

[Gerhard Schafroth](#), [Philipp Hammel](#),

Mehrwertsteuer bei der Erstellung von Bauwerken

Unterschiedliche MWST-Mechanismen

erschienen in: [Der Schweizer Treuhänder](#) Jg. 1995 Nr. 10 S. 859
Zürich

Je nach Gestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse und Festlegung der künftigen Nutzung kommen bei der Erstellung von Bauwerken ganz unterschiedliche MWST-Mechanismen zur Anwendung. Deren Systematik ist aus den Bestimmungen der MWSTV sowie den zur Zeit verfügbaren Darstellungen zu diesem Thema nur mit erheblichem Aufwand erkennbar. Nachfolgend wird deshalb versucht, mit einfachen Schemen eine Orientierungshilfe zu bieten und damit zu den Grundzügen der MWST zurückzufinden.

1. Herstellung von Bauwerken zur Eigennutzung

1.1 Eigenbau

Der Eigentümer eines Grundstückes oder eines Baurechtes lässt sich ein Bauwerk zur eigenen Nutzung erstellen. Er schliesst selber mit dem Architekten, Bauführer und den Handwerkern Verträge ab und baut somit auf eigene Rechnung und in eigenem Namen.

1.1.1 Ein Nichtsteuerpflichtiger erstellt eine Baute

Beispiele:

- Ein Lehrer baut ein Einfamilienhaus.
- Ein nichtsteuerpflichtiges Unternehmen (z.B. Privatschule) lässt ein neues Schulhaus errichten.

Da der Bauherr nicht steuerpflichtig ist, wird er nach Bauvollendung mit dieser Liegenschaft auch keine steuerbaren Umsätze erzielen. Er baut im Nichtsteuerbereich und hat somit keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug, so dass der Bau bei Vollendung voll mit MWST belastet ist (vgl. Abbildung 1).

1.1.2 Ein Steuerpflichtiger erstellt eine Baute zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen

Beispiel:

- Eine Maschinenfabrik baut eine neue Lagerhalle.

Die Lagerhalle dient der Maschinenfabrik genauso zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen wie das eingekaufte Rohmaterial. Sie kann demnach die MWST auf dem Bau der Lagerhalle sofort als Vorsteuer geltend machen. Die Lagerhalle wird damit, wie die Abbildung 2 zeigt, im Steuerbereich erstellt.

1.1.3 Ein Steuerpflichtiger erstellt ein Bauwerk zur Erzielung von steuer- ausgenommenen Umsätzen (gemäss Art. 14 MWSTV) oder für private Zwecke

Beispiele:

- Eine Treuhandgesellschaft erstellt ein Gebäude, welches zur Erzielung von Umsätzen

Support

[Hilfe](#)[Copyright](#)Ihre [Anregung](#) 

Ihr Beitrag

[Link einfügen](#)

Navigation

[MWST.COMpetenzzentrum](#)[Der Schweizer Treuhänder](#)[nach oben](#)

im Bereich der Ausbildung dienen soll.

- Ein steuerpflichtiger Architekt oder Schreiner baut sein eigenes Einfamilienhaus.

Steuerobjekt

Gestützt auf den nachstehenden Verordnungsartikel liegt der Tatbestand des Eigenverbrauchs vor.

Diese Form des Eigenverbrauchs wurde (neben fiskalischen Gründen) geschaffen, um eine Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen und Nichtsteuerpflichtigen bei der Herstellung von Bauwerken zu vermeiden.

Ungleich behandelt werden jedoch die Eigenleistungen des Schreiners verglichen mit denjenigen des Architekten! Der Eigenverbrauch von Dienstleistungen wird im Zusammenhang mit Art. 8 Abs. 2 lit. b nicht besteuert (Dienstleistungen im Zusammenhang mit Art. 8 Abs. 2 lit a unterliegen je doch der Eigenverbrauchsbesteuerung; siehe Kapitel 2.1.2).

Steuerbemessungsgrundlage

Der nachstehende Verordnungsartikel legt die Bemessungsgrundlage fest:

Entstehung der Steuerforderung

Die Steuerforderung entsteht im Zeitpunkt der Ausführungen jedes Teils der Herstellung, d.h. der Eigenverbrauch muss quartalsweise ermittelt und abgeliefert werden.

