die Organisation (Marktanalysen, Werbefeldzüge usw.) sind im Rahmen der Einlageentsteuerung zum Vorsteuerabzug zugelassen, wenn sie im Zusammenhang mit einer steuerbaren Geschäftstätigkeit anfallen und zudem aktiviert werden. Dasselbe gilt auch für Steuerbeträffe auf

- Kosten bei Kapitalerhöhungen/Fremdkapitalbeschaffung (z.B. Anleiensobligationen);
- Kosten im Zusammenhang mit Sanierungsfällen im Sinne des Merkblattes Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall;
- Stilllegungs- und Liquidationskosten.

Erfolgen Gründung und Eintragung ins MWST-Register zeitgleich, berechtigen die verbuchten Kosten zum Vorsteuerabzug, und zwar unabhängig davon, ob sie aktiviert werden oder nicht.

Erfolgt die Eintragung ins MWST-Register nicht auf den Zeitpunkt der Gründung – sondern beispielsweise zwei Jahre später, weil aufgrund der bisher erzielten Umsätze die Steuerpflicht nicht gegeben war – kann die Einlageentsteuerung auf Dienstleistungen (auf dem Wert des noch nicht genutzten Teils im Sinne von Ziff. 2.3.3) gewährt werden, sofern diese im Zeitpunkt der Eintragung bilanziert sind.

Der Vorsteuerabzug auf Gründungskosten darf geltend gemacht werden, wenn Rechnungen vorhanden sind, die sämtliche in Z 759 ff. (Art. 37 Abs. 1 MWSTG) genannten Voraussetzungen erfüllen. Als zulässiger Name im Sinne von Artikel 37 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG gilt in diesen besonderen Fällen bei der Einlageentsteuerung auch der Name einzelner Gesellschafter, der „Gründungsname“ usw., wenn das Unternehmen im Zeitpunkt, in dem die Gründungskosten fakturiert wurden, noch nicht im Handelsregister beziehungsweise im MWST-Register eingetragen war.⁸

2.3.3

Bemessungsgrundlage bei Dienstleistungen

Als Bemessungsgrundlage für die Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung bei Nutzungsänderungen von steuerlich relevanten Aufwendungen gemäss Ziff. 2.3.2 bei Dienstleistungen gilt der Wert des noch nicht genutzten Teils (Art. 42 Abs. 3 MWSTG bzw. Art. 34 Abs. 5 MWSTG).

In der Verwaltungspraxis wird der **Wert des noch nicht genutzten Teils** wie folgt ermittelt:

Bezugspreis der Dienstleistung abzüglich Abschreibungsbetrag.

Die zu berücksichtigende Abschreibung beginnt mit dem Zeitpunkt des tatsächlichen Bezugs der Dienstleistung und endet je nach Nutzungsdauer der Dienstleistung, spätestens jedoch nach Ablauf von fünf Jahren. Dienstleistungen werden grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren abgeschrieben. **Die Abschreibung erfolgt bei Dienstleistungen immer periodengerecht (pro rata temporis).** Beträgt die Nutzungsdauer der Dienstleistung weniger als fünf Jahre, wird bei der Ermittlung der Abschreibungsquote die tatsächliche Nutzungsdauer berücksichtigt. Beläuft sich diese hingegen auf mehr als fünf Jahre, wird bei gleichmässiger Nutzung trotzdem jährlich eine Abschreibung von 20% vorgenommen.

3. Vollumfängliche Nutzungsänderungen



Vollumfängliche Nutzungsänderungen liegen vor, wenn Gegenstände oder Dienstleistungen nach der Nutzungsänderung ausschliesslich im steuerbaren oder ausschliesslich im nicht steuerbaren Bereich verwendet werden.

Die vollumfängliche Nutzungsänderung ist grundsätzlich in der Abrechnungsperiode des Eintritts der Nutzungsänderung abzurechnen.

Bei der vollumfänglichen Nutzungsänderung tritt die steuerliche **Wirkung** im Zeitpunkt des Steuertatbestandes ein (z.B. beim Liegenschaftsverkauf mit dem Übergang von Nutzen und Schaden). Es ist also beispielsweise bei Beginn und Ende jeder einzelnen bewilligten Option für einen bestimmten Liegenschaftsteil immer zu prüfen, ob eine steuerlich wirksame Nutzungsänderung vorliegt. Dies gilt sinngemäss auch bei der Vermietung beziehungsweise Verpachtung ohne Option.

Da also **jede vollumfängliche Nutzungsänderung steuerlich abgerechnet wird**, im Gegensatz zur partiellen Nutzungsänderung, bei der die Wirkung jährlich nur einmal eintritt (→ Ziff. 4), ist es wichtig zu wissen, welche Tatbestände zu vollumfänglichen Nutzungsänderungen führen können.

3.1 Tatbestände von vollumfänglichen Nutzungsänderungen

Eine vollumfängliche Nutzungsänderung – die zu einer Einlageentsteuerung oder einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen kann – liegt vor, wenn

- Unternehmen neu steuerpflichtig werden und die zu entsteuernden Gegenstände oder Dienstleistungen ausschliesslich für steuerbare Zwecke (z.B. für steuerbare Beratungsleistungen) verwendet werden;
- Unternehmen aus der Steuerpflicht entlassen werden;

- vorsteuerabzugsberechtigte Gegenstände oder Dienstleistungen das Unternehmen verlassen (z.B. wenn Liegenschaften veräussert oder Liegenschaften bzw. bewegliche Gegenstände ins Privatvermögen überführt werden);
- für die Versteuerung von ganzen Liegenschaften oder Teilen davon (d.h. einzelne Räumlichkeiten oder Stockwerke) optiert wird;
- die Option für die Versteuerung von ganzen Liegenschaften oder Teilen davon (d.h. einzelne Räumlichkeiten oder Stockwerke) wegfällt;
- bisher für steuerbare Geschäftszwecke verwendete Liegenschaften oder Liegenschaftsteile neu ohne Option vermietet beziehungsweise verpachtet werden (oder umgekehrt);
- bisher gemischt verwendete Gegenstände oder Dienstleistungen inskünftig ausschliesslich für steuerbare oder ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet werden (z.B. wird eine bisher sowohl für steuerbare Beratungsleistungen als auch für nicht optierte Schulungsleistungen verwendete Liegenschaft inskünftig nur noch für steuerbare Beratungsleistungen verwendet).

3.2 Steuerermittlung bei vollumfänglichen Nutzungsänderungen

Bei einer vollumfänglichen Nutzungsänderung wird die **MWST grundsätzlich effektiv ermittelt** (☞ Ausnahme unter Ziff. 4.2.1). Entsprechende Eigenverbrauchsbesteuerungen beziehungsweise Einlageentsteuerungen fallen im Zeitpunkt der Nutzungsänderung an.

Berechnungsbeispiel Einlageentsteuerung

Das Handelsunternehmen A lässt in den Jahren 2005/06 ein Büro- und Wohngebäude erstellen. Das Bauwerk wird im Frühjahr 2006 fertiggestellt. Die Büroräumlichkeiten können anfangs Mai 2006 bezogen werden. Ein Teil der Räumlichkeiten verwendet das Handelsunternehmen A für seine eigene steuerbare Geschäftstätigkeit; die restlichen Einheiten werden ab Mai 2006 an Dritte (mit und ohne Option) vermietet.

Der nicht steuerpflichtige Mieter Y zieht per 30.4.2009 aus. Ihm folgt ab Mitte Mai 2009 ein steuerpflichtiger Mieter. Das Handelsunternehmen A beantragt nun bei der ESTV die Option für die Versteuerung der Mieteinnahmen. Demnach liegt eine vollumfängliche Nutzungsänderung per Mitte Mai 2009 vor (Beginn Option s. Ziff. 3.1). Das Handelsunternehmen A kann auf dem Zeitwert der steuerlich relevanten (wertvermehrenden) Aufwendungen eine Einlageentsteuerung geltend machen. Bei anteilmässigen Baukosten inklusive 7,6% MWST von Fr. 250'000.-- ergibt sich folgender zu entsteuernder Betrag:

Anteilmässige Baukosten 2005/06 inkl. 7,6% MWST:	Fr. 250'000
Abschreibungen für die Jahre 2006 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2008 (letztes, abgelaufenes Kalenderjahr):	
3 Jahre à 5% = 15% von Fr. 250'000 =	Fr. 37'500
Zeitwert Mitte Mai 2009 inkl. 7,6% MWST:	Fr. 212'500
Einlageentsteuerung: 7,6% von (107,6%) Fr. 212'500 =	Fr. 15'009.30

Berechnungsbeispiel Eigenverbrauchsbesteuerung

Der Hauptaktionär des Handelsunternehmens A gemäss vorstehendem Berechnungsbeispiel erwirbt per 1.1.2008 für seine privaten Zwecke im Stockwerkeigentum eine Einheit, die bis 31.12.2007 mit Option an das Unternehmen U vermietet wurde. Demnach liegt eine vollumfängliche Nutzungsänderung per 31.12.2007 vor (Wegfall Option s. Ziff. 3.1). Das Handelsunternehmen A nimmt auf dem Zeitwert der steuerlich relevanten (wertvermehrenden) Aufwendungen eine Eigenverbrauchsbesteuerung vor. Bei anteilmässigen Baukosten exklusive 7,6% MWST von Fr. 320'000.-- ergibt sich folgender zu besteuender Betrag:

Anteilmässige Baukosten 2005/06 exkl. 7,6% MWST:	Fr. 320'000
Abschreibungen für die Jahre 2006 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2007 (letztes, abgelaufenes Kalenderjahr):	
2 Jahre à 5% = 10% von Fr. 320'000 =	Fr. 32'000
Zeitwert 31.12.2007 exkl. MWST:	Fr. 288'000
Eigenverbrauchsbesteuerung: 7,6% von (100%) Fr. 288'000 =	Fr. 21'888.00

4. Partielle (teilweise) Nutzungsänderungen



Partielle Nutzungsänderungen liegen vor, wenn Gegenstände oder Dienstleistungen nach der Nutzungsänderung nicht mehr ausschliesslich im steuerbaren oder nicht steuerbaren Bereich, sondern gemischt verwendet werden. Ebenso liegt eine partielle Nutzungsänderung vor, wenn sich das Verhältnis der gemischten Nutzung ändert.

