

MWST-Branchen-Info 04

Baugewerbe



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Hinweis:

Die Inhalte dieser Publikation stammen aus der zentralen Datenbank der webbasierten Publikationen der ESTV und wurden für die Printausgabe standardisiert bzw. elektronisch aufbereitet. Bei dieser Zusatzdienstleistung handelt es sich nicht um ein Druckerzeugnis im klassischen Sinn, sondern um ein gestalterisch vereinfachtes PDF für den Ausdruck.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	2
Vorbemerkungen	4
Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info	5
1 Steuer- und Abrechnungspflicht von Personengesellschaften	7
2 Steuerobjekt	8
2.1 Beispiele von steuerbaren Lieferungen	8
2.2 Beispiele von steuerbaren Dienstleistungen	8
2.3 Beispiele von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind	9
3 Ort der Lieferung	10
4 Ort der Dienstleistung	10
4.1 Grundsatz	11
4.2 Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien	11
4.2.1 Dienstleistungen, die unter Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG fallen	11
4.2.2 Dienstleistungen, die unter Artikel 8 Absatz 1 MWSTG fallen	12
5 Steuerbemessungsgrundlage	13
5.1 Entgelt, Grundsatz	14
5.2 Entgelt für besondere Leistungen oder aus besonderen Vertragsklauseln	15
5.3 Entgeltsminderungen	15
5.4 Keine Entgeltsminderungen	15
5.5 Sicherheitsleistung und Garantierückbehalt	16
6 Zeitpunkt der Versteuerung	18
7 Buchführung	18
8 Neuerstellung und Umbau von Bauwerken zwecks Verkauf (Abgrenzung zwischen von der Steuer ausgenommenen und steuerbaren Immobilienlieferungen; s. Ziff. 8.1 - 8.5) und Vermietung oder Verpachtung (s. Ziff. 8.6)	18
8.1 Einleitende Bemerkungen	19
8.1.1 Betroffener Personenkreis	19
8.1.2 Zeitliche Wirkung	19
8.1.2.1 Grundsatz	19
8.1.2.2 Baubeginn bis 31. Dezember 2009	19
8.1.2.3 Baubeginn zwischen 1. Januar 2010 bis 30. Juni 2013	20
8.1.2.4 Baubeginn ab 1. Juli 2013	20
8.2 Grundsatz für die Abgrenzung von der Steuer ausgenommene und steuerbare Immobilienlieferung	21
8.3 Bauwerke/Objekte	25
8.3.1 Bauwerke	25
8.3.2 Objekte	25
8.3.3 Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten	26
8.3.4 Steuerliche Qualifikation pro Objekt	26
8.3.5 Festlegung des Baubeginns pro Bauwerk	27
8.3.6 Wann liegt ein Umbau vor?	27
8.3.7 Baubeginn	28
8.3.7.1 Baubeginn bei Neubauten	28
8.3.7.2 Baubeginn bei Umbauten	30
8.4 Rechtsfolgen	30
8.4.1 Von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung	30
8.4.1.1 Besteuerung	30
8.4.1.2 Vorsteuerabzug	31
8.4.2 Steuerbare Immobilienlieferung	32

8.4.2.1 Besteuerung	32
8.4.2.2 Vorsteuerabzug	32
8.4.3 Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten	32
8.4.3.1 Besteuerung	33
8.4.3.2 Vorsteuerabzug	33
8.4.4 Gemeinschaftliche Bauwerke	38
8.5 Zusatzwünsche der Käufer	39
8.6 Erstellung von Bauwerken zwecks Vermietung oder Verpachtung; Vorsteuerabzug und -korrektur	40
9 Option	42
10 Wert des Bodens	42
11 Nutzungsänderungen bei Bauwerken	45
12 Kantinen / Personalunterkünfte	45
12.1 Bauunternehmer als Betreiber	45
12.2 Dritte als Betreiber	46
Rechtlicher Hinweis	48

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	Mehrwertssteuer
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
Ziff.	Ziffer

Gültige Steuersätze bis 31.12.2017:

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

Gültige Steuersätze ab 01.01.2018:

Normalsatz 7,7 %; reduzierter Steuersatz 2,5 %; Sondersatz 3,7 %.

