

Branchenbroschüre Nr. 04

Baugewerbe

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

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

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

Abkürzungen

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

Gültig bis
31. Dezember 2009

Inhaltsverzeichnis

Seite

I Allgemeiner Teil

1.	Steuersubjekt (Art. 21 MWSTG)	9
1.1	Grundsatz	9
1.2	Steuer- und Abrechnungspflicht einfacher Gesellschaften wie Arbeits- und Handwerkergemeinschaften, Konsortien usw.	9
2.	Steuerobjekt (Art. 5 bis 8 MWSTG)	10
2.1	Beispiele von steuerbaren Lieferungen	10
2.2	Beispiele von steuerbaren Dienstleistungen.	10
3.	Ort der Lieferung (Art. 13 MWSTG)	11
4.	Ort der Dienstleistung	12
4.1	Grundsatz (Art. 14 Abs. 1 MWSTG)	12
4.2	Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien (Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG)	12
4.3	Dienstleistungen im Bereich Personalverleih (Art. 14 Abs. 3 Bst. g MWSTG).	13
5.	Eigenverbrauch (Art. 9 MWSTG).	13
6.	Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG)	14
7.	Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden.	14
8.	Entgelt (Art. 33 MWSTG)	14
8.1	Umschreibung des Entgelts	14
8.2	Entgelt für besondere Leistungen oder aus besonderen Vertragsklauseln.	15
8.3	Abzüge vom Entgelt.	16
8.3.1	Entgeltsminderungen.	16
8.3.2	Keine Entgeltsminderungen	16
8.4	Sicherheitsleistung, Garantierückbehalt	16
9.	Offert- und Rechnungsstellung.	18
10.	Vermittlung	18
11.	Kantinen, Personalunterkünfte.	18
11.1	Kantinen	18
11.2	Kantine/Personalunterkunft wird durch Bauunternehmer betrieben	18
11.3	Kantine/Personalunterkunft wird durch einen Dritten betrieben	19
12.	Zeitpunkt der Versteuerung	19
13.	Vereinfachtes Abrechnungsverfahren/Saldosteuersatzmethode (Art. 59 MWSTG)	20
14.	Buchführung	20

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

15.	Allgemeines.	21
15.1	Abgrenzungskriterien zwischen Bauwerken für fremde und für eigene Rechnung	21
15.2	Beginn und Ende der Bautätigkeit	24
15.3	Wert des Bodens	25
15.4	Abbruch von Bauwerken	25
15.4.1	Vorgehen beim steuerpflichtigen Verkäufer	25

15.4.2	Vorgehen beim steuerpflichtigen Käufer zwecks Erstellung von Bauten für eigene Rechnung	26
15.5	Bauliche Massnahmen an Grundstücken	27
15.5.1	Massnahmen infolge der natürlichen Bodenbeschaffenheit	27
15.5.2	Sanierung zwecks Beseitigung von Altlasten	27
15.6	Roherschliessung	27
16.	Bauwerke für fremde Rechnung / Lieferung (Art. 6 Abs. 2 Bst. a und Abs. 4 MWSTG)	28
17.	Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG	28
17.1	Grundsätzliches	28
17.2	Entstehung der Steuerforderung (Art. 43 Abs. 2 MWSTG).	30
17.3	Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchssteuer (Art. 34 Abs. 4 MWSTG)	30
17.4	Ermittlung der Anlagekosten für die Belange der MWST; Übersicht	31
17.5	Detaillierte Ausführungen zur Übersicht gemäss Ziff. 17.4	32
17.5.1	Projektierungskosten	32
17.5.2	Baukosten	32
17.5.3	Allgemeine Geschäftskosten	33
17.5.4	Wert des Bodens	33
17.5.5	Aufwendungen im Zusammenhang mit der späteren Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung der Bauwerke	34
17.5.6	Erwerb unvollendeter Bauwerke	34
17.6	Ermittlung der Anlagekosten für die Belange der MWST in der Praxis	34
17.7	Gewinn / Verlust beim Verkauf	36
17.8	Option	36
17.9	Schematische Übersicht	38
18.	Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG	39
18.1	Eigenverbrauchstatbestände	39
18.2	Bemessungsgrundlage	40
18.3	Vorsteuerabzug	40
18.4	Beispiele	41
19.	Erstellung von Bauwerken für verschiedene Verwendungszwecke	42
19.1	Erstellung für fremde Rechnung, für die Veräusserung beziehungsweise Vermietung/Verpachtung (mit Option) sowie für die eigene steuerbare Geschäftstätigkeit	42
19.2	Verwendung teils zur Erzielung steuerbarer Umsätze, teils für die Veräusserung beziehungsweise Vermietung/Verpachtung (ohne Option).	43
19.3	Verwendung teils zur Erzielung steuerbarer Umsätze, teils für den privaten Gebrauch beziehungsweise für von der MWST ausgenommene Umsätze oder von der Steuerpflicht ausgenommene Betriebsteile	44
19.4	Verwendung teils für die Veräusserung oder Vermietung/Verpachtung (ohne Option), teils für sonstige ausgenommene Umsätze beziehungsweise für den privaten Gebrauch oder Betriebsteile, die von der Steuerpflicht ausgenommen sind	44
20.	Hauswart- und Platzwartarbeiten	45
20.1	Steuerliche Behandlung der Eigenleistungen	45
20.2	Begriff der Hauswart- und Platzwartarbeiten	45

20.2.1	Als Hauswartarbeiten gelten	45
20.2.2	Als Platzwartarbeiten gelten	47
20.3	Nicht unter die Ausnahmebestimmung fallende Eigenleistungen	47
20.4	Abgrenzung zwischen eigenen Hauswartarbeiten und steuerbaren, von Dritten bezogenen Hauswartarbeiten	48

Gültig bis
31. Dezember 2009

Gültig bis
31. Dezember 2009

I Allgemeiner Teil

1. Steuersubjekt (Art. 21 MWSTG)

1.1 Grundsatz

Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen.

1.2 Steuer- und Abrechnungspflicht einfacher Gesellschaften wie Arbeits- und Handwerkergemeinschaften, Konsortien usw.

Einfache Gesellschaften nach Artikel 530 OR, die nach aussen unter einer gemeinsamen Firma in Erscheinung treten und Leistungen erbringen, sind unbesehen ihrer rechtlichen Struktur mehrwertsteuerpflichtig, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerpflicht nach Höhe und Zusammensetzung des Umsatzes erfüllt sind. Die Steuerpflicht solcher einfachen Gesellschaften besteht unabhängig davon, ob die einzelnen Gesellschafter bereits als steuerpflichtige Personen eingetragen sind oder nicht. Ist die Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft gegeben, meldet sie sich unaufgefordert innert 30 Tagen bei der ESTV als steuerpflichtige Person schriftlich an (☞ Z 941).

Lässt eine einfache Gesellschaft Aufträge des Bauherrn durch einen Gesellschafter ausführen, liegen sowohl zwischen dem Gesellschafter und der einfachen Gesellschaft als auch zwischen der einfachen Gesellschaft und dem Bauherrn steuerbare Leistungen vor. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug ist gewährleistet (☞ Z 816 ff.).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine allfällige, von der einfachen Gesellschaft an die Gesellschafter überwiesene Gewinnbeteiligung bei den Empfängern nicht steuerbaren Umsatz darstellt. Der Erhalt einer solchen Gewinnbeteiligung führt nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung. Die einfache Gesellschaft kann entsprechend auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen (☞ Z 942). Der Beleg für die Gewinnausschüttung trägt deshalb keinen Hinweis auf die MWST.

Resultiert dagegen aus der Tätigkeit der einfachen Gesellschaft ein Verlust, gilt das Vorgesagte sinngemäss. Die von den Gesellschaftern an die einfache Gesellschaft überwiesenen Beträge zwecks Deckung des Verlustes sind durch die einfache Gesellschaft nicht zu versteuern. Die Belege tragen ebenfalls keinen Hinweis auf die MWST. Ein entsprechender Vorsteuerabzug ist bei den Gesellschaftern nicht möglich.



Arbeits- und Handwerkergemeinschaften im Baugewerbe wird empfohlen, die effektive Abrechnungsmethode – und nicht die Saldosteuersatzmethode – anzuwenden.

Bedingt durch Gesellschafter- und allenfalls Subunternehmerleistungen wird erfahrungsgemäss ein von der Regel abweichender Mehrwert erzielt. In diesem Fall kann sich die Saldosteuersatzmethode für die steuerpflichtige Gemeinschaft nachteilig auswirken. Die vereinfachte Abrechnungsmethode mit Saldosteuersätzen hat jedoch den Vorteil einer administrativen Erleichterung, da die effektive Ermittlung der Vorsteuer entfällt.

2. Steuerobjekt (Art. 5 bis 8 MWSTG)

Grundsätzlich sind im Baugewerbe die Lieferungen, Dienstleistungen und der Eigenverbrauch zum Normalsatz steuerbar (☞ Z 341).