Es kann also im Gegensatz zu den vollumfänglichen Nutzungsänderungen (☞ Ziff. 3) jährlich nur einmal geprüft werden, ob eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vorliegt oder nicht.

Bei der partiellen Nutzungsänderung wird die Nutzung für den steuerbaren und den nicht steuerbaren Bereich einmal jährlich (pro Geschäftsjahr) ermittelt und mit der Vorjahresnutzung verglichen. Abweichungen gegenüber dem Vorjahr führen grundsätzlich zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung oder Einlageentsteuerung. Als Berechnungsgrundlage dient der Zeitwert der Gegenstände beziehungsweise der Wert der noch nicht genutzten Dienstleistung zu Beginn des Jahres, in dem die Nutzungsänderung eintritt.

Beispiel

Nutzung für steuerbare Zwecke im Jahre

2005: 70%

2006: 48%

Per 1.1.2006 liegt eine Nutzungsänderung (im Ausmass von 22 Prozentpunkten) **vor**, die zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führt. Es ist demnach auf dem Zeitwert der relevanten Gegenstände beziehungsweise dem Wert des noch nicht genutzten Teils der Dienstleistungen am Stichtag 1.1.2006 die MWST zu ermitteln.

Steht zu Beginn des Jahres bereits fest, dass sich das Nutzungsverhältnis ändert, wird die Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung in der ersten MWST-Abrechnung provisorisch berücksichtigt. Eine Korrektur auf die effektiv erfolgte Nutzungsänderung muss in der letzten MWST-Abrechnung des Jahres vorgenommen werden.

4.1**Tatbestände von partiellen Nutzungsänderungen**

Eine partielle Nutzungsänderung – die zu einer Einlageentsteuerung oder zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen kann – liegt vor, wenn

- Unternehmen **neu** steuerpflichtig werden und die zu entsteuernden Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare Zwecke und somit **gemischt verwendet** werden (z.B. sowohl für steuerbare Beratungsleistungen als auch für nicht optierte Schulungsleistungen). Keine gemischte Verwendung liegt jedoch bei der Vermietung beziehungsweise Verpachtung von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen vor;
- sich das Verhältnis der Verwendung jener Gegenstände und Dienstleistungen ändert, die sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare Tätigkeiten und somit **gemischt verwendet** werden (z.B. ändert sich der Verwendungszweck der Infrastruktur für steuerbare Beratungsleistungen und nicht optierte Schulungsleistungen von 70% zu 30% im Jahre 2005 auf 45% zu 55% im Jahre 2006);
- Gegenstände oder Dienstleistungen, die bisher ausschliesslich für steuerbare oder ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet wurden, inskünftig sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare Zwecke und somit **gemischt verwendet** werden (z.B. wird eine bisher ausschliesslich für steuerbare Beratungsleistungen verwendete Liegenschaft inskünftig sowohl für steuerbare Beratungsleistungen als auch für nicht optierte Schulungsleistungen verwendet);
- Sportanlagen (oder Ähnliches) häufig wechselnd sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare Zwecke und somit **gemischt verwendet** werden (z.B. wird eine Kunsteisbahn an bestimmten Tagen für steuerbare Einzelein-

tritte und an den übrigen Tagen für von der MWST ausgenommene Vermietungen an Eishockeyclubs verwendet).

4.2 Steuerermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen

Bei einer partiellen Nutzungsänderung besteht für die steuerpflichtige Person das **Wahlrecht zwischen der annäherungsweise und der effektiven Ermittlung der MWST** (☞ Anwendungsdauer Ziff. 4.2.3). Die gewählte Vorgehensweise ist sowohl für bewegliche und unbewegliche Gegenstände als auch für Dienstleistungen anwendbar.

Sowohl bei der annäherungsweise als auch bei der effektiven Ermittlung muss **jährlich nur einmal geprüft werden, ob eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vorliegt oder nicht**. Dazu wird einzig der **Vorjahresvergleich** vorgenommen, d.h. das Nutzungsverhältnis des abgelaufenen Geschäftsjahres wird mit demjenigen des Vorjahres verglichen.

4.2.1 Annäherungsweise Ermittlung der MWST auf partiellen Nutzungsänderungen

Wendet die steuerpflichtige Person die annäherungsweise Ermittlung der MWST an, ist eine partielle Nutzungsänderung steuerlich relevant, wenn sich der Verwendungszweck der Gegenstände oder Dienstleistungen gegenüber dem Vorjahr **um mehr als 20 Prozentpunkte (= Toleranzgrenze)**⁹ ändert.

Steuerkorrekturen werden innerhalb dieser Toleranzgrenze weder zu Lasten noch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person vorgenommen.

Beispiel

(gleiches Beispiel wie in Ziff. 4.2.2 effektive Ermittlung der MWST)

Die steuerpflichtige Person A besitzt eine eigene Geschäftsliegenschaft und verwendet diese einerseits für steuerbare Zwecke (Beratungsleistungen) und andererseits für ausgenommene Zwecke (nicht optierte Schulungsleistungen). Die Nutzung für steuerbare Zwecke – welche die steuerpflichtige Person aufgrund eines sachgerechten Schlüssels ermittelt hat – sieht wie folgt aus:

Jahr 2005: 45,00%

Jahr 2006: 34,00%

Der Verwendungszweck der Liegenschaft hat sich im Jahre 2006 gegenüber dem Vorjahr 2005 demnach um elf Prozentpunkte verändert. Da die Toleranzgrenze von 20 Prozentpunkten nicht überschritten ist, liegt keine steuerlich relevante Nutzungsänderung per 1.1.2006 vor. Es sind also keine steuerlichen Massnahmen zu treffen.

Die Toleranzgrenze von 20 Prozentpunkten gelangt auch zur Anwendung, wenn der partiellen eine vollumfängliche Nutzungsänderung folgt (z.B. Ende der Steuerpflicht), sofern bereits bei der partiellen Nutzungsänderung die annäherungsweise Ermittlung angewendet wurde. Analog ist beim Eintritt in die Steuerpflicht vorzugehen. Demnach ist eine Einlageentsteuerung nicht möglich, sofern die Verwendung für steuerbare Zwecke im ersten Jahr seit Beginn der Steuerpflicht weniger als 20% ausmacht. Andererseits kann die Vorsteuer auf dem Zeitwert der Vermögenswerte vollumfänglich geltend gemacht werden, wenn die Verwendung für steuerbare Zwecke im ersten Jahr seit Beginn der Steuerpflicht mehr als 80% ausmacht.

Liegt eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor (Toleranzgrenze überschritten), wird für die **Steuerberechnung** die Differenz zwischen der

- Nutzung in jenem Jahr, in dem eine relevante Nutzungsänderung stattfindet und der
- massgebenden Vorjahresquote*

zugrunde gelegt.

*) Massgebende Vorjahresquote:

Es wird stets die durchschnittliche Vorsteuerabzugsquote aus dem einfachen Durchschnitt sämtlicher Vorjahre¹⁰ herangezogen, beginnend mit der letzten steuerlich relevanten Nutzungsänderung beziehungsweise der ersten Ingebrauchnahme (frühestens ab 1995). Es ist dabei nicht relevant, ob in den darauf folgenden Jahren vorsteuerabzugsberechtigte Aufwendungen angefallen sind oder nicht.

Beispiel

Die steuerpflichtige Person C ist seit 1.1.2005 im MWST-Register eingetragen. Die gemischte Nutzung ihrer Liegenschaft (z.B. für steuerbare Beratungsleistungen und für nicht optierte Schulungsleistungen) sieht wie folgt aus:

Jahr	Nutzung für steuerbare Zwecke	Nutzung für nicht steuerbare Zwecke	Veränderung in Prozentpunkten
2005:	46,00%	54,00%	–
2006:	42,00%	58,00%	04,00%
2007:	47,00%	53,00%	05,00%
2008:	68,00%	32,00%	21,00%

¹⁰ Bei unbeweglichen Gegenständen über maximal 20 Jahre, bei beweglichen Gegenständen und Dienstleistungen über maximal 5 Jahre.

Die Toleranzgrenze von 20 Prozentpunkten wird – jeweils verglichen mit dem Vorjahr – erstmals im Jahre 2008 überschritten. Das Jahr 2008 mit der steuerbaren Nutzung von 68,00% ist also das Jahr, in dem eine relevante Nutzungsänderung stattfindet. Damit liegt per 1.1.2008 eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor.

Massgebende Vorjahresquote (für die Steuerberechnung):

2005:	46,00%	
2006:	42,00%	
2007:	<u>47,00%</u>	
Total:	135,00%	dividiert durch Anzahl Jahre (3) = <u>45,00%</u>

Steuerbare Nutzung in jenem Jahr, in dem eine relevante Nutzungsänderung stattfindet (2008):	68,00%
Massgebende Vorjahresquote:	<u>45,00%</u>
Differenz für die Steuerberechnung der Nutzungsänderung per 1.1.2008:	<u>23,00%</u>

Per 1.1.2008 darf auf dem **Zeitwert der Vorsteuern** auf den steuerlich relevanten Aufwendungen für die Liegenschaft eine **Einlagesteuerung** im Ausmass von 23,00% geltend gemacht werden.

Gehen wir nun davon aus, dass sich die Nutzung für steuerbare Zwecke in den nachfolgenden Jahren wie folgt entwickelt:

2009:	65,00%
2010:	56,00%
2011:	34,00%

Aufgrund dieser Daten wird im Jahre 2011 die Toleranzgrenze von 20 Prozentpunkten wiederum überschritten, so dass per 1.1.2011 eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vorliegt. Die massgebende Vorjahresquote wird (beginnend mit der letzten steuerlich relevanten Nutzungsänderung, somit dem Jahr 2008) wie folgt ermittelt:

2008:	68,00%	
2009:	65,00%	
2010:	<u>56,00%</u>	
Total:	189,00%	dividiert durch Anzahl Jahre (3) = <u>63,00%</u>

Steuerbare Nutzung in jenem Jahr, in dem eine relevante Nutzungsänderung stattfindet (2011):	34,00%
Massgebende Vorjahresquote:	<u>63,00%</u>
Differenz für die Steuerberechnung der Nutzungsänderung per 1.1.2011:	<u>29,00%</u>

Per 1.1.2011 erfolgt auf dem **Zeitwert der steuerlich relevanten Aufwendungen** für die Liegenschaft demnach eine **Eigenverbrauchsbesteuerung** im Ausmass von 29,00% zu dem am 1.1.2011 gültigen Steuersatz.