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info

Die MWST-Branchen-Info basiert auf dem per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG und der dazu erlassenen MWSTV.

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 Immobilien, Bauwerke, Gebäude, Liegenschaften** oder *Grundstücke* bzw. *Grundstücks- oder Liegenschaftsteile* verwendet werden, sind diese Begriffe – wie im allgemeinen Sprachgebrauch üblich – als **gleichwertig** zu verstehen, auch wenn sie mit den gesetzlichen 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 oder Vorsteuerabzug) konsultieren Sie bitte die entsprechenden MWST-Infos.

Die Erläuterungen dieser Publikation sollen den steuerpflichtigen Personen (und ihren Vertretern) helfen, ihre mit der MWST zusammenhängenden Rechte und Pflichten wahrzunehmen.

Zeitliche Wirkung bei Anpassungen von Praxisfestlegungen

Die zeitliche Wirkung bei Anpassungen von Praxisfestlegungen richtet sich nach den in der [MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#) (MWST-Info 20) beschriebenen Grundsätzen. Alle folgenden Links verweisen auf die MWST-Info 20.

Die neue begriffliche Unterscheidung sowie deren zeitliche Wirkung gilt ab dem 1. Oktober 2020, d. h. ab dem Publikationsdatum der vollständig überarbeiteten MWST-Info 20.

Eine Übersicht der Anpassungen von Praxisfestlegungen gemäss der neuen begrifflichen Unterscheidung sowie deren zeitliche Wirkung ist unter [Ziffer 1](#) zu finden.

Anpassungen der Praxisfestlegungen können erfolgen durch:

- Erstmalige Praxisfestlegung (☞ [Ziff. 2](#)) infolge
 - einer Änderung einer MWST-Bestimmung (☞ [Ziff. 2.2](#));
 - eines Gerichtsurteils ohne bestehende Praxis der ESTV (☞ [Ziff. 2.3](#));

- der Beurteilung neuer Sachverhalte durch die ESTV (☞ [Ziff. 2.4](#));
- Änderung der bestehenden Praxis (☞ [Ziff. 3](#)) infolge
 - einer Änderung einer MWST-Bestimmung (☞ [Ziff. 3.2](#));
 - eines Gerichtsurteils betreffend die bestehende Praxis der ESTV (☞ [Ziff. 3.3](#));
 - Überprüfung der Praxis durch die ESTV (☞ [Ziff. 3.4](#));
- Praxispräzisierungen und redaktionelle Anpassungen (☞ [Ziff. 4](#)).

Erstmalige Praxisfestlegungen, Praxisänderungen, Praxispräzisierungen und relevante redaktionelle Anpassungen werden in den jeweiligen MWST-Infos resp. MWST-Branchen-Infos ausdrücklich gekennzeichnet.

Es gilt zu beachten, dass die bis zum 30. September 2020 verwendeten Bezeichnungen für Anpassungen der Praxisfestlegungen nicht der neuen Terminologie angepasst werden.

Frühere Versionen angepasster Ziffern können nach wie vor online abgerufen werden.

Erfolgt im Anschluss an eine Auskunft eine Änderung eines Rechtssatzes, eine Praxisänderung oder wird durch die ESTV eine Praxis erstmalig festgelegt, so kann sich weder die ESTV noch die steuerpflichtige Person ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Norm bzw. der Publikation der Praxis weiter auf die erteilte schriftliche Auskunft berufen (☞ [Ziff. 5](#)).