2.1 Beispiele von steuerbaren Lieferungen

- *Ausführung von Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen (baugewerbliche Arbeiten) aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages (☞ Z 43 und 44); darunter fallen beispielsweise auch Sondierbohrungen (ohne Analyse und Berichterstattung über die Bodenbeschaffenheit) und Schneeräumungsarbeiten (☞ Z 45);*
- *Ausführung von Arbeiten aufgrund eines Generalunternehmervertrages;*
- *Leistungen aufgrund von Abonnementsverträgen für Wartung, Service, Unterhalt usw. (☞ Z 45);*
- *Erstellen von provisorischen Einrichtungen (z.B. Gerüste, Schalungen, Bauplatzinstallationen, Baugespanne und -tafeln, Festhallen, Tribünen, Lautsprecher- und Beleuchtungsanlagen);*
- *Vermietung von Betriebsmitteln mit oder ohne Bedienungspersonal wie beispielsweise Maschinen, Geräte, Fahrzeuge, und zwar unabhängig von der Dauer der Vermietung (☞ Z 50);*
- *Verkauf neuer oder gebrauchter beweglicher Gegenstände, deren Bezug und/oder Unterhalt zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigte (☞ Z 294 und Z 296 bis 297);*
- *Beitragsleistungen der Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft (Arbeits- oder Handwerkergemeinschaft, Konsortium usw.) in Form von baugewerblichen Arbeiten, Lieferungen von Material, Maschinen- und Gerätevermietung mit oder ohne Bedienungspersonal usw., nicht jedoch reine Kapitalzuschüsse.*

2.2 Beispiele von steuerbaren Dienstleistungen

- *Ausarbeitung von Projekten, Plänen, Modellen und Kostenvoranschlägen. Dabei spielt es keine Rolle, ob und von wem das Projekt ausgeführt wird. Zum Normalsatz steuerbar ist auch die blossе Übertragung von Urheberrechten an Projekten, Plänen, Modellen usw.;*
- *Preisgelder aus Architekturwettbewerben;*
- *Anfertigung der für die Realisierung von Bauwerken erforderlichen Detail- und Ausführungspläne, ferner statische und hydraulische Berechnungen usw.;*

- Durchführung des Submissionsverfahrens und die Vergabe von Arbeiten (z.B. Erstellen der Pflichtenhefte und Eingabeformulare, Nachrechnen der Offerten, Antragstellung für die Vergabe der Arbeiten und Abfassen der Werkverträge);
- Bauleitung und -überwachung;
- Ausmassarbeiten, Kontrolle der Unternehmer- und Lieferantenrechnungen, Erstellen der Bauabrechnung und allfälliger Bauwerkdokumentationen;
- Bodenuntersuchungen (Analyse und Berichterstattung über die Bodenbeschaffenheit), Abwasseruntersuchungen, Messungen, Vermessungen, Luftaufnahmen, Nachtragen des eidgenössischen Übersichtsplans, Erstellen von massstäblichen Plänen aufgrund von Fotografien, kartografische Arbeiten usw.;
- Personalverleih, Zurverfügungstellen von Arbeitskräften (☞ Z 128);
- Entsorgen oder Deponieren von Gegenständen (☞ Z 187);
- Transportieren von Gegenständen (☞ Z 59 bis 64);
- Einnahmen aus dem Verzicht auf die Teilnahme an Ausschreibungen;
- Schätzung des Marktwertes (Verkehrswert) von Grundstücken, Liegenschaften usw.;
- Expertisen über den Wert einer Liegenschaft oder über Mängel an Bauwerken;
- Gutachten für ein Gericht oder für eine andere Behörde, beispielsweise im Zusammenhang mit Enteignungen;
- Leistungen von Bausachverständigen (Architekten, Ingenieuren usw.) im Auftrag der öffentlichen Hand wie beispielsweise Baukontrollen;
- Vermittlung von Grundstücken oder Liegenschaften;
- Verwaltung von Liegenschaften;
- Beitragsleistungen der Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft (Arbeits- oder Handwerkergemeinschaft, Konsortium usw.) wie beispielsweise das Zurverfügungstellen von Arbeitskräften (☞ Z 128), die technische und kaufmännische Leitung (☞ Z 92 und 93), nicht jedoch reine Kapitalzuschüsse.

3. Ort der Lieferung (Art. 13 MWSTG)

Als Ort der Lieferung gilt der Ort, wo:

- a. sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet;
- b. die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einem Dritten beginnt.

Baugewerbliche Arbeiten gelten als am Ort erbracht, an dem sich das Bauwerk befindet.

Wird ein Bauwerk im Ausland erstellt, unterliegt das entsprechende Entgelt nicht der MWST. Es empfiehlt sich, die für die Erstellung eines solchen Bauwerks benö-

tigten Betriebsmittel (Maschinen, Geräte usw.) mit Carnet ATA oder im Zollverfahren über die vorübergehende Verwendung ins Ausland auszuführen. Dadurch ist die spätere steuerfreie Rückführung ins Inland gewährleistet. Zuständig für dieses Verfahren ist die EZV, die auch die notwendigen Auskünfte erteilt.

4. Ort der Dienstleistung

4.1 Grundsatz (Art. 14 Abs. 1 MWSTG)

Als Ort einer Dienstleistung gilt in der Regel jener Ort, an dem der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus er die Dienstleistung erbringt. Fehlt ein solcher Sitz oder eine Betriebsstätte, gilt als Ort der Dienstleistung sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird (Erbringerortsprinzip). Unter Artikel 14 Absatz 1 MWSTG fallen alle Dienstleistungen, die nicht ausdrücklich in Artikel 14 Absatz 2 und 3 MWSTG aufgeführt sind.

4.2 Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien (Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG)¹

Dienstleistungen **im engen Zusammenhang mit Immobilien** gelten als an dem Ort erbracht, an dem das Grundstück gelegen ist. Dies gilt ungeachtet dessen, ob an einen Leistungsempfänger mit Sitz im In- oder Ausland Rechnung gestellt wird. Dazu zählen abschliessend die Verwaltung oder Schätzung des Grundstücks, Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten am Grundstück sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen wie Architektur- oder Ingenieurarbeiten inklusive Preisgelder aus Architekturwettbewerben für konkrete Bauprojekte (Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Preisgelder für Architekturwettbewerbe ohne konkrete Bauprojekte werden nach Ziff. 4.1 behandelt (Erbringerortsprinzip). Die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken wie beispielsweise Vorkaufsrecht oder Baurecht sind jedoch von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG).

Grundsätzlich fallen **alle übrigen Dienstleistungen** im Zusammenhang mit einem Grundstück unter das Empfängerortsprinzip (Art. 14 Abs. 3 MWSTG), so beispielsweise reine Beratungsleistungen (im Zusammenhang mit dem Kauf, der Vermietung oder dem Suchen entsprechender Objekte), Prozessführung (auch vor Mietgerichten) sowie das Einholen von Bewilligungen nach der Lex Koller. Die nachweislich an diplomatische Missionen, diplomatische Vertreter, internationale Organisationen usw. erbrachten Dienstleistungen unterliegen jedoch nicht der MWST (Art. 20 MWSTGV).

Echte **Vermittlungen von Liegenschaften** im Sinne von Artikel 11 Absatz 1 MWSTG (☞ Z 192 ff.) stehen im Zusammenhang mit dem Erwerb, so dass derartige Vermittlungen gemäss Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG zu beurteilen sind. Demnach richtet sich die Steuerbarkeit der Vermittlungsleistung da-

nach, wo das Grundstück gelegen ist. Bei im Inland gelegenen Immobilien ist die MWST zum Normalsatz geschuldet, während bei im Ausland gelegenen Immobilien auf der Vermittlungsleistung keine MWST anfällt. Liegt hingegen keine direkte Stellvertretung im Sinne von Z 192 ff. vor, handelt es sich beim Entgelt für die „Vermittlungsleistung“ (d.h. für das sog. Suchen) um eine „finder's fee“, deren Steuerbarkeit sich nach Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe c MWSTG (Empfängerortsprinzip) richtet.

4.3 **Dienstleistungen im Bereich Personalverleih (Art. 14 Abs. 3 Bst. g MWSTG)**

Das Zurverfügungstellen von Arbeitskräften gilt – ungeachtet des Einsatzortes – als am Ort erbracht, an dem der Empfänger (Einsatzbetrieb) den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird. Fehlt ein solcher Sitz oder eine Betriebsstätte, gilt als Ort der Dienstleistung sein Wohnort oder der Ort, von dem aus der Leistungsempfänger tätig wird (Empfängerortsprinzip).

5. **Eigenverbrauch (Art. 9 MWSTG)**

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

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

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

☞ Mehr dazu unter Z 428 ff. und in der Broschüre Eigenverbrauch.

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

- an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 18 Ziff. 20 und 21 MWSTG), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert; davon

ausgenommen sind die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten (☞ Ziff. 20);

- Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit vornimmt, für deren Versteuerung sie nicht optiert.

