



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Mehrwertsteuer

MWST-Branchen-Info 04

Baugewerbe

Entwurf
vom
16. Juli 2010

Vorbemerkungen

Begriffe, die eine weibliche oder männliche Form aufweisen können, werden in dieser Publikation nicht unterschieden, sondern in der einen oder andern Form verwendet. Sie sind als gleichwertig zu betrachten.

Abkürzungen

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
Bst.	Buchstabe
CHF	Schweizer Franken
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] (SR 220)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SSS	Saldosteuersatz, Saldosteuersätze
Ziff.	Ziffer

Gesetzliche Steuersätze bis 31.12.2010:

Normalsatz 7,6 %; reduzierter Satz 2,4 %; Sondersatz 3,6 %.

Gesetzliche Steuersätze ab 01.01.2011:

Normalsatz 8,0 %; reduzierter Satz 2,5 %; Sondersatz 3,8 %.

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info

Die vorliegende MWST-Branchen-Info basiert auf dem per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG und der dazu erlassenen MWSTV und ist ab diesem Zeitpunkt gültig. Mündliche und schriftliche Auskünfte, die unter dem alten MWSTG vom 2. September 1999 erteilt wurden und mit dem Inhalt der vorliegenden Informationen nicht übereinstimmen, gelten nicht für geschäftliche Vorgänge, die ab Inkrafttreten des neuen MWSTG vom 12. Juni 2009 erfolgen. Demgegenüber sind die seinerzeit gestützt auf das alte MWSTG erteilten Auskünfte und veröffentlichten Publikationen nach wie vor gültig für Sachverhalte, welche sich in der Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2009 zugetragen haben.

Diese MWST-Branchen-Info gibt Auskunft über die steuerliche Behandlung von Besonderheiten im Baugewerbe und regelt bei der Erstellung von Bauwerken insbesondere die Abgrenzung zwischen steuerbaren werkvertraglichen Lieferungen und von der Steuer ausgenommenen Verkäufen. Wenn nachfolgend die **Begriffe Bauwerke, Grundstücke** oder **Gebäude** verwendet werden, sind diese Begriffe - wie im allgemeinen Sprachgebrauch üblich - als gleichwertig zu verstehen, auch wenn sie mit spezialgesetzlichen Bestimmungen nicht im Einklang stehen sollten. Wo der **Begriff Boden** verwendet wird, betrifft dies eine oder mehrere unbebaute Parzellen.

Für alle übrigen Informationen (wie z.B. Steuerpflicht, Entgelt, Vorsteuerabzug) konsultieren Sie bitte die entsprechenden MWST-Infos.

Die Informationen in dieser MWST-Branchen-Info verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der ausführenden MWSTV. Diese Publikation soll den steuerpflichtigen Personen und ihren Vertretern helfen, die mit der MWST zusammenhängenden Rechte und Pflichten wahrzunehmen.

Entwurf vom 16. Juli 2010

Inhaltsverzeichnis

1	Steuer- und Abrechnungspflicht von Personengesellschaften	5
2	Steuerobjekt (Art. 18 - 23 MWSTG).....	5
2.1	Beispiele von steuerbaren Lieferungen	6
2.2	Beispiele von steuerbaren Dienstleistungen.....	6
2.3	Beispiele von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind	7
3	Ort der Lieferung (Art. 7 MWSTG)	7
4	Ort der Dienstleistung	7
4.1	Grundsatz (Art. 8 Abs. 1 MWSTG).....	7
4.2	Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien (Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG).....	7
5	Steuerbemessungsgrundlage (Art. 3 Bst. f i.V.m. Art. 24 MWSTG)	8
5.1	Entgelt, Grundsatz	8
5.2	Nicht zum Entgelt gehören.....	8
5.3	Entgelt für besondere Leistungen oder aus besonderen Vertragsklauseln	9
5.4	Entgeltsminderungen	9
5.5	Keine Entgeltsminderungen.....	9
5.6	Sicherheitsleistung und Garantierückbehalt	9
6	Zeitpunkt der Versteuerung (Art. 40 MWSTG)	10
7	Buchführung.....	11
8	Grundstückslieferung - Kriterien betreffend Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag; Erstellung von Bauwerken zwecks Vermietung oder Verpachtung (ohne Option); Vorsteuerkorrektur	11
8.1	Grundstückslieferung - Kriterien betreffend Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag	11
8.1.1	Boden gehört dem Bauunternehmer (Generalunternehmer, Investor).....	11
8.1.1.1	Grundsatz	11
8.1.1.2	Ausnahme	12
8.1.2	Boden gehört einem Dritten	12
8.1.3	Boden gehört dem "Käufer"	12
8.2	Erstellung von Bauwerken zwecks Vermietung oder Verpachtung (ohne Option)	12
8.3	Vorsteuerkorrektur bei der Erstellung von Bauwerken für den Verkauf sowie für die Vermietung oder Verpachtung (ohne Option)	13
9	Option	14
10	Wert des Bodens	14
11	Nutzungsänderungen bei Bauwerken	14
12	Kantinen / Personalunterkünfte	15
12.1	Bauunternehmer als Betreiber	15
12.2	Dritte als Betreiber	15