4.2.2 Effektive Ermittlung der MWST auf partiellen Nutzungsänderungen

Wendet die steuerpflichtige Person die effektive Steuerermittlung an, wird eine partielle Nutzungsänderung in jedem Fall steuerlich erfasst, d.h. eine **Toleranzgrenze** wie bei der annäherungsweise Steuerermittlung **ist bei der effektiven Steuerermittlung nicht vorgesehen**.

Steuerkorrekturen werden bei jeglicher Änderung der Nutzungsverhältnisse vorgenommen.

Beispiel

(gleiches Beispiel wie in Ziff. 4.2.1 annäherungsweise Ermittlung der MWST)

Die steuerpflichtige Person A besitzt eine eigene Geschäftsliegenschaft und verwendet diese einerseits für steuerbare Zwecke (Beratungsleistungen) und andererseits für ausgenommene Zwecke (nicht optierte Schulungsleistungen). Die Nutzung für steuerbare Zwecke – welche die steuerpflichtige Person aufgrund eines sachgerechten Schlüssels ermittelt hat – sieht wie folgt aus:

Jahr 2005:	45,00%
Jahr 2006:	34,00%

Der Verwendungszweck der Liegenschaft hat sich im Jahre 2006 gegenüber dem Vorjahr 2005 demnach um elf Prozentpunkte verändert. Es liegt eine steuerlich relevante Nutzungsänderung per 1.1.2006 vor.

Liegt eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor, wird für die **Steuerberechnung** die Differenz zwischen der

- Nutzung in jenem Jahr, in dem eine relevante Nutzungsänderung stattfindet und der
- Vorsteuerabzugsquote des Vorjahres

zugrunde gelegt.

Beispiel

Die steuerpflichtige Person C ist seit 1.1.2005 im MWST-Register eingetragen. Die gemischte Nutzung ihrer Liegenschaft (z.B. für steuerbare Beratungsleistungen und für nicht optierte Schulungsleistungen) sieht wie folgt aus:

Jahr	Nutzung für steuerbare Zwecke	Nutzung für nicht steuerbare Zwecke	Veränderung in Prozentpunkten
2005:	46,00%	54,00%	–
2006:	42,00%	58,00%	04,00%
2007:	47,00%	53,00%	05,00%
2008:	68,00%	32,00%	21,00%

Da bei der effektiven Ermittlung keine Toleranzgrenze vorgesehen ist, liegen steuerlich relevante Nutzungsänderungen per 1.1.2006, 1.1.2007 und 1.1.2008 vor. Demnach sehen die Berechnungen für diese Nutzungsänderungen wie folgt aus:

Nutzungsänderung per 1.1.2006:

Per 1.1.2006 erfolgt auf dem **Zeitwert der steuerlich relevanten Aufwendungen** für die Liegenschaft eine **Eigenverbrauchsbesteuerung** im Ausmass von 4,00% zu dem am 1.1.2006 gültigen Steuersatz.

Nutzungsänderung per 1.1.2007:

Per 1.1.2007 darf auf dem **Zeitwert der Vorsteuern** auf den steuerlich relevanten Aufwendungen für die Liegenschaft eine **Einlageentsteuerung** im Ausmass von 5,00% geltend gemacht werden.

Nutzungsänderung per 1.1.2008:

Per 1.1.2008 darf auf dem **Zeitwert der Vorsteuern** auf den steuerlich relevanten Aufwendungen für die Liegenschaft eine **Einlageentsteuerung** im Ausmass von 21,00% geltend gemacht werden.

4.2.3 Anwendungsdauer und Wechsel der gewählten Vorgehensweise

a) Anwendungsdauer:

Beim erstmaligen Eintreten der Voraussetzungen für eine Nutzungsänderung entscheidet sich die steuerpflichtige Person, ob sie bezüglich der **partiellen Nutzungsänderungen** die Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung annäherungsweise (☞ Ziff. 4.2.1) oder effektiv (☞ Ziff. 4.2.2) ermitteln will.

Liegt die **Veränderung des Verwendungszweckes bei einer partiellen Nutzungsänderung bei höchstens 20 Prozentpunkten** und erfolgt durch die steuerpflichtige Person keine Korrektur (Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung) infolge Nutzungsänderung, geht die ESTV davon aus, dass sie mindestens für die nächsten zehn Jahre die annäherungs-

weise Ermittlung anwenden will. Wird seitens der steuerpflichtigen Person hingegen eine Entsteuerung beziehungsweise Besteuerung vorgenommen, gibt sie damit zu erkennen, dass sie mindestens für die nächsten zehn Jahre die effektive Ermittlung anwenden will.



Die von der steuerpflichtigen Person gewählte Methode (annäherungsweise oder effektiv) wird – sowohl was die Entsteuerung als auch die Besteuerung bei partiellen Nutzungsänderungen anbelangt – für mindestens zehn Jahre angewendet.

b) Wechsel:

Beim Wechsel wird wie folgt vorgegangen:

- ❑ **Wechsel von der annäherungsweise zur effektiven Ermittlung:**
Beim **Übergang** von der annäherungsweise zur effektiven Ermittlung sind grundsätzlich keine steuerlichen Massnahmen zu treffen.

Bei erstmaliger Veränderung der partiellen Nutzung nach dem Wechsel von der annäherungsweise zur effektiven Ermittlung (verglichen mit dem Vorjahresverhältnis) liegt **in jedem Fall – also ohne Berücksichtigung einer Toleranzgrenze** – eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor.

Grundlage für die Steuerberechnung bildet die Differenz zwischen der Nutzung in jenem Jahr, in dem nach dem Wechsel erstmals eine Veränderung stattfindet, verglichen mit der durchschnittlichen Nutzung in den vorangegangenen Jahren. Massgebend für die Ermittlung dieser durchschnittlichen Nutzung in den vorangegangenen Jahren sind die unter Ziff. 4.2.1 beschriebenen Grundsätze, soweit es sich um Jahre handelt, die unter die annäherungsweise Ermittlung fielen.

- ❑ **Wechsel von der effektiven zur annäherungsweise Ermittlung:**
Beim **Übergang** von der effektiven zur annäherungsweise Ermittlung sind grundsätzlich keine steuerlichen Massnahmen zu treffen.

Bei erstmaliger Veränderung der partiellen Nutzung nach dem Wechsel von der effektiven zur annäherungsweise Ermittlung um **mehr als 20 Prozentpunkte – Toleranzgrenze** – (verglichen mit dem Vorjahresverhältnis) liegt eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor.

Grundlage für die Steuerberechnung bildet die Differenz zwischen der Nutzung in jenem Jahr, in dem nach dem Wechsel erstmals eine Veränderung stattfindet, verglichen mit der durchschnittlichen Nutzung in den vorangegangenen Jahren. Die massgebliche Ausgangsbasis ist die

Vorsteuerabzugsquote in jenem Jahr, in dem letztmals die effektive Ermittlung angewendet wurde, während in den darauffolgenden Jahren die unter Ziff. 4.2.1 beschriebenen Grundsätze zur Anwendung gelangen.

4.2.4 **Praktisches Vorgehen bei der Steuerermittlung im Zusammenhang mit partiellen Nutzungsänderungen**

In den nachfolgenden Ausführungen wird aufgezeigt, auf welche Weise der zu entsteuernde beziehungsweise zu besteuerte Wert in der Praxis berechnet werden kann. **Die Ausführungen gelten sowohl bei Anwendung der annäherungsweise (§ Ziff. 4.2.1) als auch der effektiven (§ Ziff. 4.2.2) Steuerermittlung.**

Da aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen bei Gegenständen der Zeitwert unterschiedlich ist (bei unbeweglichen Gegenständen ist zur Ermittlung des Zeitwertes eine Abschreibung von jährlich 5% und bei beweglichen Gegenständen eine solche von jährlich 20% zu berücksichtigen) und bei Dienstleistungen der Wert des noch nicht genutzten Teils als Grundlage für die Ermittlung der MWST dient, werden die **Steuerberechnungen stets getrennt nach den drei Kategorien**

- unbewegliche Gegenstände,
- bewegliche Gegenstände und
- Dienstleistungen

vorgenommen.

Aufgrund des nachstehenden Berechnungsmodells können die für die Steuerermittlung relevanten Daten in 11 Schritten ermittelt werden. Als Grundlage für die Steuerermittlung dient bei der

- **Eigenverbrauchsbesteuerung**
die unter Schritt 7 ermittelten steuerlich relevanten Aufwendungen und bei der
- **Einlageentsteuerung**
die unter Schritt 9 ermittelte Vorsteuer auf den steuerlich relevanten Aufwendungen.

Berechnungsmodell:

Da die Steuerermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen äusserst anspruchsvoll ist, empfiehlt es sich, die nachstehend beschriebenen Schritte aufgrund des praktischen Beispiels am Schluss dieser Ziff. 4.2.4 nachzuvollziehen.

- Schritt 1: Ermittlung der massgeblichen Aufwendungen
Schritt 2: Ermittlung des nicht zu entsteuernden beziehungsweise zu besteuerten Wertes

- Schritt 3: Ermittlung des übersteigenden Wertes
 Schritt 4: Ermittlung der (Rest-)Nutzung in Prozenten
 Schritt 5: Zuordnung des zulässigen Abschreibungssatzes
 Schritt 6: Berechnung des Abschreibungsbetrages
Schritt 7: Zu entsteuernder beziehungsweise zu besteuender Wert (Zeitwert bzw. Wert des noch nicht genutzten Teils, der bei Eigenverbrauchsbesteuerungen als Grundlage für die Steuerermittlung dient)
 Schritt 8: Steuersatz in Prozenten
Schritt 9: Vorsteuerbetrag (Vorsteuer auf den steuerlich relevanten Aufwendungen, die bei Einlageentsteuerungen als Grundlage für die Steuerermittlung dient)
 Schritt 10: Ermittlung der Restnutzung in Prozenten
 Schritt 11: Anpassung des Steuersatzes

Erklärungen zu den einzelnen Schritten:

Schritt 1: Ermittlung der massgeblichen Aufwendungen

- a) Bei unbeweglichen Gegenständen:
Steuerlich relevante Aufwendungen gemäss den Ausführungen unter Ziff. 2.1.2.
- b) Bei beweglichen Gegenständen:
Steuerlich relevante Aufwendungen gemäss den Ausführungen unter Ziff. 2.2.2.
- c) Bei Dienstleistungen:
Steuerlich relevante Aufwendungen gemäss den Ausführungen unter Ziff. 2.3.2.