1 Steuer- und Abrechnungspflicht von Personengesellschaften

Personengesellschaften, namentlich einfache Gesellschaften nach Artikel 530 OR wie Arbeits- und Handwerkergemeinschaften, Konsortien usw., die unter eigenem Namen nach aussen auftreten und Leistungen erbringen, sind 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 von der Steuerpflicht ([Art. 11 MWSTG](#)) finden sich in 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 Vorsteuerkorrektur oder -kürzung ( [MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen](#)). Die Belege für die Gewinnausschüttung tragen keinen Hinweis auf die MWST.

Resultiert 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. Der Erhalt einer solchen Verlustdeckung hat keine Vorsteuerkorrektur zur Folge. Die Belege für die Verlustdeckung tragen ebenfalls keinen Hinweis auf die MWST.

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



Arbeits- und Handwerkergemeinschaften im Baugewerbe wird empfohlen, die effektive Abrechnungsmethode - und nicht die Saldosteuersatzmethode - 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 Steuersätze](#)).

2.1 Beispiele von steuerbaren Lieferungen

(betreffend Ort der Lieferung; ☞ [Ziff. 3](#))

- Ausführung von Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen (Bauwerken / Grundstücken), 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;
- 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

(betreffend Ort der Dienstleistung; ☞ [Ziff. 4](#))

- Ausarbeitung von Projekten, Plänen, Modellen und Kostenvoranschlägen. Dabei spielt es keine Rolle, ob und von wem das Projekt ausgeführt wird. Steuerbar ist auch die bloße 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 (betreffend Option; [Ziff. 9](#))

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

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 (der 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. Fehlen 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

4.2.1 Dienstleistungen, die unter Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG fallen

(Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG)

Solche Dienstleistungen gelten als am 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. Zu diesen Dienstleistungen 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.

Die vorstehende Beurteilung nach dem Ort, an dem das Grundstück gelegen ist, setzt einen **engen** Zusammenhang mit einem **individuellen, konkreten** Grundstück voraus. Ein solcher enger Zusammenhang liegt beispielsweise bei Innenarchitektur-Leistungen (wie Ausarbeiten von Plänen, Raumkonzepten, Computer-Präsentationen) dann vor, wenn sie derart spezifisch auf die jeweiligen bauseitigen Gegebenheiten zugeschnitten sind, so dass sie nicht unverändert auf andere Gebäude oder Gebäudeteile beziehungsweise Boden übertragen werden können.

Weitere Beispiele

- *Verwaltung eines Mehrfamilienhauses in Biel, umfassend die Leistungen im Zusammenhang mit Mieterwechseln, Erstellen der Heiz- und Nebenkostenabrechnungen sowie Steuererklärungen usw.;*
- *Notariatsleistungen im Rahmen des Kaufs/Verkaufs einer Eigentumswohnung in Adelboden;*
- *Beaufsichtigung eines Einfamilienhauses in Neuenburg während der Abwesenheit des Eigentümers;*
- *Bewachung der Baustelle Hochhaus in Bern;*
- *Schätzung des Marktwertes eines Verwaltungsgebäudes in Thun;*
- *Preisgelder aus einem Architekturwettbewerb für ein konkretes Bauprojekt gemäss Umschreibung;*
- *Gutachten für ein Gericht oder eine andere Behörde in Bezug auf die Enteignung einer Parzelle in Solothurn.*

Praxisänderung per 01.01.2020 (betreffend Gültigkeit;  [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

4.2.2 Dienstleistungen, die unter Artikel 8 Absatz 1 MWSTG fallen

([Art. 8 Abs. 1 MWSTG](#);  [Ziff. 4.1](#))

Danach beurteilen sich Dienstleistungen, die zwar grundsätzlich im Zusammenhang mit Grundstücken stehen, bei denen jedoch der **enge** Bezug mit einem **individuellen, konkreten** Grundstück nicht besteht.