1 Steuer- und Abrechnungspflicht von Personengesellschaften

Personengesellschaften, namentlich einfache Gesellschaften nach Artikel 530 OR wie Arbeits- und Handwerkergemeinschaften, Konsortien usw., die nach aussen unter eigenem Namen auftreten und Leistungen erbringen, sind unbeschleunigt ihrer rechtlichen Struktur mehrwertsteuerpflichtig, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt sind (Art. 10 MWSTG). Die Steuerpflicht solcher einfachen Gesellschaften besteht unabhängig davon, ob die einzelnen Gesellschafter bereits als steuerpflichtige Personen im MWST-Register eingetragen sind oder nicht. Ist die Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit gegeben, meldet sie sich unaufgefordert innert 30 Tagen schriftlich bei der ESTV als steuerpflichtige Person an (Art. 66 Abs. 1 MWSTG)

☞ Weitergehende Informationen zur Steuerpflicht und zum Verzicht auf die Befreiung der Steuerpflicht (Art. 11 MWSTG) ergeben sich aus der [MWST-Info Steuerpflicht](#).

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 Leistungen vor.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine allfällige, von der einfachen Gesellschaft an die Gesellschafter überwiesene Gewinnbeteiligung von den Empfängern nicht zu versteuern ist (Nicht-Entgelt gemäss Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG). Der Erhalt einer solchen Gewinnbeteiligung führt nicht zu einer Vorsteuerabzugs Kürzung respektive -korrektur (☞ [MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen](#)). Die Belege für die Gewinnausschüttung tragen 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 für die Verlustdeckung tragen ebenfalls keinen Hinweis auf die MWST.

Weil einfache Gesellschaften meist nur eine geringe Wertschöpfung erzielen, kann sich die Anwendung der vereinfachten Abrechnungsmethode mit Saldosteuerätzen (SSS) nachteilig auswirken. Diese Abrechnungsmethode hat jedoch den Vorteil einer administrativen Erleichterung, da die effektive Ermittlung der Vorsteuer entfällt (☞ [MWST-Info Saldosteuerätze](#)).

👁️ Arbeits- und Handwerkergemeinschaften im Baugewerbe wird empfohlen, die effektive Abrechnungsmethode - und nicht die SSS-Methode - anzuwenden.

2 Steuerobjekt (Art. 18 - 23 MWSTG)

Grundsätzlich sind die im Baugewerbe erbrachten Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen) zum Normalsatz steuerbar (☞ [MWST-Infos Steuerobjekt](#) sowie [Steuerbemessung und Steuerätze](#)).