Vorsteuerabzug

An dieser Stelle sei auf den Verordnungsartikel betreffend Berechtigung des Vorsteuerabzuges hingewiesen:

Der Schreiner kann demnach die Vorsteuern auf dem eingekauften Täfer geltend machen. Die MWST auf den Rechnungen der anderen Handwerker (z.B. Maurer, Gipser) und des Architekten stellen jedoch eine definitive Belastung dar.

Die Abbildungen 3, 4 und 5 sollen die mehrwertsteuerliche Behandlung verdeutlichen:

1.1.4 Spezialfall: Angestellter Bauhandwerker baut sein eigenes Haus

Wenn ein angestellter Handwerker sein eigenes Haus baut, hat er seine eigene Leistung nicht als Eigenverbrauch zu versteuern. Dies jedenfalls so lange nicht, als er nicht wiederholt in dieser Weise tätig wird; dann nämlich würde seine Tätigkeit nachhaltig und er bei gegebenem Umsatz selber MWST-pflichtig.

Verwendet der angestellte Architekt oder Bauhandwerker die betrieblichen Einrichtungen seines steuerpflichtigen Arbeitgebers, so hat dieser wie bei einer entsprechenden Leistung an einen unabhängigen Dritten gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTV die MWST zu entrichten.

1.2 Die Herstellung von Bauwerken zur Eigennutzung erfolgt durch einen Generalunternehmer

1.2.1. Was ist ein Generalunternehmer?

Der Generalunternehmer kann wie folgt beschrieben werden:

- Er erhält vom Bauherrn (i.d.R. Eigentümer des Bodens) einen Gesamtauftrag zur Herstellung einer Baute.

- Er gibt einen wesentlichen Teil der Arbeit an andere Unternehmen als Unterbeauftragte weiter. Damit bestehen zwei Umsatzverhältnisse; einerseits zwischen dem Generalunternehmer und den Unterbeauftragten, andererseits zwischen dem Generalunternehmer und dem Bauherrn. Zwischen dem Bauherrn und den Unterbeauftragten bestehen keine direkten Vertragsverhältnisse.

- Der Generalunternehmer ist i.d.R. nicht Eigentümer des Landes oder Baurechtes und wird damit nie Eigentümer der entstehenden Liegenschaft. Es findet i.d.R. keine Eigentumsübertragung vom Generalunternehmer an den Bauherrn statt (Ausnahmen bei Land mit Architekturverpflichtung, wenn der Architekt als Generalunternehmer auftritt und das neuerstellte Bauwerk erst nach Bauabschluss übertragen wird).

- Ob der Preis des zu erstellenden Objektes im voraus fest vereinbart wird oder nicht, spielt im Zusammenhang mit der MWST keine Rolle.

- Der Generalunternehmer handelt damit immer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Er ist weder direkter noch indirekter Stellvertreter des Bauherrn und trägt in der Regel das Risiko selber.

Baut ein Architekt oder Bauunternehmer ein Gebäude auf eigenem Grund, ohne schon einen Auftraggeber zu haben, ist er also nicht Generalunternehmer, sondern selber Bauherr (siehe dazu Kapitel 2 Liegenschaftsherstellung zur Fremdnutzung).

1.2.2 Konsequenzen für den Bauherrn

Aus mehrwertsteuerlicher Sicht gibt es für den Bauherrn - unabhängig davon, ob er Steuerpflichtiger und Nichtsteuerpflichtiger ist - keinen Unterschied, ob er in eigenem Namen baut oder ob er einen Generalunternehmer beauftragt. Im ersten Fall gehen die Rechnungen der Handwerker direkt an den Bauherrn, im zweiten Fall werden sie an den Generalunternehmer adressiert. Der Generalunternehmer fungiert gegenüber den Handwerkern u.U. als Schuldner. Der Generalunternehmer seinerseits stellt - wie in der Abbildung 6 gezeigt wird - Rechnung an den Bauherrn. Die Mehrwertsteuer auf der Rechnung des Generalunternehmers kann vom Steuerpflichtigen, sofern die Liegenschaft für steuerbare oder steuerbefreite Umsätze (z.B. Export) genutzt wird, als Vorsteuer abgezogen werden. Für den Nichtsteuerpflichtigen und den Steuerpflichtigen, der das Gebäude für steuerausgenommene Umsätze benötigt, stellt die Mehrwertsteuer eine definitive Belastung dar.