☞ Mehr dazu unter Ziff. 17 und 18.

6. **Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG)**

Die steuerpflichtige Person kann in ihrer MWST-Abrechnung die von ihrem Leistungserbringer oder die bei der Einfuhr durch die EZV belastete Vorsteuer in Abzug bringen, sofern

- sie die diesbezüglichen Leistungen für einen steuerbaren Unternehmenszweck (Art. 38 Abs. 2 MWSTG) verwendet und
- die Fakturen des Lieferanten oder Dienstleistungserbringers und die Veranlagungsverfügungen der EZV den Anforderungen (Art. 37 Abs. 1 MWSTG, Z 740 ff.) genügen.

7. **Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden**

Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand – auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden – gehören nicht zum Entgelt (Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG) und können bei der steuerpflichtigen Person zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG). Gleich zu behandeln wie die Subventionen sind in diesem Zusammenhang auch Spenden, sofern es sich dabei nicht um Entgelt des Leistungsempfängers oder eines Dritten für eine steuerbare Leistung handelt.

Soweit die erhaltenen Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand und Spenden einer Leistung direkt zugeordnet werden können, wird die Vorsteuerabzugskürzung objektbezogen vorgenommen.

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

8. **Entgelt (Art. 33 MWSTG)**

8.1 **Umschreibung des Entgelts**

Die MWST wird vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger – oder an seiner Stelle ein Dritter – als Gegenleistung für die Lieferung oder die Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden.

Es spielt dabei keine Rolle, ob die Leistungen zu Einheits-, Global- oder Pauschalpreisen beziehungsweise Regietarifen in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, also der Marktpreis.

☞ Mehr zum Entgelt unter Z 206 ff.

☞ Informationen zu den Verrechnungsgeschäften unter Z 936.

Im Falle einer Leistung an das Personal gilt als Bemessungsgrundlage das vom Personal tatsächlich bezahlte Entgelt. Die steuerpflichtige Person schuldet jedoch mindestens den Steuerbetrag, der im Fall des Eigenverbrauchs geschuldet wäre. Nicht unter diese Ausnahmebestimmung fallen Leistungen an jenes Personal, welches massgeblich (d.h. mit einem Stimmenanteil von mehr als 20%) am Unternehmen beteiligt ist (Art. 33 Abs. 3 MWSTG).

Bei der Entgegennahme von WIR-Geld wird der dadurch ausgeglichene Rechnungsbetrag versteuert (☞ Z 213).

Nicht zum Entgelt gehören beispielsweise Verzugszinsen gemäss Artikel 104 OR, Betreibungskosten, ferner öffentlich-rechtliche Abgaben, die im Namen und für Rechnung des Abnehmers (Schuldner der Abgabe) ausgelegt und diesem – ohne Zuschlag – gesondert fakturiert werden. Dazu gehören beispielsweise Baupolizeigebühren und Gebühren für die Baubewilligung (☞ Z 255 bis 257).

8.2

Entgelt für besondere Leistungen oder aus besonderen Vertragsklauseln

Geht **Abbruch- oder Überschussmaterial** ins Eigentum des Leistungserbringers über, liegt seitens des Auftraggebers eine (Gegen-)Lieferung und damit eine Verrechnung vor. Im Vertrag, spätestens aber in der Rechnung, ist deshalb der Anrechnungswert anzugeben. Dieser Wert ist ebenfalls Teil des Entgelts für die Lieferung oder Dienstleistung (☞ Z 219).

Zum steuerbaren Entgelt gehören ferner:

- Prämien für exakte Bauausführung, Termineinhaltung oder -unterschreitung usw. (Bonussystem);
- entgeltliche Zusatzleistungen (z.B. Mitarbeit beim Aufstellen des Raumprogramms oder beim Landerwerb, Bemühungen im Rahmen des Baubewilligungs- und Einspracheverfahrens);
- Einnahmen für Wettbewerbsarbeiten, beispielsweise in Form von Preisgeldern (☞ Ziff. 4.2);
- entgeltliche Abgabe von Ausschreibungsunterlagen;

- Entschädigungen des Bestellers bei Widerruf oder bei Kündigung, soweit diesen steuerbare Leistungen gegenüber stehen (z.B. ein Projekt wird nicht ausgeführt oder während der Ausführung dem beauftragten Leistungserbringer entzogen [☞ Z 95]);
- Entschädigungen für die Ablösung von Handwerker- und Architekturverpflichtungen usw.

8.3 Abzüge vom Entgelt

8.3.1 Entgeltsminderungen

Als Entgeltsminderungen gelten:

- Rabatte, Skonti, Debitorenverluste, Umsatzboni und Rückvergütungen (☞ Z 251 und 252);
- Terminbussen für die Überschreitung vertraglicher Fristen (☞ Merkblatt Schadenersatzleistungen);
- aus Vereinfachungsgründen die zum Voraus (pauschal oder in Abhängigkeit der Bausumme) vereinbarten Abzüge vom Werklohn für Bauwesenversicherung, Bauschäden, -reinigung, -wasser, -strom, -reklame.

Für nachträgliche Änderungen des Entgelts (ausgenommen Skontoabzüge) werden entsprechende Belege (Gutschriften, Zusatzrechnungen usw.) erstellt (☞ Z 804). Ein handschriftlich korrigiertes Exemplar der ausgestellten Rechnung (z.B. berichtet durch die Bauleitung oder den Architekten) genügt diesen Anforderungen.

8.3.2 Keine Entgeltsminderungen

Nicht als Entgeltsminderungen gelten:

- Abzüge für durch Dritte behobene Bauschäden zu Lasten des verursachenden Unternehmers (Verrechnung);
- Abzüge für Aufwendungen im Zusammenhang mit EDV-Abrechnungen durch Auftraggeber (Verrechnung);
- allfällige Einbussen bei der Veräusserung von WIR-Geld gegen Währungsgeld oder bei dessen Verwendung zum Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen (☞ Z 213).

8.4 Sicherheitsleistung, Garantierückbehalt

Werden von Abschlagszahlungsgesuchen und Situationsetats Abzüge vorgenommen, die dem Auftraggeber während der Bauausführung als Sicherheitsleistung des Unternehmers dienen, ist nur der Nettobetrag, d.h. der nach Abzug des Rückhalts verbleibende Betrag zu versteuern.



Bei der definitiven Abrechnung der erbrachten Lieferung oder Dienstleistung wird der Betrag vor Abzug eines Garantierückbehalts versteuert. Dies gilt ungeachtet der Abrechnungsart (vereinbarte/vereinnahmte Entgelte).

Beispiel

Sicherheitsleistung während der Bauausführung (Rückbehalt)

1. Teilzahlungsgesuch vom 15. April 2007
Zahlungseingang 25. Mai 2007

	offener MWST- Ausweis Franken	verdeckter MWST- Ausweis Franken
Geleistete Arbeiten 1.3.2007 bis 31.3.2007 gemäss beiliegendem Situationsetat	100'000.00	107'600.00
abzüglich 3% Rabatt gemäss Vertrag	<u>-3'000.00</u>	<u>-3'228.00</u>
Geleistete Arbeiten netto	97'000.00	104'372.00
abzüglich 10% Rückbehalt	<u>-9'700.00</u>	<u>-10'437.20</u>
Teilzahlungsrechnung (exkl. MWST)	87'300.00	
7,6% MWST	<u>6'634.80</u>	
Total 1. Akontozahlung (inkl. 7,6% MWST)	<u>93'934.80</u>	<u>93'934.80</u>

← Deklaration im 2. Quartal 2007

Sicherheitsleistung bei definitiver Abrechnung (Garantierückbehalt)

Schlussabrechnung vom 15. August 2007
Zahlungseingang 25. September 2007

	offener MWST- Ausweis Franken	verdeckter MWST- Ausweis Franken
Geleistete Arbeiten vom 1.3.2007 bis 30.6.2007	300'000.00	322'800.00
vertragliche Abzüge		
- 3% Rabatt	-9'000.00	-9'684.00
- 0,5% für Bauwesenversicherung, -reinigung, -strom, -wasser, -reklame (≠ Ziff. 8.3.1)	<u>-1'500.00</u>	<u>-1'614.00</u>
Gesamtabrechnungssumme netto	289'500.00	311'502.00
abzüglich		
- 1. Akonto Zahlungsgesuch vom 15.4.2007	-87'300.00	-93'934.80
- 2. Akonto Zahlungsgesuch vom 15.5.2007	<u>-87'300.00</u>	<u>-93'934.80</u>
Schlussabrechnung (exkl. MWST)	114'900.00	
7,6% MWST	<u>8'732.40</u>	
Schlussabrechnung (inkl. 7,6% MWST)	<u>123'632.40</u>	<u>123'632.40</u>

← Deklaration im 3. Quartal 2007

Zahlungsbedingungen gemäss Vertrag

- zahlbar innert 30 Tagen	103'632.40	103'632.40
- Bargarantie für die Dauer von 2 Jahren	20'000.00	20'000.00

(ist in den buchmässigen Aufzeichnungen getrennt von den übrigen Forderungen aus Leistungen aufzuführen)

9. Offert- und Rechnungsstellung

In Offerten, Kostenvoranschlägen und Rechnungen für baugewerbliche Arbeiten oder Dienstleistungen – auch in solchen an Privatpersonen – darf die MWST offen ausgewiesen werden (§ Z 809). Die steuerpflichtige Person stellt ihren steuerpflichtigen Kunden auf Verlangen eine detaillierte Rechnung aus, die den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG genügt.