2.1 Beispiele von steuerbaren Lieferungen

- Ausführung von Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen (Bauwerke / Grundstücke), d.h. baugewerbliche Arbeiten, aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages; darunter fallen beispielsweise auch Sondierbohrungen (ohne Analyse und Berichterstattung über die Bodenbeschaffenheit) und Schneeräumungsarbeiten;
- Ausführung von Arbeiten aufgrund eines Generalunternehmervertrages;
- Leistungen aufgrund von Abonnementsverträgen für Wartung, Service, Unterhalt usw.;
- 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;
- Verkauf neuer oder gebrauchter beweglicher Gegenstände (soweit sie nicht ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Leistungen verwendet wurden);
- Leistungen 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. 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;
- Entsorgen oder Deponieren von Gegenständen;
- Transportieren von Gegenständen;
- 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;
- Leistungen der Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft (Arbeits- oder Handwerkergemeinschaft, Konsortium usw.) in Form von Architektur- und Ingenieurleistungen, das Zurverfügungstellen von Arbeitskräften, die technische und kaufmännische Leitung usw. (nicht jedoch reine Kapitalzuschüsse).

2.3 Beispiele von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind

- Die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Verkauf);
- die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Vermietung).

3 Ort der Lieferung (Art. 7 MWSTG)

Als Ort der Lieferung gilt der Ort, an dem:

- 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 einer Drittperson beginnt.

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

Wird ein Bauwerk nachweislich im Ausland erstellt, unterliegt das entsprechende Entgelt nicht der Inlandsteuer (schweizerischen MWST). Es empfiehlt sich, die für die Erstellung eines solchen Bauwerks benötigten 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.

☞ Näheres zum Ort der Lieferung ergibt sich aus der [MWST-Info Ort der Leistungserbringung](#).

4 Ort der Dienstleistung

4.1 Grundsatz (Art. 8 Abs. 1 MWSTG)

Als Ort der Dienstleistung gilt in der Regel der Ort, an dem der Empfänger den Sitz der 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 seines üblichen Aufenthaltes (Empfängerortsprinzip). Unter Artikel 8 Absatz 1 MWSTG fallen alle Dienstleistungen, die nicht ausdrücklich in Artikel 8 Absatz 2 MWSTG aufgeführt sind.

4.2 Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien (Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG)

Solche Dienstleistungen 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 namentlich: die Vermittlung, Verwaltung, Begutachtung und Schätzung des Grundstücks, Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten am Grundstück, Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder der Koordinierung von Bauleistungen wie Architektur-, Ingenieur- und Bauaufsichtsleistungen, Überwachung von Grundstücken und Gebäuden sowie Beherbergungsleistungen. Das gilt auch für Preisgelder aus Architekturwettbewerben für konkrete Bauprojekte.

Die vorstehende Beurteilung nach dem Ort, an dem das Grundstück gelegen ist, setzt einen engen Zusammenhang mit dem Grundstück voraus. Bei Beratungsleistungen beispielsweise in Bezug auf den Kauf, die Vermietung oder das Suchen entsprechender Objekte ist dieser enge Zusammenhang nicht gegeben. Solche Leistungen fallen in der Folge unter Artikel 8 Absatz 1 MWSTG.

☞ Weitergehende Informationen zum Ort der Dienstleistung ergeben sich aus der [MWST-Info Ort der Leistungserbringung](#) und - betreffend Vermittlung - aus der [MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien](#).

5 Steuerbemessungsgrundlage (Art. 3 Bst. f i.V.m. Art. 24 MWSTG)

5.1 Entgelt, Grundsatz

Die Steuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen Person geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Leistungen zu Einheits-, Global- oder Pauschalpreisen beziehungsweise Regietarifen in Rechnung gestellt werden. Bei Leistungen an eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG i.V.m. Art. 26 MWSTV) gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, also der Marktpreis (Art. 24 Abs. 2 MWSTG).

Zum steuerbaren Entgelt gehören ferner:

- Prämien für exakte Bauausführung, Termineinhaltung oder -unterschreitung usw. (Bonussystem);
- Beträge für Zusatzleistungen (z.B. Mitarbeit beim Aufstellen des Raumprogramms oder beim Landerwerb, Bemühungen im Rahmen des Baubewilligungs- und Einspracheverfahrens);
- Beträge für die 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);
- Entschädigungen für die Ablösung von Handwerker- und Architekturverpflichtungen usw.

☞ Näheres dazu - insbesondere zu Schadenersatz, Reugeld und Konventionalstrafe - ergibt sich auch aus der [MWST-Info Steuerobjekt](#).