1.2.3 Mehrwertsteuer aus der Sicht des Generalunternehmers

Steuerobjekt

Wie schon aus der Abbildung 6 hervorgeht, sind die Leistungen des Generalunternehmers steuerbar. Die rechtliche Grundlage stützt sich auf den nachstehenden Verordnungsartikel:

Steuerbemessungsgrundlage

Massgebende Grundlage für die Steuerberechnung bildet das Entgelt. Dazu gehört alles, was der Generalunternehmer (oder an seiner Stelle ein Dritter) als Gegenleistung für die Lieferung erhält. Der Wert des Bodens gehört jedoch in keinem Falle zum Entgelt, und zwar auch dann nicht, wenn er im Pauschalpreis für die Baute inbegriffen ist. In der Rechnung oder anderen Dokumenten muss der Wert des Bodens ausgeschieden werden. Es genügt aber auch die Angabe im Text, wie z.B.: " im Pauschalpreis von Fr. 800000.- sind ohne Wert des Bodens auf Fr. 600000.- 6,5% MWST (= Fr. 36619.70) enthalten".

Entstehung der Steuerforderung

Beim Generalunternehmer erübrigt sich in der Regel das Erstellen von separaten Teilrechnungen (Situationsetat), da die Abschlagszahlungen gemäss Zahlungsplan Bestandteil des Werkvertrages sind. Für solche Abschlagszahlungen entsteht die Steuerforderung mit der Vereinnahmung des Entgelts. Ist in den Abschlagszahlungen

auch die Bezahlung des Landpreises enthalten, so ist für diesen Teil keine MWST abzuliefern.

Vorsteuer

Die Baute wird im Steuerbereich erstellt. Gemäss nachstehendem Verordnungsartikel kann der Generalunternehmer die Vorsteuer geltend machen:

2. Herstellung von Bauwerken zur Fremdnutzung

2.1 Eigenbau zur Vermietung/ Verpachtung

Die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung sind aufgrund von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV von der Steuer ausgenommen.

Gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV kann für die Versteuerung der in Artikel 14 Ziffern 16 (Verkauf) und 17 (Vermietung/Verpachtung) erwähnten Umsätze optiert werden.

Die ESTV wird dem Antrag auf Option entsprechen, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Merkblatt Nr. 14 der ESTV)

- Die subjektive Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer muss beidseits gegeben sein (Leistungserbringer und -empfänger);

- die künftigen Umsätze nach Art. 14 Ziff. 16 und 17 MWSTV sind mit Verträgen oder ähnlichen schriftlichen Dokumenten nachzuweisen, aus denen die Identität des Leistungsempfängers, das Objekt sowie bei Mietverträgen Mietbeginn und -dauer eindeutig hervorgehen;

2.1.1 Option bei Baubeginn möglich

Liegt bei Baubeginn bereits ein Mietvertrag mit einem Mehrwertsteuerpflichtigen vor, so besteht schon vor Baubeginn die Möglichkeit zu optieren. Dies hat, wie die Abbildung 7 zeigt, zur Folge, dass der Bau im Steuerbereich erstellt wird. Auf den mehrwertsteuerbelasteten Rechnungen der Leistungserbringer kann die Vorsteuer geltend gemacht werden. Es entsteht die gleiche Situation, wie bei der Maschinenfabrik, die eine Lagerhalle errichtet (siehe 1.1.2); in beiden Fällen dienen die Bauten zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen.

Das Objekt bleibt im Steuerbereich, d.h. es kommt keine Eigenverbrauchsbesteuerung zur Anwendung. Die Mietzinsen unterliegen jedoch der Mehrwertsteuer. Diese kann jedoch vom Mieter als Vorsteuer geltend gemacht werden.

2.1.2 Option bei Baubeginn nicht möglich

Steuerobjekt

Liegen bei Baubeginn keine Mietverträge mit Steuerpflichtigen vor, ist aber vorgesehen, diese Gebäude nicht selber zu nutzen, sondern zu vermieten, kommt der Steuertatbestand des Eigenverbrauches zum Tragen.

Wie bereits im Kapitel 1.1.3 erwähnt, wird der Eigenverbrauch von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Art. 8 Abs. 2 lit. a (im Gegensatz zu lit. b) besteuert.

Steuerbemessungsgrundlage

Steuerberechnungsgrundlage ist demnach ein nach betriebswirtschaftlichen Leistungsgrundsätzen kalkulierter Preis. Es betrifft dies das Total der externen und internen Kostenfaktoren (wie Unternehmerrechnung, eigene Leistungen jeglicher Art, Baukreditzinsen, Gebühren, Bauversicherungsprämien usw.) zuzüglich Risiko- und Gewinnzuschlag.