Beispiele

- Suchen eines Ferienhauses in der Region Oberwallis in der Preiskategorie von 650'000 Franken (Unterbreiten einer Auswahl solcher Objekte);
- Beratungen und Vorabklärungen über Finanzierungsmöglichkeiten für den Kauf eines Mehrfamilienhauses in der Preiskategorie von 2 Mio. Franken;
- Beratungen über verschiedene Möglichkeiten der Energieerzeugung (z.B. mit Solar- / Photovoltaikanlagen, Erdwärme, Elektrizität);
- Beratungen über Massnahmen zur Energieeinsparung (z.B. durch neue Isolation des Daches oder Mauerwerks, Ersatz der Fenster) beispielsweise aufgrund von thermografischen Aufnahmen;
- Anwaltsleistungen betreffend Nachbarstreitigkeiten (z.B. wegen Schattenwurf von Bäumen) oder Auseinandersetzungen zwischen Bauherren und Handwerkern (z.B. wegen Baumängeln);
- Bekanntgabe von möglichen Kaufinteressenten für ein zum Verkauf stehendes Einfamilienhaus (ohne Maklerauftrag);
- Erstellen von Fotos einzelner oder mehrerer Gebäude im Hinblick auf deren Verkauf (z.B. über Internet oder für einen Verkaufsprospekt);
- das Einholen von Bewilligungen nach der „Lex Koller“.



Diese Dienstleistungen fallen selbst dann unter [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#), wenn deren Leistungserbringer im Anschluss daran für den gleichen Leistungsempfänger Dienstleistungen nach [Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG](#) oder Lieferungen nach [Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2](#) i.V.m. [Artikel 7 MWSTG](#) erbringt. Denn massgebend ist der **ursprüngliche**, auf die Erbringung einer Dienstleistung nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#) lautende **Auftrag**.



Weitergehende Informationen zum Ort der Dienstleistung geben die [MWST-Info Ort der Leistungserbringung](#) und - betreffend Vermittlung - die [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 ihnen steuerbare Leistungen gegenüber stehen (z.B. ein Projekt wird nicht ausgeführt oder während der Ausführung dem beauftragten Leistungserbringer entzogen);
- Zahlungen für die Ablösung von Handwerker- und Architekturverpflichtungen usw.



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

Nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden beispielsweise:

- Der auf den Wert des Bodens entfallende Anteil des Entgelts ([Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG](#);  [Ziff. 10](#));
- 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.

5.2 Entgelt für besondere Leistungen oder aus besonderen Vertragsklauseln

Gehen 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, wird deshalb der Anrechnungswert angegeben. Dieser Wert ist ebenfalls Teil des Entgelts für die vom Unternehmer erbrachte Leistung.

5.3 Entgeltsminderungen

Als Entgeltsminderungen gelten insbesondere:

- 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.

5.4 Keine Entgeltsminderungen

Nicht als Entgeltsminderungen gelten beispielsweise:

- Abzüge für durch Dritte behobene Bauschäden zu Lasten des verursachenden Unternehmers (Verrechnung);
- Abzüge für Aufwendungen im Zusammenhang mit EDV-Abrechnungen durch den Auftraggeber (Verrechnung);
- Kreditkartenkommissionen, Scheckgebühren, Einschläge bei WIR-Geld und dergleichen ([Art. 46 MWSTV](#)).



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

5.5 Sicherheitsleistung und Garantierückbehalt

Werden von Abschlagszahlungsgesuchen und Situationsetats Abzüge vorgenommen, die dem Auftraggeber während der Bauausführung als Sicherheit für die Bauleistung 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 ohne Berücksichtigung des Garantierückbehalts versteuert. Dies gilt ungeachtet der Abrechnungsart (vereinbarte / vereinnahmte Entgelte).