5.2 Nicht zum Entgelt gehören

Es sind dies beispielsweise:

- Der auf den Wert des Bodens entfallende Anteil (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG, s. auch nachfolgende [Ziff. 10](#));
- Verzugszinsen gemäss Artikel 104 OR;
- Betriebskosten;
- öffentlich-rechtliche Abgaben, die im Namen und für Rechnung des Abnehmers (Schuldner der Abgabe) ausgelegt und diesem in **gleicher Höhe gesondert fakturiert** werden (Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG). Dies betrifft beispielsweise Baupolizeigebühren und Gebühren für die Baubewilligung.

5.3 Entgelt für besondere Leistungen oder aus besonderen Vertragsklauseln

Geht Abbruch- oder Überschussmaterial ins Eigentum des beauftragten Unternehmers über, liegt seitens des Auftraggebers eine (Gegen-)Lieferung an den Unternehmer und damit ein Tauschverhältnis vor (Art. 24 Abs. 3 MWSTG). Im Vertrag, spätestens aber in der Rechnung, ist deshalb der Anrechnungswert anzugeben. Dieser Wert ist ebenfalls Teil des Entgelts für die vom Unternehmer erbrachte Leistung.

5.4 Entgeltsminderungen

Als Entgeltsminderungen gelten:

- Rabatte, Skonti, Debitorenverluste, Umsatzboni und Rückvergütungen;
- Terminbussen für die Überschreitung vertraglicher Fristen;
- aus Vereinfachungsgründen die zum Voraus (pauschal oder in Abhängigkeit der Bausumme) vereinbarten Abzüge vom Werklohn für Bauwesenversicherung, Bauschäden, -reinigung, -wasser, -strom und -reklame;
- Mietzinsgarantien, sofern sie im Werkvertrag vereinbart und bei Nichterfüllen vom Vertragsnehmer bezahlt oder mit dem Werkpreis verrechnet werden.

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

5.5 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);
- Kreditkartenkommissionen, Scheckgebühren, Einschläge bei WIR-Geld (Art. 46 MWSTV).

☞ Ergänzend dazu wird auch auf die [MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze](#) verwiesen.

5.6 Sicherheitsleistung und 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 Rückbehalts verbleibende Betrag, zu versteuern.

- 👁 Bei der definitiven Abrechnung der erbrachten Leistungen 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 2010	offener	verdeckter
Zahlungseingang 25. Mai 2010	MWST- Ausweis	MWST- Ausweis
	CHF	CHF
Geleistete Arbeiten 1. März 2010 bis 31. März 2010 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	6'634.80	
Total 1. Akontozahlung (inkl. 7,6 % MWST)	93'934.80	93'934.80

Die Deklaration erfolgt im 2. Quartal 2010.

**Sicherheitsleistung bei definitiver Abrechnung
(Garantierückbehalt)**

Schlussabrechnung vom 15. August 2010	offener	verdeckter
Zahlungseingang 25. September 2010	MWST- Ausweis	MWST- Ausweis
	CHF	CHF
Geleistete Arbeiten 1. Juni 2010 bis 31. Juli 2010	300'000.00	322'800.00
Vertragliche Abzüge:		
– 3 % Rabatt	- 9'000.00	- 9'684.00
– 0,5 % für Bauwesenversicherung, -reinigung, -strom, -wasser und -reklame	<u>- 1'500.00</u>	<u>- 1'614.00</u>
Gesamtabrechnungssumme netto	289'500.00	
Gesamtabrechnungssumme brutto		311'502.00
Abzüglich:		
– 1. Akonto Zahlungsgesuch vom 15. April 2010	- 87'300.00	- 93'934.80
– 2. Akonto Zahlungsgesuch vom 15. Mai 2010	<u>- 87'300.00</u>	<u>- 93'934.80</u>
Schlussabrechnung (exkl. MWST)	114'900.00	
7,6 % MWST	8'732.40	
Schlussabrechnung (inkl. 7,6 % MWST)	123'632.40	123'632.40

Die Deklaration erfolgt im 3. Quartal 2010.