Die Frage, wie man quartalsweise den Preis bestimmt, der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde, ist in der Praxis noch nicht gelöst.

Aufgrund der neuesten Praxis der ESTV müssen am Ende der Bauzeit die Anlagekosten (ohne Wert des Bodens), mindestens aber der Schätzungswert der Gebäudeversicherung, zuzüglich Umgebungsarbeiten, zuzüglich Bauzinsen und Gebühren im Eigenverbrauch versteuert sein.

Beispiel: Der steuerpflichtige Architekt, der ein Wohnhaus baut zur anschliessenden Vermietung, hat im Betrag von 200 (ohne MWST) Rechnungen von Handwerkern erhalten. Seine Eigenleistung beziffert er mit 100. Der Eigenverbrauch wird in diesem Beispiel auf 300 berechnet und nicht nur auf den 100 der Eigenleistung (vgl. Abbildung 8).

Der Handwerker schuldet der ESTV für seine Leistungen 13. Der Bauherr deklariert in der Quartalsabrechnung 300 Eigenverbrauch, kann aber gleichzeitig die Vorsteuer von 13 geltend machen. Somit liefert der Bauherr der ESTV 6,5 ab. Die ESTV stellt somit sicher, dass das ganze Objekt mit MWST belastet wird.

2.1.3 Option während der Bauzeit

Aufgrund einer neuen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann neu auch während der Bauphase optiert werden.

Das Objekt wandert - wie Abbildung 9 zeigt - vom Nichtsteuerbereich in den Steuerbereich.

Damit jedoch nicht zweimal die Mehrwertsteuer belastet wird (Eigenverbrauch beim Bau und Lieferung bei der Miete), gibt es aufgrund von Art. 33 Abs. 3 die Möglichkeit, die früher entrichtete Steuer auf dem Eigenverbrauch als Vorsteuer abzuziehen:

Absatz 2 schränkt ein, dass die bereits entrichtete Steuer auf dem Eigenverbrauch nur als Vorsteuer abgezogen werden kann, wenn der Gegenstand bis zum Eintritt der Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nicht in Gebrauch genommen wurde. Die bereits bezahlte Steuer muss nachgewiesen werden können. Somit ist für jedes Objekt festzuhalten, wieviel Eigenverbrauchssteuer abgeliefert wurde. Wird dem Optionsantrag entsprochen, kann in der nächsten Quartalsabrechnung der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Die ESTV verzinst das Kapital nicht, welches aufgrund der Eigenverbrauchsbesteuerung abgeliefert wurde. Es ist daher sinnvoll, die Option so früh wie möglich zu beantragen.

Aufgrund des MWSTG-Vernehmlassungsentwurfes (EMWSTG) der Kommission für Wirtschaft und Abgabe des Nationalrates (WAKN) vom 28. August 1995 wird Art. 33 Abs. 3 insofern abgeändert, als auch bei in Gebrauch genommenen Gegenständen die Eigenverbrauchssteuer (vermindert) als Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann, und zwar

- bei beweglichen Gegenständen:

Verminderung pro Jahr um ein Fünftel

- bei unbeweglichen Gegenständen:

Verminderung pro Jahr um ein Zehntel

2.1.4 Option für Teilbereiche

Die Option ist auch für Teilbereiche möglich. Wird beispielsweise ein Haus erstellt mit zwei Etagen, wobei die erste an einen Rechtsanwalt vermietet wird (Vertrag liegt vor) und die zweite für Wohnzwecke vorgesehen ist, kann nur für den ersten Stock optiert werden (vgl. Abbildung 10).

Kann nur für Teilbereiche optiert werden, ist - gemäss Merkblatt Nr. 14 der ESTV -

entsprechend der Verwendung und dem Wertverhältnis ein Verteilschlüssel zu erstellen, der über die Zuweisung optierter Umsätze und Eigenverbrauch Auskunft gibt.

Die Option für Teilbereiche ist auch während der Bauphase möglich.

2.1.5 Mietvertrag mit Steuerpflichtigem wird nicht eingehalten

Werden die Bedingungen, die die Option ermöglichten, nach Abschluss der Bauarbeiten nicht erfüllt (wenn z.B. die Miete nicht tatsächlich angetreten wird), wird die bewilligte Option rückwirkend (unter entsprechender Zinsbelastung) aufgehoben.

2.2 Eigenbau zur Veräusserung

Die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken gehören gemäss Art. 14 Ziffer 16 zu den steuerausgenommenen Umsätzen. Auch hier gibt es - wie bereits im Kapitel 2.1 angedeutet - die Möglichkeit, für den Verkauf zu optieren.