Dem Unternehmer ist es freigestellt, auf der Rechnung an einen nicht steuerpflichtigen Empfänger einen Hinweis auf die MWST anzubringen (§ Z 755).

10. Vermittlung

Umsatzsteuerrechtlich ist jemand dann direkter Stellvertreter (Vermittler), wenn die Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen getätigt werden (Art. 11 Abs. 1 MWSTG). Dies gilt beispielsweise auch für Architekten und Ingenieure, die Vertretungsbefugnisse ihrer Auftraggeber gegenüber Unternehmern, Lieferanten usw. wahrnehmen.



Lässt ein Unternehmen Aufträge des Bauherrn durch einen Unterakkordanten ausführen, liegen sowohl zwischen dem Unterakkordanten und dem Unternehmen als auch zwischen dem Unternehmen und dem Bauherrn steuerbare Leistungen vor.

☞ Näheres zur direkten Stellvertretung unter Z 190 ff.

☞ Entsprechende Rechnungsbeispiele in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.

11. Kantinen, Personalunterkünfte

11.1 Kantinen

Informationen zur mehrwertsteuerlichen Behandlung der in Kantinen erbrachten Leistungen sind aus Z 313 und 314 ersichtlich.

11.2 Kantine/Personalunterkunft wird durch Bauunternehmer betrieben

Der Bauunternehmer gilt als Betreiber, wenn er diese Einrichtungen mit eigenen Angestellten betreibt oder damit einen Dritten beauftragt, der seine Leistungen nicht direkt dem Baustellenpersonal, sondern ihm in Rechnung stellt. Die Weiterbelastung an das Baustellenpersonal erfolgt anschliessend durch den Bauunternehmer (z.B. durch Lohnabzug).

Die vom Bauunternehmer dem Personal in Rechnung gestellte Miete für Unterkunft ist von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 21 MWSTG). Dies gilt auch für die Vermietung von Unterkünften bei Gross- oder abgelegenen Baustellen für das Personal der dort tätigen Unternehmen.

Zum Normalsatz steuerbar sind jedoch die zusätzlich erbrachten Leistungen wie Zimmer-, Wohnungs- oder Hausreinigung, Waschen der Bettwäsche usw. sowie gastgewerbliche Leistungen (Verpflegung und Getränke).

Die von der MWST ausgenommenen Mieteinnahmen für die Unterkunft und die der MWST unterliegenden übrigen Leistungen sind gesondert in Rechnung zu stellen beziehungsweise zu belasten.

Wird die Unterkunft auch an Personen vermietet, die nicht auf der Baustelle tätig sind (Touristen, Sportvereine usw.), handelt es sich um eine zum Sondersatz steuerbare Beherbergungsleistung.

11.3 **Kantine/Personalunterkunft wird durch einen Dritten betrieben**

Der mit der Führung beauftragte Dritte gilt als Betreiber, wenn er seine Leistungen dem Baustellenpersonal im eigenen Namen – sei es für eigene oder fremde Rechnung – direkt fakturiert. Die Leistungen für Unterkunft und Frühstück unterliegen dabei dem Sondersatz für Beherbergung (Parahotellerie), die übrigen Leistungen (Verpflegung und Getränke) dem Normalsatz.

☞ Hinsichtlich der Aufteilung der Entgelte auf den Beherbergungs- und Verpflegungsanteil orientiert die Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

Allfällige Zuschüsse des Auftraggebers an das Defizit hat der Betreiber im Umsatzverhältnis der zur Anwendung gelangenden Steuersätze (Sondersatz/Normalsatz) zu versteuern (einschliesslich Mietwert für die Zurverfügungstellung der Infrastruktur inkl. Nebenkosten). Dies gilt unabhängig davon, ob hierfür Rechnung gestellt wird oder nicht.

Der Auftraggeber kann für den Zuschuss an den Betreiber kein Vorsteuerabzug geltend machen. Dies gilt auch für die Vermietung der Infrastruktur an den Betreiber, ausser wenn er nach Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG für die Versteuerung der Mieteinnahmen optiert.

12. **Zeitpunkt der Versteuerung**

Bei unbeweglichen Gegenständen (Bauwerke für fremde Rechnung) gilt jeder Teil der Herstellung im Zeitpunkt seiner Ausführung als geliefert (Sukzessivlieferung).

Teilrechnungen (Situationsetats) und die ihnen gleichgestellten Teilzahlungsgesuche werden – wie die übrigen Fakturen – bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten in jener Abrechnungsperiode verbucht und deklariert, in der sie ausgestellt wurden (☞ Z 962).

Die ESTV gestattet auf Antrag hin, die MWST nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen, sofern es für die steuerpflichtige Person aus Gründen ihres Rechnungswesens einfacher ist (Art. 44 Abs. 4 MWSTG). Bei Abrechnung nach ver-

einnahmten Entgelten werden die Umsätze in jener Abrechnungsperiode deklariert, in der das Entgelt vereinnahmt wurde (☞ Z 964).

Bei Vorauszahlungen sowie bei Lieferungen und Dienstleistungen ohne oder mit verspäteter Rechnungsstellung entsteht die Steuerforderung mit der Vereinnahmung des Entgelts.

☞ Über die Entstehung der Steuerforderung beim Eigenverbrauch orientiert Ziff. 17.2.

13. Vereinfachtes Abrechnungsverfahren/Saldosteuersatzmethode (Art. 59 MWSTG)

Unternehmen mit einem massgebenden steuerbaren Jahresumsatz bis zu 3 Millionen Franken und einer Steuerzahllast von nicht mehr als 60'000 Franken haben die Möglichkeit, mit Saldosteuersätzen abzurechnen.

Durch die Anwendung von Saldosteuersätzen entfällt die Ermittlung der Vorsteuer (☞ Ziff. 6). Zudem muss die MWST nur halbjährlich statt vierteljährlich abgerechnet werden.

Saldosteuersätze werden in der MWST-Abrechnung im Sinne von Multiplikatoren angewendet, d.h. das Total aller steuerbaren Umsätze einschliesslich MWST wird deklariert und für die Berechnung mit dem Saldosteuersatz multipliziert. In den Fakturen an die Kunden hingegen werden die den Leistungen entsprechenden gesetzlichen Steuersätze gemäss Artikel 36 MWSTG angegeben.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Saldosteuersätze.

14. Buchführung

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 abziesbaren Vorsteuer massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen.

Das Führen einer gesonderten Baustellen-Buchhaltung ist zulässig, sofern auch aus den Konten der Geschäftsbuchhaltung die Investitions-, MWST- (Vorsteuern und Steuerverbindlichkeiten), Aufwand- und Umsatzzahlen aus Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch ungekürzt ersichtlich sind. Diese Vorschrift soll verhindern, dass die Geschäftsbuchhaltung lediglich Bruttogewinne der Baustellen enthält (Differenz Umsatz/direkt zurechenbare Kosten).

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

15. Allgemeines

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

☞ Über die Saldosteuersatzmethode orientiert die Broschüre Saldosteuersätze.

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

15.1 Abgrenzungskriterien zwischen Bauwerken für fremde und für eigene Rechnung²

a) Beurteilung aufgrund des Gesamtprojekts

Eine Lieferung liegt immer vor, wenn **vor Baubeginn** (☞ Ziff. 15.2)

- für das **ganze** Bauwerk Werkverträge nach Artikel 363 OR und/oder rechtsgültig abgeschlossene Kauf- oder Vorverträge nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR vorliegen;³
- feststeht, dass das **ganze** Bauwerk nach Beendigung der Arbeiten mit Option vermietet oder verpachtet wird (vorausgesetzt, entsprechende Optionsbewilligungen der ESTV liegen vor Baubeginn vor).

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

- Teilen von Bauwerken, die für die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung ohne Option bestimmt sind sowie

² Praxispräzisierung

³ Bei Stockwerkeigentum oder Überbauungen mit mehreren Bauwerken – auch bei etappenweiser Erstellung aufgrund eines Gesamtprojekts – müssen für **sämtliche** Miteigentumsanteile oder Bauwerke entsprechende Verträge vorliegen. Dies gilt namentlich dann, wenn die Beurteilung – ob Lieferung oder Eigenverbrauch vorliegt – nicht nach Objekt oder Bauetappe (☞ nachfolgender Bst. b), sondern aufgrund des Gesamtprojekts vorgenommen wird.