6 Zeitpunkt der Versteuerung (Art. 40 MWSTG)

Bei baugewerblichen Arbeiten aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages 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.

Die ESTV gestattet auf Antrag hin, die Steuer nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen (Art. 39 Abs. 2 MWSTG). Bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten werden die Umsätze in jener Abrechnungsperiode deklariert, in der das Entgelt vereinnahmt wurde.

Bei Vorauszahlungen sowie bei Leistungen ohne Rechnungsstellung hat die Deklaration in der MWST-Abrechnung zu erfolgen, in der das Entgelt vereinnahmt wird.

☞ Weitere Auskünfte dazu ergeben sich aus der [MWST-Info Abrechnung und Steuerentrichtung](#).

7 Buchführung

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 Leistungen ungekürzt ersichtlich sind. Diese Vorschrift soll verhindern, dass die Geschäftsbuchhaltung lediglich Bruttogewinne der Baustellen enthält (Differenz Umsatz / direkt zurechenbare Kosten).

☞ Für Näheres dazu wird auf die [MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung](#) verwiesen.

8 Grundstückslieferung - Kriterien betreffend Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag; Erstellung von Bauwerken zwecks Vermietung oder Verpachtung (ohne Option); Vorsteuerkorrektur

8.1 Grundstückslieferung - Kriterien betreffend Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag

Für die Abgrenzung zwischen steuerbaren werkvertraglichen Lieferungen (Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG) und von der Steuer ausgenommenen Verkäufen von Bauwerken (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG) ist insbesondere von Bedeutung, wem der Boden gehört, auf dem das Bauwerk erstellt wird, und ob sich Mehrkosten zum angebotenen Pauschalpreis für das Objekt wegen Änderungen aufgrund individueller Käuferwünsche ergeben.

Die nachfolgend unter [Ziffern 8.1.1 bis 8.1.3](#) festgehaltene Praxis gilt ab 1. Juli 2010. Für die Übergangszeit vom 1. Januar bis 30. Juni 2010 sind die Erläuterungen unter [Ziffer 1](#) der [MWST-Praxis-Info 01](#) zu beachten.

8.1.1 Boden gehört dem Bauunternehmer (Generalunternehmer, Investor)

8.1.1.1 Grundsatz

Eine von der Steuer ausgenommene Grundstückslieferung (Boden und Gebäude) liegt unter Vorbehalt von [Ziffer 8.1.3](#) vor, wenn die folgenden Kriterien **kumulativ** erfüllt sind:

- a) Der Käufer erwirbt ein fertig geplantes und projektiertes Objekt;
- b) es wird ein (vom Bauunternehmer [Generalunternehmer, Investor] zuvor festgesetzter) Pauschalpreis für Boden und Gebäude bezahlt;
- c) der Käufer kann auf den Bau, die Ausgestaltung des Gebäudes (inkl. Umgebungsarbeiten) und die Leistungserbringer (Handwerker) **keinen** Einfluss nehmen;
- d) es liegt nur ein (1) Vertrag vor (Kaufvertrag zwischen Bauunternehmer [Generalunternehmer, Investor] und Käufer über Boden und Gebäude);
- e) Nutzen und Gefahr gehen erst nach Fertigstellung auf den Käufer über;
- f) die Bezahlung erfolgt erst nach bezugsbereiter Fertigstellung (eine Anzahlung bis zu einer Höhe von 30 % des Kaufpreises ist nicht schädlich).

Sind die vorgenannten Kriterien nicht alle erfüllt, ist nur der Verkauf des Bodens von der Steuer ausgenommen. In Bezug auf die Erstellung des Gebäudes liegt eine werkvertragliche Lieferung vor.