Die Ausführungen zum Kapitel 2.1 (Eigenbau zur Vermietung/Verpachtung) gelten auch für den Eigenbau zur Veräusserung. Wir gehen daher nur noch auf Besonderheiten ein:

- Wird vor Baubeginn Dritten gegenüber die Verpflichtung eingegangen, das Eigentum am ganzen Bauwerk oder - bei Stockwerkeigentum oder Überbauungen mit mehreren Bauten - an sämtlichen Miteigentumsanteilen oder Bauten zu übertragen, so wird dies als eine auf fremde Rechnung erstellte Baute betrachtet. Der Verkäufer fungiert als Generalunternehmer, d.h. er kann den Vorsteuerabzug geltend machen, seine Leistungen (Verkaufspreis ohne Boden) sind jedoch eine steuerbare Lieferung (Details sind bereits im Kapitel 1.2.3 - beschrieben). Der Generalunternehmer muss daher keinen Optionsantrag stellen.

- Verkauf mit Verlust:

Wenn z.B. ein Bauunternehmen Eigentumswohnungen zur Veräusserung erstellt, ohne schon einen Käufer zu haben, muss es die Eigenverbrauchssteuer gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTV abliefern. Die Eigenverbrauchssteuer beinhaltet auch den Gewinnzuschlag (siehe 2.1.2). Wird nun eine Wohnung mit Verlust verkauft, erstattet die ESTV die auf der zu hohen Bemessungsgrundlage erhobene MWST nicht zurück.

2.3 Gebäude, das zur Fremdnutzung dient, wird durch einen Generalunternehmer erstellt

2.3.1 Konsequenzen für den Bauherrn

Aus mehrwertsteuerlicher Sicht gibt es für den Bauherrn - unabhängig davon, ob er Steuerpflichtiger oder Nichtsteuerpflichtiger ist - keinen Unterschied, ob er im eigenen Namen baut oder ob er einen Generalunternehmer beauftragt. Die MWST auf der Rechnung des Generalunternehmers kann vom Steuerpflichtigen, sofern die Liegenschaft mit Option verkauft oder vermietet wird, als Vorsteuer abgezogen werden. Für den Nichtsteuerpflichtigen und den Steuerpflichtigen, der für den Verkauf oder für die Vermietung nicht optieren kann, weil die Liegenschaft nicht zur Erzielung steuerbarer Umsätze dient, stellt die Mehrwertsteuer eine definitive Belastung dar (vgl. Abbildung 11).

2.3.2 Mehrwertsteuer aus der Sicht des Generalunternehmers

Für den Generalunternehmer hat es keinen Einfluss, ob der Bauherr die Liegenschaft für die Eigennutzung, für die Vermietung/Verpachtung oder für den Verkauf verwendet.

Zeiger [mwst.com](#) [Gerhard Schafroth, Philipp Hammel,](#)
(☐↔): [La TVA dans le cadre de la construction d'immeubles](#) ⚡⚡⚡ (12.1995)

[mwst.com](#) [Der Schweizerische Bundesrat,](#)
[Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer \(MWSTV\)](#) ☐
☐ ⚡⚡⚡ (22.6.1994)

[Art. 26 Abs. 3 lit. b](#) ☐ ⚡⚡⚡

[mwst.com](#) [Art. 29 Abs. 2](#) ☐☐↔

[mwst.com](#) [Art. 5 Abs. 2](#) ☐☐↔

[mwst.com](#) [Art. 8 Abs. 2 lit. a](#) ☐ ⚡⚡⚡

[mwst.com](#) [Art. 8 Abs. 2 lit. b](#) ☐ ⚡⚡⚡

[mwst.com](#) [Art. 8 Abs. 2](#) ☐ ⚡⚡⚡

[mwst.com](#) [Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer,](#)
[Stichwortverzeichnis zur Mehrwertsteuer \(alte Version zur MWSTV\)](#) ☐↔

[Steuerbemessungsgrundlage](#) ☐↔

[mwst.com](#) [Generalunternehmer](#) ☐↔

[mwst.com](#) [Option](#) ⚡⚡⚡

[mwst.com](#) [Bauwerk](#) ☐↔

[mwst.com](#) [Eigenverbrauch](#) ☐↔

SLN [Publikationsverzeichnis zur Mehrwertsteuer nach Art der Publikation](#)

4.2. [Fachartikel und -aufsätze](#) ☐↔