Schritt 2: Ermittlung des nicht zu entsteuernden beziehungsweise zu besteuenden Wertes

- a) Bei unbeweglichen Gegenständen:
In den Werten gemäss Schritt 1 allfällig enthaltene **nicht vorsteuerabzugsberechtigte** Aufwendungen (z.B. Bauarbeiten durch nicht steuerpflichtige Personen).
- b) Bei beweglichen Gegenständen:
In den Werten gemäss Schritt 1 allfällig enthaltene **nicht vorsteuerabzugsberechtigte** Aufwendungen (z.B. Käufe bei nicht steuerpflichtigen Personen).
- c) Bei Dienstleistungen:
In den Werten gemäss Schritt 1 allfällig enthaltene **nicht vorsteuerabzugsberechtigte** Dienstleistungen (z.B. Dienstleistungsbezüge bei nicht steuerpflichtigen Personen).

Schritt 3: Ermittlung des übersteigenden Wertes

Werte gemäss Schritt 1 abzüglich Werte gemäss Schritt 2 (bzw. Vortrag der Restwerte gemäss Schritt 7 der vorangehenden Tabelle).

Schritt 4: Ermittlung der (Rest-)Nutzung in Prozenten

100 Prozent (bzw. Restnutzung in Prozenten gemäss Schritt 10 der vorangehenden Tabelle).

Schritt 5: Zuordnung des zulässigen Abschreibungssatzes

- a) Bei unbeweglichen Gegenständen:
Der Umfang der Abschreibung richtet sich nach den Ausführungen unter Ziff. 2.1.3.
- b) Bei beweglichen Gegenständen:
Der Umfang der Abschreibung richtet sich nach den Ausführungen unter Ziff. 2.2.3.
- c) Bei Dienstleistungen:
Der Umfang der Abschreibung richtet sich nach den Ausführungen unter Ziff. 2.3.3.

Schritt 6: Berechnung des Abschreibungsbetrages

Ermittlung des Abschreibungsbetrages, der sich aus dem Abschreibungssatz gemäss Schritt 5 unter Berücksichtigung der (Rest-) Nutzung in Prozenten gemäss Schritt 4, berechnet vom übersteigenden Wert gemäss Schritt 3, ergibt, d.h.: Schritt 3 dividiert durch Schritt 4, multipliziert mit Schritt 5.

Schritt 7: Zu entsteuernder beziehungsweise zu besteuender Wert

Übersteigender Wert gemäss Schritt 3 abzüglich Abschreibungsbetrag gemäss Schritt 6. Beim ermittelten Wert handelt es sich um den Zeitwert (unbewegliche und bewegliche Gegenstände) beziehungsweise um den Wert des noch nicht genutzten Teils (Dienstleistungen).

Schritt 8: Steuersatz in Prozenten

Massgeblicher Steuersatz in der betreffenden Periode, wobei allfällige Anpassungen der Steuersätze gemäss Schritt 11 zu beachten sind.

Schritt 9: Vorsteuerbetrag

Steuerbetrag, der sich aus dem Steuersatz gemäss Schritt 8, berechnet vom zu entsteuernden beziehungsweise zu besteuenden Wert gemäss Schritt 7, ergibt.

Steuerberechnung:

- a) Liegt eine Nutzungsänderung vor, die zu einer **Eigenverbrauchsbesteuerung** führt, wird für die Steuerberechnung wie folgt vorgegangen:

Der **Wert** gemäss **Schritt 7** bildet die Grundlage für die Besteuerung. Diesem Betrag wird für die Besteuerung jener Prozentsatz zugrunde gelegt, der sich aus der Differenz zwischen der

- Nutzung in jenem Jahr, in dem eine relevante Nutzungsänderung stattfindet und der
- massgebenden Vorjahresquote*

ergibt.

*) ↗ Ziff. 4.2.1 (annäherungsweise Ermittlung) beziehungsweise Ziff. 4.2.2 (effektive Ermittlung).

Die Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt zu dem im Zeitpunkt der Nutzungsänderung massgeblichen Steuersatz.

- b) Liegt eine Nutzungsänderung vor, die zu einer **Einlageentsteuerung** führt, wird für die Steuerberechnung wie folgt vorgegangen:

Der **Vorsteuerbetrag** gemäss **Schritt 9** bildet die Grundlage für die Entsteuerung. Diesem Betrag wird für die Entsteuerung jener Prozentsatz zugrunde gelegt, der sich aus der Differenz zwischen der

- Nutzung in jenem Jahr, in dem eine relevante Nutzungsänderung stattfindet und der
- massgebenden Vorjahresquote*

ergibt.

*) ↗ Ziff. 4.2.1 (annäherungsweise Ermittlung) beziehungsweise Ziff. 4.2.2 (effektive Ermittlung).

Grundlagen für künftige Nutzungsänderungen:

Für künftige Nutzungsänderungen werden folgende Werte ermittelt und (zusammen mit den Berechnungen für die vorangehenden Nutzungsänderungen) festgehalten:

Schritt 10: Ermittlung der Restnutzung in Prozenten

(Rest-)Nutzung in Prozenten gemäss Schritt 4 abzüglich Abschreibungssatz gemäss Schritt 5.

Schritt 11: Anpassung des Steuersatzes

Bei Nutzungsänderungen, die zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen, wird bei Steuersatzänderungen der Steuersatz für künftige Einlageentsteuerungen getrennt nach Jahren im Ausmass der besteuerten Nutzungsänderung entsprechend angepasst.

Berechnungstabelle für die Steuerermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen

Kalender- jahr	Schritt 1 Massgeb- liche Auf- wendungen	Schritt 2 Nicht zu entsteuern/ besteuern	Schritt 3 Überstei- gender Betrag	Schritt 4 (Rest- Nutzung in %)	Schritt 5		Schritt 7 Zu entsteuern bzw. zu besteuern	Schritt 8		Schritt 9 Vorsteuer in %	Schritt 10 Rest- nutzung in %	Schritt 11 Anpassung Steuersatz
					Abschreibung in %	Betrag		in %	Betrag			

Dringlich bis
07. Dezember 2009

Berechnungsbeispiel

(mit Lösungsansätzen bei Anwendung der annäherungsweise oder der effektiven Ermittlung)

a) Sachverhalt:

Das seit 1.1.2006 steuerpflichtige Unternehmen X hat im Jahre 2006 eine Geschäftsliegenschaft mit Option für den Betrag von Fr. 4'304'000 (inkl. 7,6% MWST, exkl. Wert des Bodens) erworben. Das Unternehmen verwendet diese Liegenschaft einerseits für steuerbare Zwecke (z.B. Beratungsleistungen), andererseits für von der MWST ausgenommene Umsätze (z.B. nicht optierte Schulungsleistungen). Es werden jedoch keine Liegenschaftsteile vermietet oder verpachtet (solche Teile würden unter dem Gesichtspunkt der vollumfänglichen Nutzungsänderung beurteilt). Im Jahre 2007 lässt das Unternehmen X einen Erweiterungsbau erstellen, der im November 2007 bezugsbereit ist.

Nutzung der Liegenschaft für steuerbare Zwecke:

2006	68%
2007	66%
2008	43%
2009	50%

Gebäudeversicherungswert:

1.1.2006	4'000'000	
1.1.2008	7'000'000	(Neuschätzung)

Investitionen in den Jahren 2006 bis 2009:

2006	4'000'000	Kaufpreis Gebäude (Wert exkl. 7,6% MWST)
2007	2'900'000	Erweiterungsbau (Wert exkl. 8,4% MWST)

Die werterhaltenden Aufwendungen, Betriebsstoffe und andere Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter werden zahlenmässig nicht dargestellt, da sie steuerlich nicht relevant sind.

Beim Kauf der Geschäftsliegenschaft im Jahre 2006 hat das steuerpflichtige Unternehmen X die Vorsteuern im Verhältnis der Verwendung korrekt um 32% gekürzt. Ebenfalls wurden die Vorsteuern beim Erweiterungsbau im Jahre 2007 korrekt um 34% gekürzt.

Um die Problematik der Steuersatzänderung darzustellen, wird in diesem Berechnungsbeispiel (rein hypothetisch) davon ausgegangen, dass per 1.1.2007 eine Steuersatzerhöhung um 0,8 Prozentpunkte erfolgte.

b) Steuerliche Massnahmen:

Ermittlung der steuerlich relevanten Nutzungsänderungen:

Jahr	Nutzung für steuerbare Zwecke	Veränderung in Prozentpunkten
2006	68%	(Ausgangsbasis)
2007	66%	2%
2008	43%	23%
2009	50%	7%

Bei Anwendung der annäherungsweisen Ermittlung:

Infolge Überschreitung der Toleranzgrenze von 20 Prozentpunkten liegt bei Anwendung der annäherungsweisen Ermittlung nur per 1.1.2008 eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vor.

Bei Anwendung der effektiven Ermittlung:

Da bei Anwendung der effektiven Ermittlung keine Toleranzgrenze vorgesehen ist, liegen steuerlich relevante Nutzungsänderungen per 1.1.2007, 1.1.2008 und per 1.1.2009 vor.

Steuerberechnungen:

Bei Anwendung der annäherungsweisen Ermittlung:

Siehe die nachfolgende Berechnungstabelle 1.