Beispiel

Sicherheitsleistung während der Bauausführung (Rückbehalt)

	<i>offener MWST- Ausweis CHF</i>	<i>verdeckter MWST- Ausweis CHF</i>
1. Teilzahlungsgesuch vom 15. April 2018		
Zahlungseingang 25. Mai 2018		
<i>Geleistete Arbeiten</i>		
1. März 2018 bis 31. März 2018		
<i>gemäss beiliegendem Situationsetat</i>	100'000.00	107'700.00
<i>Abzüglich 3 % Rabatt gemäss Vertrag</i>	<u>- 3'000.00</u>	<u>- 3'231.00</u>
<i>Geleistete Arbeiten netto</i>	97'000.00	104'469.00
<i>Abzüglich 10 % Rückbehalt</i>	<u>- 9'700.00</u>	- 10'446.90
<i>Teilzahlungsrechnung (exkl. MWST)</i>	87'300.00	
<i>7,7 % MWST</i>	6'722.10	
Total 1. Akontozahlung (inkl. 7,7 % MWST)	94'022.10	94'022.10

Die Deklaration erfolgt im 2. Quartal 2018.

Sicherheitsleistung bei definitiver Abrechnung (Garantierückbehalt)

<i>Schlussabrechnung vom 15. August 2018</i>	<i>offener</i>	<i>verdeckter</i>
<i>Zahlungseingang 25. September 2018</i>	<i>MWST-</i>	<i>MWST-</i>
	<i>Ausweis</i>	<i>Ausweis</i>
	<i>CHF</i>	<i>CHF</i>
<i>Geleistete Arbeiten</i>		
<i>1. März 2018 bis 31. Juli 2018</i>	<i>300'000.00</i>	<i>323'100.00</i>
<i>Vertragliche Abzüge:</i>		
<i>- 3 % Rabatt</i>	<i>- 9'000.00</i>	<i>- 9'693.00</i>
<i>- 0,5 % für Bauwesenversicherung, -reinigung, -strom, -wasser und -reklame</i>	<i>- 1'500.00</i>	<i>- 1'615.50</i>
<i>Gesamtabrechnungssumme netto</i>	<u><i>289'500.00</i></u>	
<i>Gesamtabrechnungssumme brutto</i>		<i>311'791.50</i>
<i>Abzüglich:</i>		
<i>- 1. Akonto Zahlungsgesuch vom 15. April 2018</i>	<i>- 87'300.00</i>	<i>-94'022.10</i>
<i>- 2. Akonto Zahlungsgesuch vom 15. Mai 2018</i>	<u><i>- 87'300.00</i></u>	<i>- 94'022.10</i>
 <i>Schlussabrechnung (exkl. MWST)</i>	 <i>114'900.00</i>	
<i>7,7 % MWST</i>	<i>8'847.30</i>	
 <i>Schlussabrechnung (inkl. 7,7 % MWST)</i>	 <i>123'747.30</i>	<i>123'747.30</i>

Die Deklaration erfolgt im 3. Quartal 2018.

6 **Zeitpunkt der Versteuerung**

(Art. 40 MWSTG)

Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten ([Art. 39 Abs. 1 MWSTG](#)) entsteht die Steuerschuld mit der Rechnungsstellung. Bei dieser Abrechnungsart werden Teilrechnungen (Situationsetats) und die ihnen gleichgestellten Teilzahlungsgesuche - wie die übrigen Fakturen - 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 und bei Leistungen ohne Rechnungsstellung erfolgt die Deklaration in der Abrechnungsperiode, in der das Entgelt vereinnahmt wird.



Weitere Auskünfte dazu gibt die [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 **Neuerstellung und Umbau von Bauwerken zwecks Verkauf (Abgrenzung zwischen von der Steuer ausgenommenen und steuerbaren Immobilienlieferungen; s. Ziff. 8.1 - 8.5) und Vermietung oder Verpachtung (s. Ziff. 8.6)**

(Ziff. 8.1 - 8.5 und Ziff. 8.6)

8.1 Einleitende Bemerkungen

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4](#), [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.1.1 Betroffener Personenkreis

Die nachfolgenden Ziffern richten sich in erster Linie an **sämtliche Veräusserer** von **neu erstellten oder umgebauten Bauwerken und/oder Objekten**, unabhängig davon, ob sie bei der Erstellung oder beim Umbau Eigenleistungen erbringen oder nicht (z.B. Bauunternehmer, Investoren, Baugenossenschaften, Pensionskassen, Konsortien, einfache Gesellschaften, Stiftungen, Vereine oder private Immobilieneigentümer), wie ihre Firmenbezeichnung lautet oder unter welchem Namen sie am Markt auftreten.