- Teilen von Bauwerken, die für andere Zwecke, insbesondere für den eigenen privaten oder geschäftlichen Bedarf verwendet werden.

Bei Teilen von Bauwerken, die für die Veräußerung, Vermietung oder Verpachtung ohne Option bestimmt sind, liegt nur dann ein Lieferungstatbestand vor, wenn vor Baubeginn für **sämtliche** Einheiten Kauf- oder Vorverträge nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR vorliegen. Andernfalls liegt für alle diese Einheiten grundsätzlich Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG (☞ Ziff. 17) vor. In der Verwaltungspraxis wird in bestimmten Fällen jedoch von der Erhebung der Eigenverbrauchssteuer abgesehen (☞ Ziff. 17.1).

Bei Teilen von Bauwerken, die für andere Zwecke, insbesondere für den eigenen privaten oder geschäftlichen Bedarf verwendet werden, liegt grundsätzlich Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 18) vor. Im Zusammenhang mit jenen Einheiten, die für die eigene **steuerbare** Geschäftstätigkeit bestimmt sind, entfällt indessen die Entrichtung der Eigenverbrauchssteuer.

Beispiel

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

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

Steuerliche Beurteilung:

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

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

Für die übrigen Einheiten (1 - 8) liegen rechtsgültige Kaufverträge vor, weshalb auf diesen Teilen der Lieferungstatbestand gegeben ist. Nicht ein Lieferungs-, sondern ein Eigenverbrauchstatbestand würde für die Einheiten 1 - 8 vorliegen, wenn vor Baubeginn für eine oder mehrere Einheiten keine

rechtsgültigen Kaufverträge abgeschlossen wären. In diesem Fall dürfte die MWST unter keinen Umständen offen überwält werden.

b) Aufteilung nach Objekt oder Bauetappe

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

- des betreffenden Grundstücks oder Baurechts beziehungsweise Sonderrechts aus Stockwerkeigentum nach den Artikeln 712a und 712b ZGB (für sämtliche Miteigentumsanteile des betreffenden Bauwerks);⁴ und
- der Vertragsart (Kauf- oder Werkvertrag)⁵ bestehen und zudem
- eine eindeutige Zuordnung der Bezugsfakturen gewährleistet ist sowie entsprechende buchmässige Aufzeichnungen vorliegen.

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

c) Gemeinschaftliche Bauwerke

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

Beispiel

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

-
- 4 Eine Lieferung kann also nur vorliegen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
- a) Das Grundstück gehört dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfänger besitzt (auf fremdem Boden) das Baurecht;
 - b) bei Stockwerkeigentum liegen für sämtliche Miteigentumsanteile des betreffenden Bauwerks vor Baubeginn öffentlich beurkundete Kauf- oder Vorverträge vor. Bei Doppel- oder Reihenhäusern handelt es sich hingegen um separate Objekte (es müssen demnach nicht alle Einheiten verkauft sein).
- 5 Vor Baubeginn liegen Werkverträge nach Artikel 363 OR und/oder öffentlich beurkundete Kauf- oder Vorverträge nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR vor, zwecks Übertragung des Eigentums am betreffenden Objekt.

Die steuerpflichtige Person entschliesst sich bei Baubeginn, eine **Aufteilung nach Objekt** vorzunehmen. Demnach liegt bezüglich des **Wohn- und Geschäftshauses A** eine Lieferung und beim **Wohn- und Geschäftshaus B** sowie bei der **Einstellhalle** Eigenverbrauch vor.

d) Steuerfolgen

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

Der Wert des Bodens gehört nie zum steuerbaren Entgelt, selbst dann nicht, wenn er im Pauschalpreis für das Bauwerk inbegriffen ist. In der Rechnung oder in anderen Verkaufsdokumenten ist der Wert des Bodens generell auszuscheiden. Dies kann auch nur textmässig geschehen wie beispielsweise „im Pauschalpreis von Fr. 800'000 sind, ohne Wert des Bodens von Fr. 200'000, auf Fr. 600'000 7,6% MWST enthalten“.



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

Liegt hingegen **Eigenverbrauch** vor, handelt es sich bei Arbeiten an Bauwerken oder Teilen davon, die für die **Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung (ohne Option)** bestimmt sind, um Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG (☞ Ziff. 17) und bei Arbeiten an Bauwerken oder Teilen davon für **alle anderen Verwendungszwecke** (z.B. für den privaten Bedarf, Unterrichtsgebäude für nicht optierte Schulungen, Arbeiten am Grundstück wie Roherschliessung) um Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 18).

15.2 Beginn und Ende der Bautätigkeit

Der Baubeginn ist wichtig im Zusammenhang mit der Abklärung, ob ein Bauwerk als für fremde oder für eigene Rechnung erstellt gilt (☞ Ziff. 15.1). Beginn und Ende der Abrechnungspflicht sind bei Bauwerken für eigene Rechnung eng verknüpft mit Beginn und Ende der Bautätigkeit.

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

Bei **Sanierungen mit Teilabbruch** gilt die Bautätigkeit dagegen mit dem Beginn des Teilabbruchs als aufgenommen (§ Ziff. 15.4).

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

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

15.3 Wert des Bodens

Dieser von der MWST ausgenommene Wert versteht sich als **roherschlossenes** Land. Was die Unterscheidung zwischen Roh- und Feinerschliessung betrifft, sind die Erläuterungen unter Ziff. 15.6 und Ziff. 17.5.2 (9. Lemma) zu beachten. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Roherschliessung berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

☞ Beispiele von Aufwendungen und Leistungen unter Ziff. 17.5.4.

15.4 Abbruch von Bauwerken

In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, ob

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

15.4.1 Vorgehen beim steuerpflichtigen Verkäufer

a) Abbruch erfolgt innert zwölf Monaten⁶ nach Beendigung der Verwendung des Bauwerks für einen steuerbaren Zweck⁷

Nimmt der Verkäufer die erforderlichen Arbeiten selbst vor, schuldet er darauf keine MWST. Für die betreffenden Aufwendungen besteht Anspruch auf

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

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

Vorsteuerabzug. Lässt er den Abbruch durch Dritte vornehmen, darf er den Vorsteuerabzug geltend machen.

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

Nimmt der Verkäufer die erforderlichen Arbeiten selbst vor, liegt bei ihm Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 18) vor. Bei Ausführung der Arbeiten durch Dritte kann kein Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten vorgenommen werden. Die Arbeiten gehören zum Wert des Bodens, dessen Umsatz von der MWST ausgenommen ist.

c) Abbruch erfolgt aufgrund einer spezialgesetzlichen Verpflichtung

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

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

a) Bei Totalabbruch

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

Nimmt der Käufer den Abbruch selbst vor, liegt bei ihm Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 18) vor. Bei Ausführung der Arbeiten durch Dritte kann kein Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten vorgenommen werden.

Fälle, in denen besondere Umstände dazu führen, dass der Käufer den Totalabbruch im Hinblick auf eine steuerbare Tätigkeit selbst vornehmen muss, obwohl es prinzipiell Sache des Verkäufers wäre (z.B. aufgrund der Marktsituation auf dem Grundstücksmarkt), ist der Vorsteuerabzug dennoch zulässig beziehungsweise ist kein Eigenverbrauch geschuldet.⁸

b) Bei Teilabbruch

- Liegt **Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG** (☞ Ziff. 17) vor, sind die Arbeiten Teil der steuerbaren Anlagekosten. Für die betreffenden Aufwendungen besteht Anspruch auf Vorsteuerabzug.
- Liegt **Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG** (☞ Ziff. 18) vor, sind die selbst erbrachten Leistungen zum Preis wie für unabhängige Dritte zu versteuern. Für die betreffenden Aufwendungen besteht Anspruch auf Vorsteuerabzug. Bei Ausführung der Arbeiten durch Dritte kann kein Vorsteuerabzug auf den Abbrucharbeiten vorgenommen werden.

15.5 **Bauliche Massnahmen an Grundstücken**

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

15.5.1 **Massnahmen infolge der natürlichen Bodenbeschaffenheit**

In der Regel fallen die betreffenden Arbeiten beim Ersteller des Bauwerks (sei es für eigene oder für fremde Rechnung) an. Handelt es sich um Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG (☞ Ziff. 17), gehören die Arbeiten zu den steuerbaren Anlagekosten. Liegt demgegenüber die Erstellung eines Bauwerks für fremde Rechnung vor, sind die auf diese Arbeiten entfallenden Kosten Teil des steuerbaren Entgelts für das gelieferte Bauwerk.

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

Handelt es sich indessen um Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG (☞ Ziff. 18), gelten die Ausführungen unter Ziff. 15.4.2 Buchstabe b sinngemäss.

15.5.2 **Sanierung zwecks Beseitigung von Altlasten**

Üblicherweise dürfte es Sache des Verkäufers eines Grundstücks sein, die erforderlichen Arbeiten vorzunehmen. Diesbezüglich gelten die Ausführungen unter Ziff. 15.4.1 sinngemäss.