Die **massgebende Vorjahresquote** für die Steuerberechnung im Zusammenhang mit der Nutzungsänderung per 1.1.2008 wird wie folgt ermittelt:

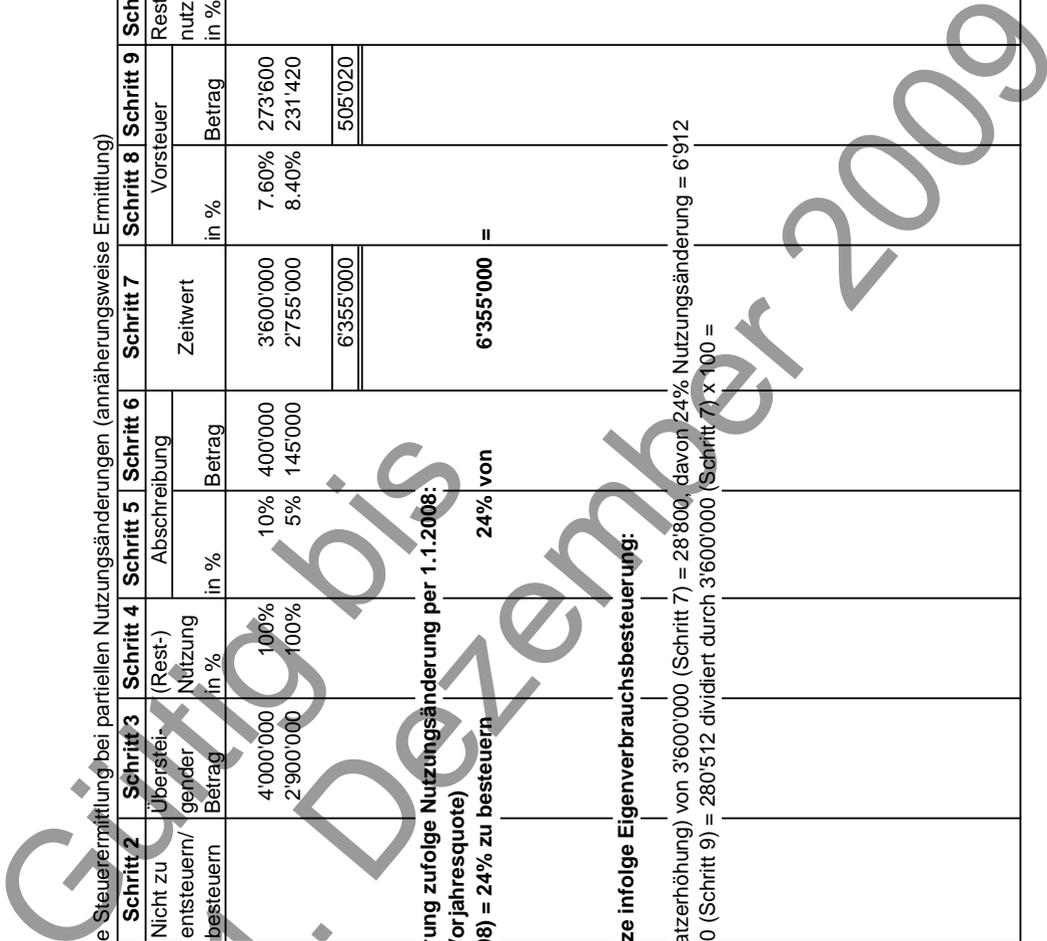
Vorsteuerabzugsquote 2006:	68%	
Vorsteuerabzugsquote 2007:	<u>66%</u>	
Total:	134%	: 2 Jahre = <u>67%</u>

Bei Anwendung der effektiven Ermittlung:

Siehe die nachfolgenden Berechnungstabellen 2, 3 und 4.

Berechnungstabelle 1 für die Steuerermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen (annäherungsweise Ermittlung)

Kalenderjahr	Schritt 1	Schritt 2	Schritt 3	Schritt 4	Schritt 5		Schritt 6	Schritt 7	Schritt 8		Schritt 9	Schritt 10	Schritt 11
	Massgebliche Aufwendungen	Nicht zu übersteuender Betrag	(Rest-)Nutzung in %	in %	in %	Betrag	Abschreibung	Zeitwert	in %	Vorsteuer	Restnutzung in %	Anpassung Steuersatz	
2006	4'000'000	4'000'000	100%	10%	400'000		3'600'000	7.60%	273'600	90%			
2007	2'900'000	2'900'000	100%	5%	145'000		2'755'000	8.40%	231'420	95%			
<p>Eigenverbrauchsbesteuerung zufolge Nutzungsänderung per 1.1.2008:</p> <p>von 67% (massgebende Vorjahresquote) =</p> <p>auf 43% (Jahresquote 2008) = 24% zu besteuern 24% von</p> <p>hievon 8,4% MWST 6'355'000</p>													
<p>Anpassung der Steuersätze infolge Eigenverbrauchsbesteuerung:</p> <p>2006 0,8% (Steuersatzerhöhung) von 3'600'000 (Schritt 7) = 28'800, davon 24% Nutzungsänderung = 6'912</p> <p>6'912 + 273'600 (Schritt 9) = 280'512 dividiert durch 3'600'000 (Schritt 7) x 100 = 7.79%</p>													
											1'525'200		
											128'116.80		



Berechnungstabelle 3 für die Steuerermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen (effektive Ermittlung)

Kalenderjahr	Schritt 1	Schritt 2	Schritt 3	Schritt 4	Schritt 5		Schritt 6		Schritt 7		Schritt 8		Schritt 9	Schritt 10	Schritt 11
	Massgebliche Aufwendungen	Nicht zu entsteuernde Besteuern	Überrückender Betrag	(Rest-)Nutzung in %	Abschreibung in %	Beitrag	Zeitwert	Vorsteuer in %	Beitrag	Restnutzung in %	Beitrag	Restnutzung in %	Beitrag	Restnutzung in %	Anpassung Steuersatz
Vortrag der relevanten Werte per 1.1.2007 samt Berechnungen zufolge Nutzungsänderung per 1.1.2008															
2006	Vortrag Tabelle 2, Schritt 7		3'800'000	95%	5%	200'000	3'600'000	7.62%	274'320	90%					
Erstmals zu berücksichtigende Werte:															
2007	2'900'000		2'900'000	100%	5%	145'000	2'755'000	8.40%	231'420	95%					
Eigenverbrauchsbesteuerung zufolge Nutzungsänderung per 1.1.2008:															
von 66% auf 43% = 23% zu besteuern															
hievon 8,4% MWST															
Anpassung der Steuersätze infolge Eigenverbrauchsbesteuerung:															
2006	0,8% (Steuersatzerhöhung) von 3'600'000 (Schritt 7) = 28'800, davon 23% Nutzungsänderung = 6'624 6'624 + 274'320 (Schritt 9) = 280'944 dividiert durch 3'600'000 (Schritt 7) x 100 =														
														1'461'650	
														122'778.60	
															7.80%

Berechnungstabelle 4 für die Steuerermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen (effektive Ermittlung)

Kalenderjahr	Schritt 1 Massgebliche Aufwendungen	Schritt 2 Nicht zu versteuern/besteuern	Schritt 3 Überschender Betrag	Schritt 4 (Rest-)Nutzung in %	Schritt 5 Abschreibung		Schritt 6 Zeitwert	Schritt 7 Vorsteuer		Schritt 8 in %	Schritt 9 Betrag	Schritt 10 Rest-nutzung in %	Schritt 11 Anpassung Steuersatz
					in %	Betrag		in %	Betrag				
Vortrag der relevanten Werte per 1.1.2008 samt Berechnungen zufolge Nutzungsänderung per 1.1.2009													
2006	Vortrag Tabelle 3, Schritt 7	3'600'000	90%	5%	200'000	3'400'000	7.80%	265'200	85%				
2007	Vortrag Tabelle 3, Schritt 7	2'755'000	95%	5%	145'000	2'610'000	8.40%	219'240	90%				
Erstmalig zu berücksichtigende Werte:													
2008	0					6'010'000		484'440					
Einlagesteuerung zufolge Nutzungsänderung per 1.1.2009:													
von 43% auf 50% = 7% zu versteuern													
				7% von				484'440					33'910.80

5. Besonderheiten

5.1 Banken

Jene Banken, die sich der branchenspezifischen Vorsteuerpauschale unterstellt haben, beachten bezüglich der steuerlichen Behandlung von Nutzungsänderungen die Ausführungen in der Broschüre Finanzbereich.

5.2 Filmproduzenten

Die Filmproduzenten beachten bezüglich der steuerlichen Behandlung von Nutzungsänderungen die Ausführungen in der Broschüre Kultur.

5.3 Gemeinwesen

Gemeinwesen, die für die Kürzung des Vorsteuerabzugs die effektive Regelung gemäss den Ausführungen in der Broschüre Gemeinwesen anwenden, halten sich bei Nutzungsänderungen an die Ausführungen gemäss Ziff. 4.2.2.

Die unter Ziff. 4.2.1 beschriebene annäherungsweise Ermittlung der MWST auf partiellen Nutzungsänderungen ist für Gemeinwesen nicht anwendbar. Sie haben die Möglichkeit, die in der Broschüre Gemeinwesen beschriebene besondere annäherungsweise Ermittlung - sowohl was vollumfängliche als auch partielle Nutzungsänderungen anbelangt - anzuwenden. Bei Anwendung der annäherungsweise Ermittlung ist zu beachten, dass für die Steuerberechnungen bei Nutzungsänderungen die Buchwerte zugrunde gelegt werden.

5.4 Gruppenbesteuerung

Nutzungsänderungen werden

- aus **Sicht des einzelnen Gruppenmitglieds** beurteilt;
- bei der Übertragung von Gegenständen oder Dienstleistungen von einer Gruppengesellschaft auf eine andere Gruppengesellschaft bei Änderung des Verwendungszwecks steuerlich bei der leistenden Gesellschaft berücksichtigt (spätere Nutzungsänderungen hingegen bei der übernehmenden Gesellschaft).

Entscheidet sich eine MWST-Gruppe für die Anwendung der annäherungsweise Ermittlung bei partiellen Nutzungsänderungen (☞ Ziff. 4.2.1), ist diese grundsätzlich von sämtlichen Gruppenmitgliedern anzuwenden.

Ein neu zur MWST-Gruppe stossendes Mitglied hält sich an die von der Gruppe (seinerzeit) gewählte Abrechnungsweise. Hat also das neue Mitglied beispielsweise die effektive Ermittlung und die Gruppe die annäherungsweise Ermittlung angewendet, erstellt die neue Gruppengesellschaft ihre Abrechnungen ebenfalls nach der annäherungsweise Methode (☞ Ziff. 4.2.3).

Beispiel einer Nutzungsänderung mit Einlageentsteuerung

Die Gruppengesellschaft A verkauft der Gruppengesellschaft B am 1.7.2006 für den Betrag von Fr. 50'000.-- (ohne MWST, da Gruppeninnenumsatz) einen Lieferwagen, den sie bisher für ihre Geschäftstätigkeit verwendet hat.