8.1.1.2 Ausnahme

Änderungen am projektierten Gebäude ([☞] Ziff. 8.1.1.1 Bst. a) aufgrund von individuellen Käuferwünschen (z.B. anderer Bodenbelag, zusätzliche Küchengeräte, zusätzliche Steckdosen) ändern an der Qualifikation des Vertrages als Kaufvertrag noch nichts, sofern die durch diese Änderungswünsche bedingten Mehrkosten 5 % des angebotenen Pauschalpreises (für Boden und Gebäude [[☞] Ziff. 8.1.1.1 Bst. b]) nicht übersteigen. Findet nicht ein Verkauf des Bodens statt, sondern wird der Boden vom Bauunternehmer (Generalunternehmer, Investor) im Baurecht überlassen, so erhöht sich der Prozentsatz auf 7 % des angebotenen Pauschalpreises für das Gebäude.

Die **Prozent-Grenzen** verstehen sich **pro Objekt**. Zur Berechnung der Grenze ist die Summe aller Mehr- und Minderkosten ein und desselben Objektes massgebend.

- ☞ Überschreiten die Mehrkosten 5 % beziehungsweise 7 % des Pauschalpreises, ist wiederum nur der Verkauf des Bodens von der Steuer ausgenommen, und hinsichtlich des Gebäudes ist eine werkvertragliche Lieferung gegeben ([☞] Ziff. 8.1.1.1).

Ist der Wert des Bodens im Pauschalpreis für das Bauwerk eingeschlossen, muss dieser Wert in den Verkaufsdokumenten (z.B. Vertrag, Rechnung) ausgeschieden werden. Dies kann auch nur textmässig erfolgen:
Im Pauschalpreis von 800'000 Franken sind, ohne Wert des Bodens von 200'000 Franken, in 600'000 Franken 7,6 % MWST enthalten.

- ☞ Der Wert des Bodens ist mit geeigneten Unterlagen und/oder Aufzeichnungen detailliert zu dokumentieren.

8.1.2 Boden gehört einem Dritten

In diesem Fall muss immer zwischen dem Verkauf des Bodens und dem Bau des Gebäudes unterschieden werden. Nur der Verkauf des Bodens ist von der Steuer ausgenommen; der Bau des Gebäudes bildet Gegenstand einer werkvertraglichen Lieferung.

Im Sinne einer sachgemässen Beurteilung wird von dieser Regel abgewichen, wenn der Verkäufer des Bodens (Dritter) und der Bauunternehmer (Generalunternehmer, Investor) eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) sind. In diesem Fall gelten für die Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag die Kriterien unter **Ziffer 8.1.1.1**, mit Ausnahme von Buchstaben b (Pauschalpreis nur für das Gebäude) und d.

8.1.3 Boden gehört dem "Käufer"


Bei der Bebauung eines Grundstücks, das bereits dem "Käufer", d.h. dem Besteller gehört, liegt immer eine werkvertragliche Lieferung vor.

8.2 Erstellung von Bauwerken zwecks Vermietung oder Verpachtung (ohne Option)

Die Vermietung oder Verpachtung von Bauwerken ist - ebenso wie deren Verkauf ([☞] Ziff. 8.1) - von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 [1. Satzteil] MWSTG). Das mit der Folge, dass ein Vorsteuerabzug für die betreffenden Aufwendungen ausgeschlossen ist (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

8.3 Vorsteuerkorrektur bei der Erstellung von Bauwerken für den Verkauf sowie für die Vermietung oder Verpachtung (ohne Option)

Zusätzlich zum Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts auf den Aufwendungen für die Erstellung solcher Bauwerke fällt bei der steuerpflichtigen Person auf dem Wert der im Zusammenhang mit der eigenen Herstellung solcher Bauwerke vorübergehend verwendeten Infrastruktur (Geräte, Maschinen, Planung usw.) eine Korrektur der Vorsteuer an (Art. 30 Abs. 1 MWSTG). Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich im Umfang der Steuer, die auf der Vermietung der Infrastruktur an eine Drittperson anfallen würde, zu berichtigen (Art. 31 Abs. 4 MWSTG). Die erforderliche Vorsteuerkorrektur kann jedoch auch pauschal mittels eines Zuschlages von 33 % auf den Vorsteuern, die auf dem für die eigene Herstellung des Bauwerks verwendeten beziehungsweise eingebauten Materials lasten, vorgenommen werden. Vorbehalten bleibt der Nachweis der effektiven Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur entfallen (Art. 69 Abs. 3 MWSTV).