Fallen jedoch die fraglichen Arbeiten beim Käufer des Grundstücks beziehungsweise Ersteller von Bauwerken für eigene Rechnung an, gelten die Ausführungen unter Ziff. 15.4.2 Buchstabe a (Totalabbruch) sinngemäss.

15.6 **Roherschliessung**

Als Roherschliessung gilt die **Erschliessung von mehreren Parzellen bis an die Parzellengrenze**. Sie gehört zu dem von der MWST ausgenommenen Wert des Bodens. Die betreffenden Aufwendungen berechtigen deshalb nicht zum Vorsteuerabzug. Führt der Käufer die Roherschliessung selbst aus, liegt bei ihm Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG vor (☞ Ziff. 18).

Die Roherschliessung umfasst im Wesentlichen

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

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

Liegen aufgrund der Erläuterungen unter Ziff. 15.1 gelieferte Bauwerke (oder Stockwerkeinheiten) vor, versteuert der Ersteller das volle von den Auftraggebern zu zahlende Entgelt, jedoch ohne Wert des Bodens (Art. 33 MWSTG). Auf den Aufwendungen für diese Bauwerke (Lieferungen und Dienstleistungen) besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Fakturen der Leistungserbringer den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG genügen.

Der Wert des Bodens gehört nie zum steuerbaren Entgelt, selbst dann nicht, wenn er im Pauschalpreis für das Bauwerk inbegriffen ist. In der Rechnung oder in anderen Verkaufsdokumenten ist der Wert des Bodens generell auszuscheiden. Dies kann auch nur textmässig geschehen wie beispielsweise „im Pauschalpreis von Fr. 800'000 sind, ohne Wert des Bodens von Fr. 200'000, auf Fr. 600'000 7,6% MWST enthalten“.



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

17. **Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG**

(Erstellung von Bauwerken für die Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung)

17.1 **Grundsätzliches**

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

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

- **Mit Ausnahme der allfällig selbst vorgenommenen Überwachungs-tätigkeiten (Bauherrenaufsicht) werden sämtliche Leistungen an den Bauwerken, d.h. auch die eigentliche Bauführung/-leitung, durch Dritte erbracht;**¹⁰
- **nach aussen besteht keine Bereitschaft, an Bauwerken für fremde Rechnung Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen;**¹¹

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

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

Beispiele

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

Demgegenüber ist der Geschäftszweck gemäss Handelsregistereintrag nicht von Bedeutung.

Für die Beurteilung der hier zur Diskussion stehenden Bedingung wird hingegen in der Verwaltungspraxis der Abschluss von (rechtsgültigen) Kauf- oder Vorverträgen nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR **nicht** als Bereitschaft angesehen, Bauwerke für fremde Rechnung zu erstellen oder erstellen zu lassen (dies im Gegensatz zu Ziff. 15.1, wo es darum geht abzuklären, ob die gesamte Überbauung in der Verwaltungspraxis als für fremde oder für eigene Rechnung erstellt gilt). Dies gilt selbst dann, wenn schlüsselfertige Einfamilienhäuser oder Eigentumswohnungen unter Berücksichtigung zusätzlicher Ausbauwünsche vereinbart werden.

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

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

¹⁰ Wenn ein Unternehmen Leistungen an eine nahestehende Person erbringt, gilt als Entgelt der Wert, der dafür unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

¹¹ Praxispräzisierung

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



Sind nicht alle drei Voraussetzungen gemeinsam erfüllt, wird bei **Arbeiten an bestehenden Bauwerken** aus verwaltungsökonomischen Gründen dennoch auf eine Besteuerung des Eigenverbrauchs nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG verzichtet, sofern es sich nicht um eine **Grossrenovation**¹² handelt. In diesem Fall sind einzig die selbst ausgeführten Arbeiten und Dienstleistungen zum Preis wie für einen unabhängigen Dritten zu versteuern, während auf den Drittleistungen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht.

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

Die Steuerforderung beim Eigenverbrauch entsteht im Zeitpunkt, in welchem er eintritt. Die steuerpflichtige Person, die Bauwerke für eigene Rechnung erstellt, ermittelt deshalb den Wert, der von ihr selbst sowie der in ihrem Auftrag von Dritten (z.B. Architekt, Ingenieur, Bauunternehmer) erbrachten Leistungen **nach Massgabe des Baufortschritts**.¹³ Dieser aufgrund von Situationsetats ermittelte Wert deklariert die steuerpflichtige Person in der jeweiligen Abrechnungsperiode (d.h. in der Regel quartalsweise) und entrichtet darauf die Eigenverbrauchssteuer. Demgegenüber darf sie die ihr von steuerpflichtigen Dritten überwältzte MWST als Vorsteuer in Abzug bringen.

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

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

In der Verwaltungspraxis lässt die ESTV die Berechnung dieses Preises wie für unabhängige Dritte im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung anhand der **Anlagekosten für die Belange der MWST** zu. Mit den nachfolgenden Ausführungen unter Ziff. 17.4 ff. wird aufgezeigt, wie sich diese im Detail zusammensetzen.

¹² Eine Grossrenovation ist gegeben, wenn die wertvermehrenden und/oder die werterhaltenden Arbeiten zusammen pro Liegenschaft und Bauphase mehr als 5% des Gebäudeversicherungswertes (Zeitwert vor dem Umbau/Ausbau) ausmachen.

¹³ Bezüglich der Projektierungskosten orientiert Ziff. 17.5.1.

17.4 Ermittlung der Anlagekosten für die Belange der MWST; Übersicht

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

- **Projektierungskosten** (Eigen- und Dritteleistungen)
☞ Ziff. 17.5.1;
- **Baukosten** (sämtliche Eigen- und Dritteleistungen inkl. Aufwendungen für den Teilabbruch einer Altliegenschaft, Umgebungsarbeiten)
☞ Ziff. 17.5.2;
- **allgemeine Geschäftskosten** (im Zusammenhang mit der Projektierung und der Erstellung der Bauwerke)
☞ Ziff. 17.5.3.

Die **Dritteleistungen** werden mit dem effektiven Aufwand – also ohne Berücksichtigung eines Gewinn- beziehungsweise Besorgungszuschlages – in die Anlagekosten einbezogen. Die **Eigenleistungen** hingegen (z.B. Architektur-, Ingenieur- und Bauleistungen inkl. Bauführung/-leitung) werden zum Preis wie für einen unabhängigen Dritten¹⁴ berücksichtigt.

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

Nicht zu den Anlagekosten für die Belange der MWST gehören:

- **Wert des Bodens**
☞ Ziff. 17.5.4;
- **Aufwendungen im Zusammenhang mit der späteren Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung der Bauwerke**
☞ Ziff. 17.5.5;
- **Erwerb unvollendeter Bauwerke**
☞ Ziff. 17.5.6.

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

17.5 Detaillierte Ausführungen zur Übersicht gemäss Ziff. 17.4

17.5.1 Projektierungskosten

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

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

Insbesondere folgende Aufwendungen und Leistungen sind den Projektierungskosten zuzurechnen:

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

17.5.2 Baukosten

Insbesondere folgende Aufwendungen und Leistungen sind den eigentlichen Baukosten zuzurechnen:

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

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

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

Die folgenden Aufwendungen und Leistungen werden **nicht** in die Anlagekosten einbezogen, berechtigen jedoch auch **nicht** zum Vorsteuerabzug:¹⁵

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

17.5.3 Allgemeine Geschäftsunkosten

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

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

17.5.4 Wert des Bodens

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

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

¹⁵ Praxisänderung in Kraft seit 1.1.2005. Bei einer späteren Nutzungsänderung, die zu einer Einlageentsteuerung führt (z.B. Beginn Option), können diese Aufwendungen – soweit sie vorsteuerbelastet sind – Bestandteil der zu entsteuernden Beträge sein (⇨ Broschüre Nutzungsänderungen).

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

Beispiele derartiger Aufwendungen:

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

17.5.6 Erwerb unvollendeter Bauwerke

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

17.6 Ermittlung der Anlagekosten für die Belange der MWST in der Praxis

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

Auf dem Baukonto werden normalerweise folgende Aufwendungen und Leistungen verbucht:

- Projektierungskosten (☞ Ziff. 17.5.1);
- Wert des Bodens (☞ Ziff. 17.5.4);
- Baukosten (☞ Ziff. 17.5.2).

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

a) zu eliminieren:

- Wert des Bodens (☞ Ziff. 17.5.4);
- zu den Baukosten zählende Aufwendungen und Leistungen, die gemäss Ziff. 17.5.2 nicht in die Anlagekosten einzubeziehen sind wie beispielsweise die Bauzinsen, Gebühren und Versicherungsprämien.

b) zusätzlich zu berücksichtigen:

- allgemeine Geschäftsunkosten im Zusammenhang mit der Projektierung und der Erstellung der Bauwerke (☞ Ziff. 17.5.3).