Zum betroffenen Personenkreis ist zudem das Beispiel 1 der nachfolgenden [Ziffer 8.3.4](#) zu beachten.

8.1.2 Zeitliche Wirkung

8.1.2.1 Grundsatz

Für die Beurteilung, welches Recht anwendbar ist, ist der Zeitpunkt des Baubeginns massgebend.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2-8.1.2.4](#), [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.1.2.2 Baubeginn bis 31. Dezember 2009

Bei Bauwerken, für welche der Baubeginn in die Zeit bis 31. Dezember 2009 fällt, ist bis zu deren Fertigstellung noch das alte Recht ( [Branchenbroschüre Nr. 04 Baugewerbe, Ziff. 15.1 Bst. a-c](#) oder [Spezialbroschüre Nr. 04 Eigenverbrauch, Ziff. 7.1.1 Bst. a-c](#); Ausgaben jeweils gültig ab 1. Januar 2008) anwendbar.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2–8.1.2.4](#), [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.1.2.3 Baubeginn zwischen 1. Januar 2010 bis 30. Juni 2013

Für die Übergangszeit vom 1. Januar 2010 bis zum 30. Juni 2013 ist **wahlweise** die neue Praxis oder die Praxis gemäss den Ziffern 8.1, 8.1.1, 8.1.1.1, 8.1.1.2 und 8.1.2 (2. Absatz) der vorherigen Fassung der vorliegenden MWST-Branchen-Info (alte Praxis) anwendbar.



Das Wahlrecht kann nur pro Bauwerk und nicht pro Objekt ausgeübt werden.

So ist beispielsweise bei einem Mehrfamilienhaus (= Bauwerk) mit 11 Eigentumswohnungen (= Objekte) für das ganze Mehrfamilienhaus entweder die neue Praxis oder die alte Praxis anzuwenden. Es ist also nicht möglich, dass beim vorgenannten Mehrfamilienhaus etwa 5 Eigentumswohnungen nach der neuen Praxis und 6 Eigentumswohnungen nach der alten Praxis abgerechnet werden.

Die steuerpflichtige Person kann innerhalb der Verjährungsfrist auf ihre MWST-Abrechnungen zurückkommen, sofern die Steuerforderung nicht rechtskräftig festgelegt ist. Hat die steuerpflichtige Person aufgrund der vorgenannten Wahlfreiheit Steueransprüche (z.B. höherer Vorsteuerabzug) gegenüber der ESTV, hat sie diese der ESTV mit einer **Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode** mitzuteilen. Hat sie jedoch dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST offen ausgewiesen (z. B. «inkl. 7,7 % MWST» oder «zuzüglich 7,7 % MWST im Betrag von CHF 77'000»), ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von [Artikel 27 Absätze 2–4 MWSTG](#) möglich. Auch über die Einhaltung letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren. Die ESTV richtet in diesen Fällen **keinen Vergütungszins** aus.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2–8.1.2.4](#), [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.1.2.4 Baubeginn ab 1. Juli 2013

Bei Bauwerken, für welche der Baubeginn für das jeweilige Bauwerk in den Zeitraum ab 1. Juli 2013 fällt, gilt nur noch die neue Praxis.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2–8.1.2.4, Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.2 Grundsatz für die Abgrenzung von der Steuer ausgenommene und steuerbare Immobilienlieferung

Werden Bauwerke und/oder Objekte **neu erstellt** oder bestehende Bauwerke und/oder Objekte **umgebaut** und sind sie für den Verkauf bestimmt, ist bei der Veräusserung zwischen einer **von der Steuer ausgenommenen Leistung** gemäss [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 20 MWSTG](#) und einer **steuerbaren Leistung** gemäss [Artikel 18 Absatz 1](#) i.V.m. [Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG](#) zu unterscheiden.