Wird indessen für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Vermietung oder Verpachtung der betreffenden Bauwerke optiert ( Ziff. 9), darf der Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für deren Erstellung geltend gemacht werden, und eine Vorsteuerkorrektur für die dafür vorübergehend in Gebrauch genommene Infrastruktur entfällt.

Beispiel

Ein steuerpflichtiges Dachdeckerunternehmen erstellt ein Wohn- und Geschäftshaus mit zwölf Stockwerkeinheiten. Die Baukosten belaufen sich auf 15 Mio. Franken. Die Dachdeckerarbeiten im Umfang von 200'000 Franken (Materialaufwand = CHF 70'000 [inkl. 7,6 % MWST]) führt das Unternehmen selber aus; die übrigen Leistungen über 14,8 Mio. Franken lässt es durch Dritte (Subunternehmer) vornehmen.

- Bei sechs Einheiten (1 - 6) liegen von der Steuer ausgenommene Verkäufe vor;
- bei drei Einheiten (7 - 9) handelt es sich um werkvertragliche Lieferungen;
- zwei Einheiten (10 und 11) werden vermietet (ohne Option);
- die Einheit 12 nutzt das Dachdeckerunternehmen selber für seine unternehmerische Tätigkeit zur Erzielung von Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Steuerliche Beurteilung

Bei den Einheiten 7 - 9 liegen werkvertragliche Lieferungen vor. Steuerbemessungsgrundlage für die geschuldete Lieferungssteuer bildet das Entgelt aus dem Verkauf der Einheiten (ohne Wert des Bodens). Der Vorsteuerabzug auf dem dazu verwendeten Material und den diesbezüglichen Drittleistungen ist zulässig. In Bezug auf die erbrachten Eigenleistungen entfällt eine Vorsteuerkorrektur für die vorübergehend verwendete Infrastruktur.

Die Einheit 12 nutzt das Dachdeckerunternehmen im Rahmen seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit. Der Vorsteuerabzug auf dem verwendeten Material und den betreffenden Drittleistungen ist zulässig. In Bezug auf die erbrachten Eigenleistungen ist keine Vorsteuerkorrektur für die vorübergehend verwendete Infrastruktur erforderlich.

Die Verkäufe der Einheiten 1 - 6 und die künftige Vermietung der Einheiten 10 und 11 sind von der Steuer ausgenommen. In Bezug auf das dazu verwendete Material und die betreffenden Drittleistungen besteht kein Anrecht auf Vorsteuerabzug. Für die Verwendung der im Rahmen der Eigenleistungen vorübergehend verwendeten Infrastruktur kann die erforderliche Vorsteuerkorrektur wie folgt vorgenommen werden:

Vorsteuer auf dem selber verwendeten Dachdecker-Material (CHF 70'000 [inkl. 7,6 % MWST]) = 4'944.25 Franken, zuzüglich pauschaler Zuschlag von 33 % = 1'631.60 Franken, total also 6'575.85 Franken. Vorsteuerkorrektur auf 8 von 12 Einheiten, was 4'383.90 Franken entspricht (2/3 von CHF 6'575.85). Will das Dachdeckerunternehmen die Vorsteuerkorrektur nicht pauschal, sondern effektiv ermitteln, muss er hierfür mit geeigneten Aufzeichnungen den Nachweis erbringen.

9 Option

Nach Artikel 22 Absatz 1 MWSTG ist die Option (freiwillige Versteuerung) für die von der Steuer ausgenommene Vermietung oder Verpachtung von Bauwerken (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG) möglich, indem die MWST auf diesen Leistungen - ohne weitere Formvorschriften oder Bewilligung durch die ESTV - offen ausgewiesen wird (in Verträgen oder Vorverträgen, Rechnungen usw.).

Ausgeschlossen ist die Option jedoch dann, wenn der Mieter oder Pächter die Bauwerke ausschliesslich für private Zwecke nutzt (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Eine Ausnahme davon bilden - unter bestimmten Voraussetzungen - Vermietungen oder Verpachtungen von Bauwerken an institutionelle Begünstigte nach Artikel 143 Absatz 2 Buchstabe a MWSTV (Art. 150 MWSTV).