Anschaffungsjahr des Lieferwagens: 2004

Bezugspreis: Fr. 75'320.-- (inkl. 7,6% MWST)

Vorsteuerabzugsquoten:

- Gruppengesellschaft A: 60%
- Gruppengesellschaft B: 100%

Die **Gruppengesellschaft A** kann folgende Einlageentsteuerung vornehmen:

Anschaffungspreis des Lieferwagens (exkl. MWST)		Fr. 70'000
- 20% Abschreibung für das 2004	Fr. 14'000	
- 20% Abschreibung für das 2005	Fr. 14'000	- Fr. 28'000
Zeitwert 1.7.2006		<u>Fr. 42'000</u>
Massgeblicher Wert für die Einlageentsteuerung: 40% (A hat Abzugsquote von 60%) von Fr. 42'000.-- =		<u>Fr. 16'800</u>

Entsteuerung: 7,6% MWST von Fr. 16'800.-- Fr. 1'276.80

Beispiel einer Nutzungsänderung mit Eigenverbrauchsbesteuerung

Die Gruppengesellschaft B liefert der Gruppengesellschaft A am 1.7.2006 aus ihrem Büromateriallager neue Materialien für den Betrag von Fr. 20'000.-- (ohne MWST, da Gruppeninnenumsatz), die sie im Jahre 2005 für denselben Betrag eingekauft hat (Steuersatz 7,6%).

Vorsteuerabzugsquoten:

- Gruppengesellschaft B: 100%
- Gruppengesellschaft A: 60%

Die **Gruppengesellschaft B** nimmt folgende Eigenverbrauchsbesteuerung vor:

Massgeblicher Wert für die Eigenverbrauchsbesteuerung: 40% (A hat Abzugsquote von 60%) von Fr. 20'000.-- =		<u>Fr. 8'000</u>
---	--	------------------

Besteuerung: 7,6% MWST von Fr. 8'000.-- Fr. 608.00

5.5 Leerstand von Immobilien¹¹

a) Grundsatz:

Wird eine Liegenschaft beziehungsweise ein Liegenschaftsteil vorübergehend nicht genutzt (z.B. wegen Unvermietbarkeit), liegt für die mehrwertsteuerliche Beurteilung ein Leerstand vor. Während der Zeit des Leerstandes anfallende Aufwendungen wie Investitionen, Unterhalts- und Betriebskosten sind

- **im Rahmen von Artikel 38 ff. MWSTG vorsteuerabzugsberechtigt**, sofern die Liegenschaft beziehungsweise der betreffende Liegenschaftsteil vor dem Leerstand für einen steuerbaren Zweck (z.B. Vermietung mit Option) verwendet wurde;
- **nicht vorsteuerabzugsberechtigt**, sofern die Liegenschaft beziehungsweise der betreffende Liegenschaftsteil vor dem Leerstand für einen nicht steuerbaren Zweck (z.B. Vermietung ohne Option) verwendet wurde.

Kann eine vor dem Leerstand für einen steuerbaren Zweck verwendete Liegenschaft beziehungsweise ein Liegenschaftsteil nicht innert 12 Monaten einer neuen steuerbaren Verwendung zugeführt werden, tritt der **Eigenverbrauchstatbestand infolge Nutzungsänderung** ein. Die in der Zeit des Leerstandes getätigten, wertvermehrenden Investitionen sind in diesem Fall, ohne Berücksichtigung einer Abschreibung, in die Bemessung der Eigenverbrauchssteuer einzubeziehen. Demgegenüber bilden die während dieser Zeit erfolgten vorsteuerabzugsberechtigten werterhaltenden Unterhaltskosten sowie die Betriebskosten nicht Gegenstand der Eigenverbrauchssteuer (☞ Ziff. 2.1.2).

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der späteren Verwendung stehen, wie Inserate für Käufer-/Mietersuche, Verkaufsprovisionen usw., berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn für den Verkauf beziehungsweise die Vermietung optiert wird.

b) Ausnahmen:

Die Frist von 12 Monaten ruht so lange, als die steuerpflichtige Person glaubhaft machen kann, dass der Leerstand

- wegen objektiver Unmöglichkeit, einen Mieter für die Liegenschaft zu finden, oder
- durch mehr als 12 Monate dauernde Umbauarbeiten

entstanden ist, und die Liegenschaft anschliessend wieder für steuerbare Tätigkeiten verwendet wird.

Handelt es sich bei der steuerbaren Tätigkeit um die **Vermietung der Liegenschaft (mit Option)**, sollte die steuerpflichtige Person für Dritte erkennbare, regelmässige Bemühungen für deren Vermietung unternehmen. Dies kann beispielsweise mit Inseraten in Tageszeitungen geschehen, die während einer bestimmten Zeit (z.B. von Januar bis April) erscheinen. Für diese vier Monate ruht die Frist von 12 Monaten. Dafür geeignet sind insbesondere Belege **für Inserate-, Internet- und Druckkosten** (z.B. für Flyers), die zudem eine **eindeutige Identifikation** der betreffenden Liegenschaft zulassen. Demgegenüber sind beispielsweise blossige Belege für die Herstellung von Plakaten oder Transparenten mit einer allgemeinen Aufschrift, wie „Bürofläche zu vermieten“ oder „Gewerberaum zu vermieten“, als Bescheinigung nicht ausreichend. Der Grund dafür liegt darin, dass die erforderliche Identifikation des Objekts dadurch nicht möglich ist.

Bei **Umbauarbeiten empfiehlt es sich** Unterlagen bereitzustellen, die klar Auskunft über Baubeginn und Bauende geben (z.B. mit Baugesuch, Werkverträgen, Zeitplan des Architekten über die einzelnen Umbauphasen).

Für sämtliche **Aufwendungen während des Leerstands** einer derartigen Liegenschaft (für Betrieb, Unterhalt, Investition) besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG), sofern diese zuvor für einen steuerbaren Zweck verwendet wurde.

5.6 Meldeverfahren

Über die steuerlichen Folgen bei Nutzungsänderungen im Zusammenhang mit den im Meldeverfahren übernommenen Vermögenswerten orientiert das Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren.

5.7 Saldosteuersatzmethode

5.7.1 Grundsätzliches

Bei Unternehmen, die

- neu steuerpflichtig werden und ab Beginn der Steuerpflicht mit Saldosteuersätzen abrechnen;
- von der effektiven Abrechnungsart zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen wechseln;
- von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsart wechseln oder
- die Saldosteuersatzmethode anwendeten und aus der Steuerpflicht entlassen werden,

erfolgt **grundsätzlich** weder eine Einlagesteuerung noch eine Eigenverbrauchsbesteuerung zufolge Nutzungsänderungen.

☞ Näheres dazu in der Broschüre Saldosteuersätze. Zu beachten sind ausserdem die nachfolgenden Ausführungen unter Ziff. 5.7.2 und 5.7.3.

5.7.2 **Nutzungsänderungen beim Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsart und umgekehrt¹²**

Abweichend von dem unter Ziff. 5.7.1 erwähnten Grundsatz können jene Tatbestände, die **ausserhalb des Anwendungsbereichs der Saldosteuersatzmethode** angesiedelt sind, zu einer steuerlich relevanten Nutzungsänderung (Einlageentsteuerung oder Eigenverbrauchsbesteuerung) führen.

Es empfiehlt sich, im konkreten Fall die ESTV anzufragen.

Beispiel

Das Treuhandbüro Kummer ist der Saldosteuersatzmethode unterstellt. Die Tätigkeit als Treuhänder wird im Gebäudeteil A der eigenen Liegenschaft ausgeübt. Den Gebäudeteil B hat das Treuhandbüro (zwangsläufig ohne Option) vermietet.

Unter den Anwendungsbereich der Saldosteuersatzmethode fällt die Tätigkeit als Treuhänder und demnach auch die Nutzung des Gebäudeteils A für diese Zwecke. Die Vermietung des Gebäudeteils B hingegen ist ausserhalb des Anwendungsbereichs der Saldosteuersatzmethode angesiedelt, d.h. die entsprechenden Mietentgelte sind nicht zum Saldosteuersatz abzurechnen. Sie sind von der MWST ausgenommen; auf den diesbezüglichen Aufwendungen besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Erfolgt nun ein Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Abrechnungsart, besteht zu diesem Zeitpunkt die Möglichkeit, auf dem Zeitwert der wertvermehrenden Aufwendungen eine Einlageentsteuerung auf dem Gebäudeteil B geltend zu machen, sofern für die Vermietung optiert wird.

Im umgekehrten Fall (Treuhandbüro Kummer rechnet effektiv ab, optiert für die Vermietung des Gebäudeteils B und wechselt dann zur Saldosteuersatzmethode, bei der eine Option zwangsläufig nicht zulässig ist) wäre beim Wechsel auf dem Zeitwert der wertvermehrenden Aufwendungen eine Eigenverbrauchssteuer zu entrichten.

5.7.3 **Nutzungsänderungen im Zeitpunkt der Anwendung der effektiven Abrechnungsmethode, wenn zuvor mit Saldosteuersätzen abgerechnet wurde¹³**

Bei Nutzungsänderungen im Zeitpunkt der Anwendung der effektiven Abrechnungsmethode ist die steuerliche Behandlung unterschiedlich, wenn zuvor mit Saldosteuersätzen abgerechnet worden ist. Anhand von zwei Sachverhalten

¹² Praxispräzisierung

¹³ Praxispräzisierung

werden nachstehend die steuerlichen Konsequenzen im Bereich von Liegenschaften dargestellt.

Sachverhalt 1

1. Die steuerpflichtige Person rechnet effektiv ab und tätigt während dieser Zeit (wertvermehrende) Investitionen in die Geschäftsliegenschaft, die für steuerbare Zwecke verwendet wird.
2. Es erfolgt ein Wechsel zur Abrechnung mit Saldosteuersätzen.
3. Wiederum Wechsel zur effektiven Abrechnungsmethode. Unter der effektiven Abrechnungsmethode erfolgt eine Nutzungsänderung der Geschäftsliegenschaft, indem sie neu ohne Option vermietet wird.

Sachverhalt 2

1. Die steuerpflichtige Person rechnet mit Saldosteuersätzen ab und übernimmt während dieser Zeit von einer effektiv abrechnenden steuerpflichtigen Person ein Teilvermögen (inkl. Geschäftsliegenschaft) im Meldeverfahren. Die Geschäftsliegenschaft wird für steuerbare Zwecke verwendet.
2. Es erfolgt ein Wechsel zur effektiven Abrechnungsmethode. Unter der effektiven Abrechnungsmethode erfolgt eine Nutzungsänderung der seinerzeit im Meldeverfahren übernommenen Geschäftsliegenschaft, indem sie neu ohne Option vermietet wird.