Wird ein Grundstück veräussert, auf dem vom Veräusserer ein **Neubau erstellt** oder ein **Umbau** ( [Ziff. 8.3.6](#)) **realisiert** wird und findet der Abschluss des entsprechenden **Kauf- oder Vorvertrages** (massgebliches Datum: Verurkundung) nach Artikel 216 Absatz 1 und 2 OR und/oder eines **Werkvertrages** (massgebliches Datum: Vertragsabschluss) nach Artikel 363 OR **vor Baubeginn** statt, liegt eine **steuerbare Immobilienlieferung** vor.

In allen anderen Fällen handelt es sich um eine von der **Steuer ausgenommene Immobilienlieferung**.

Vorverträge mit Reservierungszahlungen, die nicht öffentlich beurkundet sind, sind für die Beurteilung, ob es sich um eine von der Steuer ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferung handelt, **unbeachtlich**.

Die gleiche Qualifikation und steuerliche Behandlung ist gegeben, wenn der Veräusserer des Bauwerks den Boden nicht verkauft, sondern dem Käufer ein **Baurecht** einräumt.



Gehört der Boden, auf dem das Bauwerk und/oder die Objekte erstellt oder umgebaut werden, einem Dritten oder dem „Käufer“ selbst, ist nicht zwischen von der Steuer ausgenommenen und steuerbaren Immobilienlieferungen zu unterscheiden.

Der Verkauf der erstellten beziehungsweise umgebauten Bauwerke und/oder Objekte ist immer eine steuerbare Immobilienlieferung.

Im Sinne einer sachgemässen Beurteilung wird von dieser Regel abgewichen, wenn der Veräusserer des Bodens (Dritter) und der Bauunternehmer (Generalunternehmer, Investor) eng verbundene Personen ([Art. 3 Bst. h MWSTG](#)) sind. In diesem Fall werden der Veräusserer des Bodens und des Bauwerks und/oder Objekts (z.B. Bauunternehmer oder Investor) als eine Einheit behandelt und es gelten für die Abgrenzung der von der Steuer ausgenommenen und steuerbaren Immobilienlieferung die gleichen Kriterien wie wenn der Veräusserer des Bodens und des Bauwerks und/oder Objekts die gleiche Person wäre. Der Bauunternehmer beziehungsweise Ersteller des Bauwerks und nicht der Veräusserer des Bodens ist für die Qualifikation (von der Steuer ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferungen) und die steuerliche Behandlung verantwortlich.

In den nachfolgenden Beispielen wird anhand von diversen Konstellationen aufgezeigt, was mit dieser Regelung gemeint ist.

Ausgangslage

Fredi Meier (Hauptaktionär der GU Meier AG) ist Eigentümer einer Baulandparzelle. Die GU Meier AG ist eine Bauunternehmerin und wird auf der Baulandparzelle von Fredi Meier ein Einfamilienhaus erstellen. Aufgrund der aufgezeigten Vertragsabwicklungen ergeben sich unterschiedliche steuerliche Konsequenzen.

Beispiel 1

Variante 1

Fredi Meier verkauft die Baulandparzelle an das Ehepaar Schmid (Zeitpunkt der Verurkundung: 15. September 2018). Die GU Meier AG schliesst mit dem Ehepaar Schmid einen Werkvertrag (Vertragsabschluss: 2. Oktober 2018) für die Erstellung eines Einfamilienhauses auf der Baulandparzelle ab, die das Ehepaar Schmid von Fredi Meier gekauft hat. Der Baubeginn des Einfamilienhauses ist am 15. März 2019.