Der Wert des Bodens ist - auch bei Verkäufen von Bauwerken mit Option - nie Bemessungsgrundlage (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG i.V.m. Art. 150 MWSTV).

10 Wert des Bodens

Dieser Wert versteht sich als roherschlossenes Land. Die Roherschliessung umfasst im Wesentlichen:

- Das Erstellen von Zu- und Ableitung, Zufahrtswegen bis und ab Parzellengrenze (in der Regel Strassen-, Infrastruktur-, Perimeter- und Mehrwertbeiträge an die öffentliche Hand);
- die Landvermessung, Parzellierungskosten (z.B. für Geometer sowie grundbuchamtliche Mutationskosten bei der Zusammenlegung oder Aufteilung von Parzellen); und
- die Kosten für die Vermachung.

Verwendet die steuerpflichtige Person den Boden nicht für von der Steuer ausgenommene Zwecke, ist sie in Bezug auf die Aufwendungen für die Roherschliessung im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt.

11 Nutzungsänderungen bei Bauwerken

Nutzungsänderungen bei Bauwerken liegen grundsätzlich vor, wenn deren Verwendungszweck ändert, d.h. die Nutzung für der Steuer unterliegende beziehungsweise der Steuer nicht unterliegende Zwecke zu- oder abnimmt. Je nachdem resultiert daraus eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch nach Art. 31 MWSTG oder Einlagesteuerung nach Art. 32 MWSTG).

☞ Ausführliche Informationen dazu können der [MWST-Info Nutzungsänderungen](#) und der [MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien](#) entnommen werden.

12 Kantinen / Personalunterkünfte

12.1 Bauunternehmer als Betreiber

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

☞ Nähere Einzelheiten dazu können aus der [MWST-Info Privatanteile](#) entnommen werden.

Das Entgelt aus der Vermietung von Zimmern an das Personal ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Das gilt auch für die Zurverfügungstellung von Übernachtungsmöglichkeiten an auf der Baustelle tätiges Personal von Drittfirmen.

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

Die von der Steuer ausgenommene Vermietung der Unterkunft und die der Steuer unterliegenden übrigen Leistungen werden gesondert in Rechnung gestellt beziehungsweise belastet.

Wird die Unterkunft auch an Personen vermietet, die nicht auf der Baustelle tätig sind (Touristen, Sportvereine usw.), so liegen zum Sondersatz steuerbare Beherbergungsleistungen vor (Art. 25 Abs. 4 MWSTG).

☞ Über die Möglichkeit einer annäherungsweise Vorsteuerkorrektur auf den Nebenkosten (Beleuchtung, Heizung usw.) im Zusammenhang mit der von der Steuer ausgenommenen Vermietung von Unterkünften gibt die [MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe](#) Auskunft.

12.2 Dritte als Betreiber

Der mit der Führung beauftragte Dritte gilt als Betreiber, wenn er seine Leistungen gegenüber dem Personal im eigenen Namen - sei es für eigene oder fremde Rechnung - direkt fakturiert. Die Leistungen für Unterkunft und Frühstück unterliegen dabei dem Sondersatz für Beherbergungsleistungen, die übrigen Leistungen dem Normalsatz.

☞ Betreffend Aufteilung der Entgelte auf den Beherbergungs- und den Verpflegungsanteil orientiert die [MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe](#).

☞ Bezüglich allfälliger Zuschüsse, die der Auftraggeber (Bauunternehmer) an den Betreiber leistet, sind die Ausführungen in der [MWST-Info Privatanteile](#) zu beachten.

Zuständigkeiten

Die **Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf im Inland erbrachten Leistungen;
- die Erhebung der MWST auf dem Bezug von Leistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden.

Die **Eidgenössische Zollverwaltung (EZV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

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:

- In elektronischer Form über Internet:
www.estv.admin.ch (Webcode: d_xxxx_de)
- In Papierform beim:
Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern
www.bundespublikationen.admin.ch

605.530.04 D