Steuerliche Massnahmen bei Sachverhalt 1 und 2 anlässlich der Nutzungsänderung zufolge Vermietung der Geschäftsliegenschaft ohne Option:

- a) Der Wechsel von der Abrechnung mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnungsmethode war **nicht zwingend**:¹⁴

Nachträgliche Steuerberichtigung im Zeitpunkt der Vermietung ohne Option **entfällt**, da anlässlich des Wechsels von der Abrechnung mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnungsmethode eine Steuerkorrektur erfolgen musste.

¹⁴ Ein Wechsel von der Abrechnung mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnungsmethode ist dann **nicht zwingend**, wenn die Umsatzgrenze und/oder die Steuerzahllastlimite in einem Kalenderjahr nicht um mehr als 50% oder in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht grundsätzlich überschritten wurden.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Saldosteuersätze.

- b) Der Wechsel von der Abrechnung mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnungsmethode war **zwingend**:¹⁵

Eigenverbrauchsbesteuerung im Zeitpunkt der Vermietung ohne Option **vornehmen**, da anlässlich des Wechsels von der Abrechnung mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnungsmethode keine Steuerkorrektur erfolgen musste.

Die MWST ist auf dem Zeitwert bei Beginn der Vermietung ohne Option geschuldet. Zur Ermittlung des Zeitwertes wird die Abschreibung während der

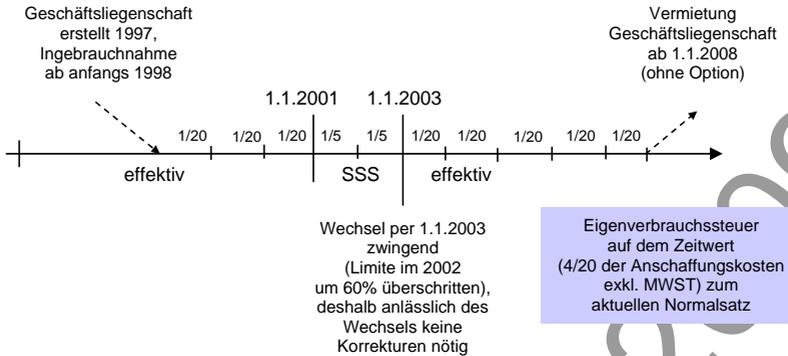
- effektiven Abrechnungsmethode mit jährlich 1/20
- Abrechnung mit Saldosteuersätzen mit monatlich 1/60 beziehungsweise jährlich 1/5 berücksichtigt.

Gültig bis
31. Dezember

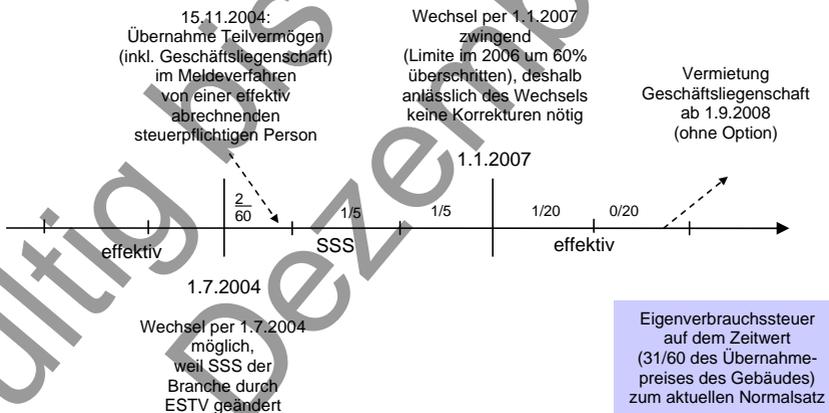
¹⁵ Ein Wechsel von der Abrechnung mit Saldosteuersätzen zur effektiven Abrechnungsmethode ist dann **zwingend**, wenn die Umsatzgrenze und/oder die Steuerzahllastlimite in einem Kalenderjahr um mehr als 50% oder in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren grundsätzlich überschritten wurden.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Saldosteuersätze.

Beispiel zu Sachverhalt 1



Beispiel zu Sachverhalt 2



5.8 Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden

Je nachdem, auf welcher Grundlage die Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden ausgerichtet werden, wird die Nutzungsänderung unterschiedlich behandelt. Es wird unterschieden zwischen

- objektbezogen ausgerichteten Subventionen (☞ Ziff. 5.8.1) und
- zur Deckung des Betriebsdefizits ausgerichteten Subventionen (☞ Ziff. 5.8.2).

5.8.1 Objektbezogen ausgerichtete Subventionen u.dgl.

Beim Erhalt objektbezogener Subventionen u.dgl. sind ausser einer Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung keine steuerlichen Massnahmen infolge Nutzungsänderung zu treffen.

Treten hingegen Tatbestände und Arten von Nutzungsänderungen im Sinne von Ziff. 3 und Ziff. 4 ein, sind die steuerlichen Massnahmen zu berücksichtigen.

Dabei wird als Ausgangsbasis für die Steuerberechnung (Einlagebesteuerung und Eigenverbrauchsbesteuerung) von den Beträgen nach Abzug der Subventionen u.dgl. ausgegangen.

☞ Ansonsten sind die Ausführungen unter Ziff. 1 ff. zu berücksichtigen.

Berechnungsbeispiel

1. Sachverhalt:

Einem Behindertenwohnheim mit angegliederter Werkstätte werden im Zusammenhang mit den im Generalunternehmervertrag erstellten Gebäuden folgende Subventionen ausgerichtet:

<i>Fr. 1'400'000</i>	<i>für das Wohnheim</i>
<i>Fr. 600'000</i>	<i>für die Werkstätte (= 60% der Baukosten)</i>

Die Baukosten inklusive 7,6% MWST der per 1.10.2003 fertiggestellten und bezogenen Gebäude belaufen sich auf:

<i>Fr. 3'000'000</i>	<i>für das Wohnheim</i> <i>(für von der MWST ausgenommene Zwecke)</i>
<i>Fr. 1'000'000</i>	<i>für die Werkstätte</i> <i>(für steuerbare Zwecke)</i>

Die erforderlichen Vorsteuerabzugskürzungen hat das Behindertenwohnheim in seinen MWST-Abrechnungen im Jahre 2003 vorgenommen (Vorsteuerabzugskürzung zu 60% auf den Baukosten für das Werkstattgebäude). Was die Baukosten für das Wohnheim anbelangt, sind ordnungsgemäss keine Vorsteuern geltend gemacht worden.

Im Bereiche der Werkstätte fallen keine weiteren Subventionen u.dgl. (z.B. zur Deckung des Betriebsdefizits) an.

Steuerliche Massnahmen bei folgenden Nutzungsänderungen:

- a) Das Wohnheim wird ab 1.7.2006 für eine eigene steuerbare Tätigkeit verwendet.
- b) Das Wohnheim wird per 1.7.2006 mit Option verkauft.
- c) Das Werkstattgebäude wird ab 1.7.2006 für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit verwendet.
- d) Das Werkstattgebäude wird per 1.7.2006 mit Option verkauft.

2. Steuerliche Massnahmen:

a) Das Wohnheim wird ab 1.7.2006 für eine eigene steuerbare Tätigkeit verwendet:

Es darf folgende **Einlageentsteuerung** vorgenommen werden:

Baukosten Wohnheim inkl. 7,6% MWST	Fr. 3'000'000
abzüglich Subvention	Fr. 1'400'000
Baukosten nach Abzug der Subvention	
inkl. 7,6% MWST	Fr. 1'600'000
Abzüglich Abschreibungen für die abgelaufenen	
Jahre 2003 bis 2005: 3 Jahre à 5% = 15%	Fr. 240'000
Massgeblicher Zeitwert für die Entsteuerung	
(inkl. 7,6% MWST):	Fr. 1'360'000

Einlageentsteuerung per 1.7.2006:	
7,6% von (107,6%) Fr. 1'360'000	Fr. 96'059.50

b) Das Wohnheim wird per 1.7.2006 mit Option verkauft:

Es darf folgende **Einlageentsteuerung** vorgenommen werden:

Massgeblicher Zeitwert für die Entsteuerung	
(inkl. 7,6% MWST);	
Berechnung gemäss Buchstabe a):	Fr. 1'360'000

Einlageentsteuerung per 1.7.2006:

7,6% von (107,6%) Fr. 1'360'000	Fr. 96'059.50
---------------------------------	---------------

c) **Das Werkstattgebäude wird ab 1.7.2006 für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit verwendet:**

Es ist folgende **Eigenverbrauchsbesteuerung** vorzunehmen:

Baukosten Werkstattgebäude inkl. 7,6% MWST	Fr. 1'000'000
abzüglich Subvention	Fr. 600'000
Baukosten nach Abzug der Subvention inkl. 7,6% MWST	Fr. 400'000
abzüglich 7,6% MWST	Fr. 28'253
Baukosten nach Abzug der Subvention exkl. 7,6% MWST	Fr. 371'747
Abzüglich Abschreibungen für die abgelaufenen Jahre 2003 bis 2005: 3 Jahre à 5% = 15%	Fr. 55'762
Massgeblicher Zeitwert für die Besteuerung:	Fr. 315'985

Zu entrichtende Eigenverbrauchssteuer:

7,6% von (100,0%) Fr. 315'985

Fr. 24'014.85

d) **Das Werkstattgebäude wird per 1.7.2006 mit Option verkauft:**

Da auf den Baukosten nach Abzug der Subventionen der Vorsteuerabzug vorgenommen werden konnte, **entfällt eine Einlageentsteuerung.**

5.8.2

Zur Deckung des Betriebsdefizits ausgerichtete Subventionen u.dgl.

Bei Ausrichtung von Subventionen u.dgl. zur Deckung des Betriebsdefizits ist alljährlich zu prüfen, ob eine steuerlich relevante, partielle (teilweise) Nutzungsänderung im Sinne von Ziff. 4 vorliegt.

Die zur Deckung des Betriebsdefizits ausgerichteten Subventionen u.dgl. betreffen grundsätzlich die wertvermehrenden und die werterhaltenden Aufwendungen sowie die Betriebskosten. Bei den steuerlich relevanten Nutzungsänderungen werden hingegen nur die wertvermehrenden Aufwendungen erfasst.