Die Ermittlung der Anlagekosten ist auf den nachfolgenden Berechnungsschemas dargestellt.

Projekt A / Baubeginn April 2007, Baubeendigung September 2007		Blatt 1
Periode: 2. Quartal 2007	Anlagekosten	
Anlagekosten Beginn der Periode gemäss Baukonto		0
Anlagekosten Ende der Periode gemäss Baukonto		4'295'000
Zuwachs 2. Quartal 2007 gemäss Buchhaltung		4'295'000
<u>Eliminierungen:</u>		
- Aufwendungen, die dem Wert des Bodens zuzurechnen sind (☞ Ziff. 17.5.4)		-825'000
- Verbuchte Eigenleistungen (80% des Drittpreises)		-1'000'000
- Zu den Baukosten zählende Aufwendungen und Leistungen, die gemäss Ziff. 17.5.2 nicht in die Anlagekosten einzubeziehen sind wie beispielsweise Bauzinsen, Gebühren, Versicherungsprämien, Anschlussgebühren für Strom		-85'000
Zwischentotal (Drittleistungen)		2'385'000
<u>Zuschläge:</u>		
+ Zuschlag für allgemeine Geschäftsunkosten auf den Drittleistungen, die der Erfolgsrechnung belastet sind (☞ Ziff. 17.5.3) 3,50%* von 2'385'000		83'475
+ Eigenleistungen zum Preis wie für unabhängige Dritte (1'000'000 : 80 x 100)		1'250'000
Anlagekosten für die Belange der MWST 2. Quartal 2007 (exkl. MWST)		3'718'475

* Höhe des Zuschlags gestützt auf den Einzelfall festlegen

Projekt A/ Baubeginn April 2007, Baubeendigung September 2007		Blatt 2
Periode: 3. Quartal 2007	Anlagekosten	
Anlagekosten Beginn der Periode gemäss Baukonto	4'295'000	
Anlagekosten Ende der Periode gemäss Baukonto	6'360'000	
Zuwachs 3. Quartal 2007 gemäss Buchhaltung	2'065'000	
<u>Eliminierungen:</u>		
- Verbuchte Eigenleistungen (80% des Drittpreises)	-350'000	
- Zu den Baukosten zählende Aufwendungen und Leistungen, die gemäss Ziff. 17.5.2 nicht in die Anlagekosten einzubeziehen sind wie beispielsweise Bauzinsen, Gebühren, Versicherungsprämien, Anschlussgebühren für Strom	-20'000	
Zwischentotal (Drittleistungen)	1'695'000	
<u>Zuschläge:</u>		
+ Zuschlag für allgemeine Geschäftsunkosten auf den Drittleistungen, die der Erfolgsrechnung belastet sind (\neq Ziff. 17.5.3) 3,50%* von 1'695'000	59'325	
+ Eigenleistungen zum Preis wie für unabhängige Dritte (350'000 : 80 x 100)	437'500	
Anlagekosten für die Belange der MWST 3. Quartal 2007 (exkl. MWST)	2'191'825	

* Höhe des Zuschlags gestützt auf den Einzelfall festlegen

17.7 Gewinn / Verlust beim Verkauf

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

17.8 Option

Ist der Käufer, Mieter oder Pächter eines Bauwerks (oder eines Teils davon) eine im Inland steuerpflichtige Person, die das Bauwerk ganz oder teilweise für ihre steuerbare Geschäftstätigkeit verwendet, beziehungsweise erfolgt der Verkauf, die Vermietung oder Verpachtung an eine internationale Organisation oder Mission im Sinne von Artikel 20 MWSTGV¹⁶, kann der Ersteller für die Versteuerung der betreffenden Umsätze optieren.

¹⁶ Artikel 27a MWSTGV in Kraft seit 1. Januar 2004. Die Option erfolgt in diesem Fall zum Nullsatz.

Dem Optionsgesuch wird seitens der ESTV entsprochen, wenn

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

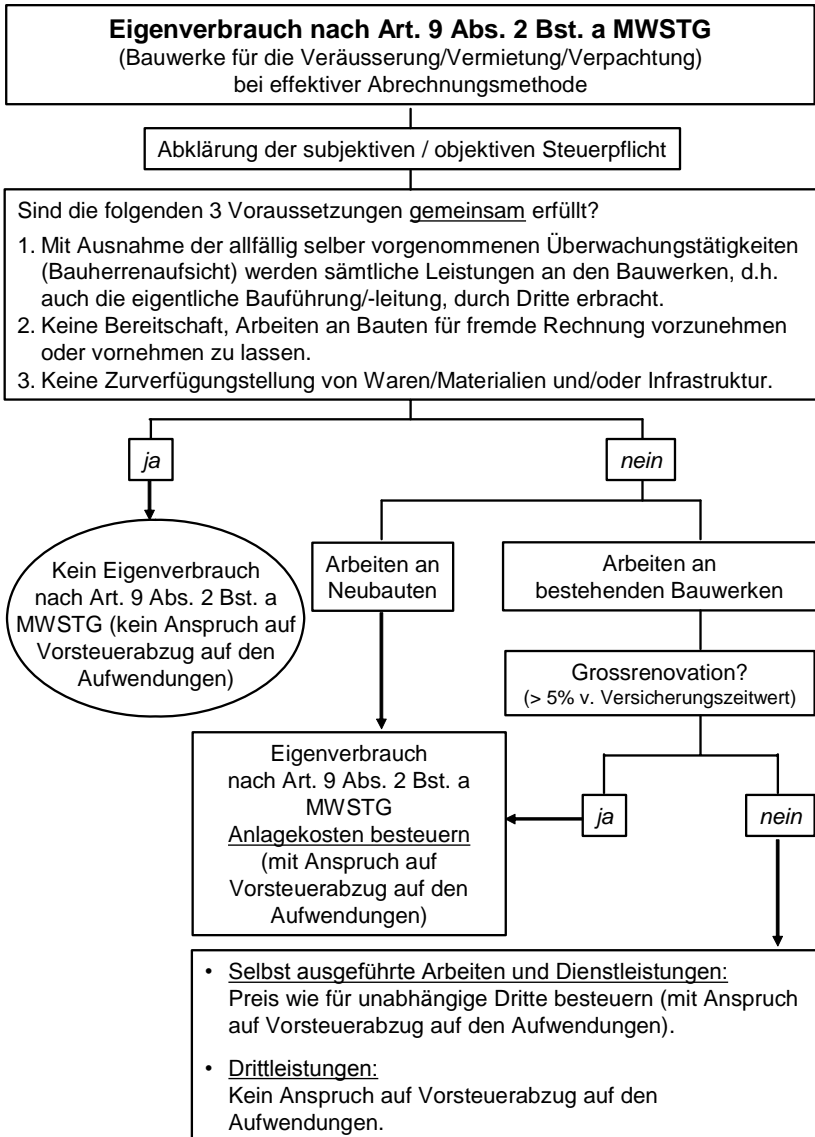
Die vorstehend erwähnten Verträge oder ähnlichen Dokumente müssen nicht zusammen mit dem Optionsgesuch, sondern nur auf Verlangen der ESTV eingereicht werden.

Sobald das Optionsgesuch von der ESTV bewilligt wird, entfällt jede weitere Eigenverbrauchssteuer für dieses Bauwerk (oder den betreffenden Teil). Die darauf gegebenenfalls früher entrichtete Eigenverbrauchssteuer kann in der gleichen Periode als Vorsteuer abgezogen werden, sofern das Bauwerk (oder der Teil davon) nicht in Gebrauch genommen wurde (Art. 9 Abs. 5 MWSTG). Fand jedoch eine Ingebrauchnahme statt, ist der Zeitwert des Bauwerks massgebend (Art. 42 Abs. 3 MWSTG), und zwar auch dann, wenn das Bauwerk vorgängig ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet wurde¹⁷.

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

¹⁷ Praxisänderung per 1. Januar 2008, wonach die Übertragung einer Liegenschaft mit Option ab 1. Januar 2008 auch dann zulässig ist, wenn die Liegenschaft durch den Übertragenden ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet worden ist.

Schematische Übersicht



18. Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG

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

18.1 Eigenverbrauchstatbestände

Erstellt eine steuerpflichtige Person ein Bauwerk

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

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

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

Der Eigenverbrauchstatbestand „Arbeiten an Bauwerken **für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten oder von der Steuerpflicht ausgenommene Betriebsteile**“ ist grundsätzlich durch sämtliche Rechtspersonen im Eigenverbrauch zu versteuern. Allerdings werden Arbeiten an Bauwerken, die für die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG) und die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 18 Ziff. 21, 1. Satzteil, MWSTG) ausgeführt werden, von diesem Eigenverbrauchstatbestand nicht erfasst. Dies aufgrund der Tatsache, dass solche Tatbestände bereits unter Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG subsumiert werden (☞ Ziff. 17).

18.2 Bemessungsgrundlage

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

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

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

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

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

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

18.3 Vorsteuerabzug

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

18.4

Beispiele**Beispiel 1**

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

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

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

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

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

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

Aufgrund der obigen Ausführungen sind in diesem Fall die eigenen Architekturleistungen nicht zum Preis wie für unabhängige Dritte zu versteuern. Die Eigenverbrauchsbesteuerung der Architekturleistungen beschränkt sich auf die Verwendung beweglicher und unbeweglicher Gegenstände (☞ Ziff. 18.2), somit:

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

Beispiel 2

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

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

Sanitärarbeiten inklusive Planung: Fr. 20'000.00

Geschuldete Eigenverbrauchssteuer:

7,6% von Fr. 20'000.00 =

Fr. 1'520.00

Beispiel 3

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

Unternehmerpreis inklusive MWST

(Kundenpreis abzüglich 10% Unternehmerrabatt)

Fr. 27'000.00

Preis wie für unabhängige Dritte inklusive MWST

Fr. 30'000.00

Verwendete Materialien (Werkstoffe wie Holz, Beton, Nägel usw.) zu Bezugspreisen exklusive 7,6% MWST

Fr. 10'000.00

Geschuldete Eigenverbrauchssteuer:

7,6% von (107,6%) Fr. 30'000.00 =

Fr. 2'119.00

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

19. Erstellung von Bauwerken für verschiedene Verwendungszwecke

Soweit dem Ersteller in diesem Zusammenhang Subventionen, andere Beiträge der öffentlichen Hand und Spenden zufließen, sind die Ausführungen unter Ziff. 7 zu beachten.

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

Der Ersteller versteuert die Umsätze aus der Ablieferung der für fremde Rechnung erstellten sowie diejenigen aus den optierten Teilen des Bauwerks

(☞ Ziff. 16 und 17.8). Auf den übrigen, ausschliesslich für seine eigene steuerbare Geschäftstätigkeit bestimmten Teilen des Bauwerks (z.B. als Büro, Lager, Fabrikationsstätte) schuldet er keine Eigenverbrauchssteuer.

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

19.2 **Verwendung teils zur Erzielung steuerbarer Umsätze, teils für die Veräusserung beziehungsweise Vermietung/Verpachtung (ohne Option)** (Art. 6 und 7 sowie Art. 18 Ziff. 20 und 21 [1. Satzteil] MWSTG)

Erbringt der Ersteller an dem von ihm zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen verwendeten Teil eines Bauwerks selbst Leistungen, schuldet er darauf keine Eigenverbrauchssteuer. Er darf für alle steuerbelasteten Aufwendungen, die diesen Teil betreffen, den Vorsteuerabzug vornehmen (☞ Ziff. 19.1).

Auf demjenigen Teil des Bauwerks, den er für die Veräusserung beziehungsweise Vermietung/Verpachtung erstellt und für den er nicht optiert, schuldet er die Eigenverbrauchssteuer auf den Anlagekosten. Andererseits darf er für die auf diesen Teil des Bauwerks entfallenden Aufwendungen den Vorsteuerabzug vornehmen (☞ Ziff. 17.4).

Die Eigen- und Dritteleistungen werden grundsätzlich direkt den unterschiedlich genutzten Teilen des Bauwerks zugeordnet und steuerlich entsprechend behandelt. Ist eine direkte Zuweisung nicht möglich (z.B. für Rohbau, Heizung, Lüftung, Dach usw.), darf ein nach betrieblich objektiven Kriterien ermittelter Schlüssel herangezogen werden. Bei gleichem Ausbaustandard der beiden Teile dient als Grundlage dazu in der Regel deren flächen- (m^2) oder raummässige (m^3) Nutzung.

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

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

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

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

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

Erbringt der Ersteller an dem von ihm zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen verwendeten Teil eines Bauwerks selbst Leistungen, schuldet er darauf keine Eigenverbrauchssteuer. Er darf für alle steuerbelasteten Aufwendungen, die diesen Teil betreffen, den Vorsteuerabzug vornehmen (☞ Ziff. 19.1).

Hingegen schuldet er die Eigenverbrauchssteuer auf den Eigenleistungen an den übrigen Teilen des Bauwerks (☞ Ziff. 18.2).

Der Ersteller darf den Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für die im Eigenverbrauch zu versteuernden Eigenleistungen vornehmen. Auf allen übrigen Aufwendungen (z.B. Drittarbeiten oder Dritten zum Einbau zur Verfügung gestelltes Material) bleibt die Steuervorbelastung bestehen. Verwendet der Ersteller für solche übrigen Aufwendungen Gegenstände, für die er den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, schuldet er darauf die Eigenverbrauchssteuer (☞ Ziff. 18.3).

☞ Näheres zur Zuordnung der Eigen- und Dritteleistungen auf die unterschiedlich genutzten Teile des Bauwerks unter Ziff. 19.2.

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

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

Auf demjenigen Teil des Bauwerks, der für die Veräusserung oder Vermietung/Verpachtung (ohne Option) verwendet wird, schuldet der Ersteller auf den Anlagekosten die Eigenverbrauchssteuer. Andererseits darf er für die auf diesen Teil des Bauwerks entfallenden steuerbelasteten Aufwendungen die Vorsteuer in Abzug bringen (☞ Ziff. 17.4 bzw. Ziff. 19.2).

Auf den übrigen Teilen des Bauwerks fällt die Eigenverbrauchssteuer hingegen auf den Eigenleistungen an (☞ Ziff. 18.2).

Der Ersteller darf den Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für die im Eigenverbrauch zu versteuernden Eigenleistungen vornehmen. Auf allen übrigen Aufwendungen (z.B. Drittarbeiten oder Dritten zum Einbau zur Verfügung gestelltes Material) bleibt die Steuervorbelastung bestehen. Verwendet der Ersteller für solche übrigen Aufwendungen Gegenstände, für die er den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, schuldet er darauf die Eigenverbrauchssteuer (☞ Ziff. 18.3).

☞ Näheres zur Zuordnung der Eigen- und Dritteleistungen auf die unterschiedlich genutzten Teile des Bauwerks unter Ziff. 19.2.

20. Hauswart- und Platzwartarbeiten

20.1 Steuerliche Behandlung der Eigenleistungen

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

Diese Ausnahmerebestimmung bezweckt, dass die **für eigene Rechnung** von der steuerpflichtigen Person oder ihrem Personal ausgeführten **Hauswartarbeiten sowie insbesondere auch die durch Platzwarte und Greenkeeper an den Sportanlagen ausgeführten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten** nicht besteuert werden.¹⁸

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

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

20.2 Begriff der Hauswart- und Platzwartarbeiten

20.2.1 Als Hauswartarbeiten gelten

Arbeiten, welche ein Hauswart üblicherweise an Bauwerken vornimmt, wie

a) Reinigungsarbeiten:

Darunter fallen beispielsweise Reinigungen von

- Treppenhäusern inklusive Eingängen und Vorplätzen;
- Treppenhausfenstern und -geländern;
- Liftanlagen inklusive Schächten;
- Fassaden inklusive Aussenfensterflächen und Sonnen-/Wetterstoren, beispielsweise bei klimatisierten Gebäuden und Hochhäusern;
- Heizräumen und Anlagen;
- Waschküchen und Trockenräumen;
- Einstellhallen und Parkplätzen inklusive Nebenräumen und Waschplätzen;
- Wegen, Plätzen, Treppen inklusive Garagenrinnen und Schächten;

- anderen allgemeinen und technischen Anlagen und Räumen zur Aufrechterhaltung des störungsfreien Betriebs (z.B. Siphons, Ableitungen);
- Garderoben;
- Turnhallen in Schulen.

b) Reparatur- und Unterhaltsarbeiten:

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

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

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

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

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

20.2.2 Als Platzwartarbeiten gelten¹⁹

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

a) Reinigungs- und Unterhaltsarbeiten:

Darunter fallen beispielsweise

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

b) Reparaturen und sonstige Arbeiten an Sportanlagen:

Darunter fallen beispielsweise

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

20.3 Nicht unter die Ausnahmebestimmung fallende Eigenleistungen

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

Beispiele

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



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

¹⁹ Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

20.4 Abgrenzung zwischen eigenen Hauswartarbeiten und steuerbaren, von Dritten bezogenen Hauswartarbeiten

Werden Arbeiten durch eine Hilfsperson (z.B. unselbständiger Hauswart) ausgeführt, stellt sich die Frage, ob diese Arbeiten der steuerpflichtigen Person (welche Hauseigentümerin oder Mieterin sein kann) oder der Liegenschaftsverwaltung zuzurechnen sind. Dabei kann die Liegenschaftsverwaltung anstatt selbst auch im Namen und für Rechnung der steuerpflichtigen Person als Bevollmächtigte einen Hauswart anstellen (§ Ziff. 10 direkte Stellvertretung).

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



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

Gültig bis
31. Dezember 2009