Für die Steuerberechnung einer relevanten Nutzungsänderung werden deshalb die Subventionen nur soweit berücksichtigt (proportionale Aufteilung), als sie die wertvermehrenden Aufwendungen betreffen.

☞ Ansonsten sind die Ausführungen unter Ziff. 1 ff. zu berücksichtigen.

Berechnungsbeispiel

(mit objektbezogenen und zur Deckung des Betriebsdefizits ausgerichteten Subventionen)

1. Sachverhalt:

Eine am 1.1.2006 neu eröffnete Schreinerei-Lehrwerkstätte erhält zur Deckung des Betriebsdefizits folgende Subventionen:

für das Jahr 2006: 10% des Gesamtertrages
 für das Jahr 2007: 31% des Gesamtertrages
 für das Jahr 2008: 19% des Gesamtertrages

Die im Jahre 2005 getätigten Investitionen (inkl. 7,6% MWST) betragen:

Fr. 1'500'000 für das Werkstattgebäude (ohne Land)
 Fr. 1'200'000 für die Betriebseinrichtungen
 (bewegliche Gegenstände wie z.B. Maschinen)

Hierfür erhielt die Schreinerei-Lehrwerkstätte folgende (objektbezogenen) Subventionen:

Fr. 1'000'000 für das Werkstattgebäude (ohne Land)
 Fr. 800'000 für die Betriebseinrichtungen
 (bewegliche Gegenstände wie z.B. Maschinen)

2. Steuerliche Massnahmen infolge Nutzungsänderung in den Jahren 2007 und 2008:

Folgende Eigenverbrauchsbesteuerungen und Einlageentsteuerungen werden vorgenommen (☞ annäherungsweise Ermittlung Ziff. 4.2.1):

a) Werkstattgebäude:

Erstellung Werkstattgebäude 2005 inkl. 7,6% MWST	Fr. 1'500'000
(Ingebrauchnahme ab 1.1.2006)	
abzüglich objektbezogene Subvention	Fr. 1'000'000
Erstellung Werkstattgebäude 2005 nach Abzug der objektbezogenen Subvention inkl. 7,6% MWST	Fr. 500'000
abzüglich Kürzung aufgrund der Subvention zur Deckung des Betriebsdefizits 2006:	
10% von Fr. 500'000	Fr. 50'000
Erstellung Werkstattgebäude 2005 nach Abzug der objektbezogenen Subvention sowie der Kürzung aufgrund der Subvention zur Deckung des Betriebsdefizits 2006	Fr. 450'000
abzüglich 7,6% MWST	Fr. 31'784
Vorsteuerabzugsberechtigter Betrag 2006 exkl. MWST	Fr. 418'216

Im Jahre 2006 musste zufolge Subventionierung demnach eine Vorsteuerabzugskürzung im Ausmass von Fr. 74'163.55, und zwar 7,6% von (107,6%) Fr. 1'050'000.--, vorgenommen werden.

Nutzungsänderung per 1.1.2007:

Grundlage für die partielle Nutzungsänderung
im Jahre 2007

Fr. 418'216

Abzüglich Abschreibung für die Nutzungsdauer 2006:

5% p.a. von Fr. 418'216

Fr. 20'911

Massgeblicher Zeitwert für die Besteuerung 1.1.2007

Fr. 397'305

Im Jahre 2006 betrug die Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Subvention zur Deckung des Betriebsdefizits 10%; der massgebliche Zeitwert 1.1.2007 entspricht daher **90%**.

Im Jahre 2007 beträgt die aufgrund der Subvention zur Deckung des Betriebsdefizits vorzunehmende Kürzung 31%. Die partielle Nutzungsänderung beläuft sich demnach auf **21%** (10% abzüglich 31%).

Zu besteuender, anteilmässiger Zeitwert 1.1.2007:

Fr. 397'305 (steuerlich relevanter Zeitwert in Franken)
dividiert durch 90 (steuerlich relevanter Zeitwert in
Prozenten) multipliziert mit 21 (Nutzungsänderung in
Prozenten); ergibt:

Fr. 92'705

Zu entrichtende Eigenverbrauchssteuer:

7,6% von (100%) Fr. 92'705

Fr. 7'045.60

Nutzungsänderung per 1.1.2008:

Im Jahre 2008 beträgt die aufgrund der Subvention zur Deckung des Betriebsdefizits vorzunehmende Kürzung 19%. Die partielle Nutzungsänderung beläuft sich demnach auf **12%** (31% abzüglich 19%).

Da die Toleranzgrenze von 20% nicht überschritten ist, liegt bei Anwendung der annäherungsweise Ermittlung im Sinne von Ziff. 4.2.1 keine steuerlich relevante Nutzungsänderung per 1.1.2008 vor.

b) Betriebseinrichtungen:

Kauf Betriebseinrichtungen 2005 inkl. 7,6% MWST (Ingebrauchnahme ab 1.1.2006)	Fr. 1'200'000
abzüglich objektbezogene Subvention	Fr. <u>800'000</u>
Kauf Betriebseinrichtungen 2005 nach Abzug der objektbezogenen Subvention inkl. 7,6% MWST	Fr. 400'000
abzüglich Kürzung aufgrund der Subvention zur Deckung des Betriebsdefizits 2006:	
10% von Fr. 400'000	Fr. <u>40'000</u>
Kauf Betriebseinrichtungen 2005 nach Abzug der objekt- bezogenen Subvention sowie der Kürzung aufgrund der Subvention zur Deckung des Betriebsdefizits 2006	Fr. 360'000
abzüglich 7,6% MWST	Fr. <u>25'428</u>
Vorsteuerabzugsberechtigter Betrag 2006 exkl. MWST	Fr. <u>334'572</u>

Im Jahre 2006 musste zufolge Subventionierung demnach eine Vorsteuer-
abzugskürzung im Ausmass von Fr. 59'330.85, und zwar 7,6% von
(107,6%) Fr. 840'000.--, vorgenommen werden.

Nutzungsänderung per 1.1.2007:

Grundlage für die partielle Nutzungsänderung im Jahre 2007	Fr. 334'572
Abzüglich Abschreibung für die Nutzungsdauer 2006: 20% p.a. von Fr. 334'572	Fr. <u>66'914</u>
Massgeblicher Zeitwert für die Besteuerung 1.1.2007	Fr. <u>267'658</u>

Im Jahre 2006 betrug die Vorsteuerabzugskürzung aufgrund der Sub-
vention zur Deckung des Betriebsdefizits 10%; der massgebliche Zeit-
wert 1.1.2007 entspricht daher **90%**.

Im Jahre 2007 beträgt die aufgrund der Subvention zur Deckung des Be-
triebsdefizits vorzunehmende Kürzung 31%. Die partielle Nutzungsände-
rung beläuft sich demnach auf **21%** (10% abzüglich 31%).

Zu besteuender, anteilmässiger Zeitwert 1.1.2007:

Fr. 267'658 (steuerlich relevanter Zeitwert in Franken)
dividiert durch 90 (steuerlich relevanter Zeitwert in
Prozenten) multipliziert mit 21 (Nutzungsänderung
in Prozenten); ergibt:

Fr. 62'454

Zu entrichtende Eigenverbrauchssteuer:

7,6% von (100%) Fr. 62'454

Fr. 4'746.50

Nutzungsänderung per 1.1.2008:

*Im Jahre 2008 beträgt die aufgrund der Subvention zur Deckung des Betriebsdefizits vorzunehmende Kürzung 19%. Die partielle Nutzungsänderung beläuft sich demnach auf **12%** (31% abzüglich 19%).*

Da die Toleranzgrenze von 20% nicht überschritten ist, liegt bei Anwendung der annäherungsweise Ermittlung im Sinne von Ziff. 4.2.1 keine steuerlich relevante Nutzungsänderung per 1.1.2008 vor.

5.9 Vorübergehende Verwendung von Gegenständen

Zum Begriff der vorübergehenden Verwendung von Gegenständen sowie der Abgrenzung zur partiellen Nutzungsänderung geben die Ausführungen in der Broschüre Eigenverbrauch nähere Auskunft.

6. Buchführung und Aufbewahrung**a) Grundsatz:**

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 (Art. 58 Abs. 1 MWSTG).

Die Aufbewahrungsfrist für Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen beträgt **10 Jahre** (Art. 962 Abs. 2 OR bleibt vorbehalten). Die mit **unbeweglichen Gegenständen** zusammenhängenden Geschäftsunterlagen (z.B. Konten, Rechnungen der Leistungserbringer, Vorsteuerjournale, Berechnungen im Zusammenhang mit den Nutzungsverhältnissen) werden indessen während **20 Jahren** aufbewahrt. Ist nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf die sich die Unterlagen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt dieser Verjährung (Art. 58 Abs. 2 MWSTG, Z 943 ff.).

b) Kontenmässige Gliederung:

Die bei der Ermittlung einer allfälligen Nutzungsänderung anfallenden Unterlagen bewahrt die steuerpflichtige Person während der Verjährungsfrist auf.

Es empfiehlt sich, die Aufteilung soweit möglich bereits in der Buchhaltung anhand einzelner Konti vorzunehmen, beispielsweise wie folgt:

- Anschaffungswert von Investitionen (Gegenstände und Dienstleistungen);
- Wertberichtigung auf Investitionen;
- Wertvermehrnde Aufwendungen;
- Grossrenovationen für die Belange der MWST (☞ Ziff. 2.1.2 Bst. c);
- Nachgeholter Unterhalt auf Liegenschaften (☞ Ziff. 2.1.2 Bst. d);
- Werterhaltende Aufwendungen;

- Waren- und Materialvorräte;
- Betriebskosten (bei unbeweglichen Gegenständen);
- Service-, Unterhalts- und Reparaturarbeiten, Instandstellungskosten sowie Verbrauchsmaterialien und Werkzeuge (bei beweglichen Gegenständen).

Diese Konten werden für unbewegliche und bewegliche Gegenstände sowie auch für Dienstleistungen am besten getrennt geführt. Zudem ist es dienlich, die vorsteuerbelasteten Aufwendungen auf den Konten mit speziellen Codes zu versehen oder auf separaten Konten (getrennt nach Steuersätzen) zu verbuchen.

Wird diese Gliederung nicht bereits in der Buchhaltung vorgenommen, empfiehlt es sich, entsprechende - leicht überprüfbare - Aufzeichnungen ausserhalb der Buchhaltung zu führen (z.B. in Form von Listen und Anlagedateien).

Gültig bis
31. Dezember 2009