Steuerliche Konsequenzen

Fredi Meier und die GU Meier AG sind eng verbundene Personen im Sinne von [Artikel 3 Buchstabe h MWSTG](#). Obwohl die GU Meier AG auf „fremdem“ Grundstück ein Bauwerk erstellt und dadurch grundsätzlich eine zum Normalsatz steuerbare Immobilienlieferung ausführt, kommen in diesem Fall die gleichen Grundsätze für die Abgrenzung der von der Steuer ausgenommenen und steuerbaren Immobilienlieferungen zur Anwendung, wie wenn die GU Meier AG dem Ehepaar Schmid den Boden und das Bauwerk verkauft hätte. Der Verkauf des Bodens und des Bauwerkes haben vor Baubeginn stattgefunden, weshalb eine zum Normalsatz steuerbare Immobilienlieferung gegeben ist. Die GU Meier AG hat den Verkauf des Einfamilienhauses als steuerbare Immobilienlieferung zu deklarieren (MWST-Abrechnung; Ziff. 200 und 302) und abzurechnen. Der Verkauf des Bodens ist nicht Bemessungsgrundlage und ist von Fredi Meier - sofern er überhaupt steuerpflichtig ist - unter den Ziffern 200 und 280 in der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Variante 2 (geänderte Ausgangslage; andere Daten)

Fredi Meier verkauft die Baulandparzelle an das Ehepaar Schmid (Zeitpunkt der Verurkundung: 1. Oktober 2018). Die GU Meier AG schliesst mit dem Ehepaar Schmid einen Werkvertrag (Vertragsabschluss: 30. März 2019) für die Erstellung eines Einfamilienhauses auf der Baulandparzelle ab, die das Ehepaar Schmid von Fredi Meier gekauft hat. Der Baubeginn des Einfamilienhauses ist am 15. März 2019.

Steuerliche Konsequenzen

Die steuerlichen Konsequenzen sind gleich wie bei Variante 1, da der Kaufvertrag zwischen Fredi Meier und dem Ehepaar Schmid vor Baubeginn abgeschlossen wurde. Dass der Werkvertrag zwischen der GU Meier AG und dem Ehepaar Schmid nach Baubeginn abgeschlossen wird, führt zu keiner anderen steuerlichen Beurteilung.

Variante 3 (geänderte Ausgangslage; andere Daten)

Fredi Meier verkauft die Baulandparzelle an das Ehepaar Schmid (Zeitpunkt der Verurkundung: 1. Dezember 2018). Die GU Meier AG schliesst mit dem Ehepaar Schmid einen Werkvertrag (Vertragsabschluss: 1. Januar 2019) für die Erstellung eines Einfamilienhauses auf der Baulandparzelle ab, die das Ehepaar Schmid von Fredi Meier gekauft hat. Der Baubeginn des Einfamilienhauses fand am 1. Oktober 2018 statt.

Steuerliche Konsequenzen

Da bei dieser Variante sowohl der Abschluss des Kaufvertrages als auch derjenige des Werkvertrages nach Baubeginn stattgefunden haben, liegt eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung vor. Die GU Meier AG hat den Verkauf des Einfamilienhauses als eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung zu deklarieren (MWST-Abrechnung; Ziff. 200 und 230). Der Verkauf des Bodens ist nicht Bemessungsgrundlage und ist von Fredi Meier - sofern er steuerpflichtig ist - unter den Ziffern 200 und 280 in der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Beispiel 2

Fredi Meier lässt von der GU Meier AG auf seiner Baulandparzelle ein Einfamilienhaus erstellen, das er später zusammen mit dem Boden an das Ehepaar Schmid (Zeitpunkt der Verurkundung: 10. Juli 2019) verkauft.

Steuerliche Konsequenzen

Bei der GU Meier AG liegt bezüglich der Erstellung des Einfamilienhauses eine zum Normalsatz steuerbare Immobilienlieferung an Fredi Meier vor, die sie unter den Ziffern 200 und 302 der MWST-Abrechnung zu deklarieren und abzurechnen hat. Fredi Meier seinerseits muss prüfen, ob der Verkauf des Einfamilienhauses (inkl. Boden) vor oder nach Baubeginn stattgefunden hat. Wurde der Kaufvertrag vor Baubeginn abgeschlossen, dann liegt bei ihm eine steuerbare Immobilienlieferung (exkl. Boden) vor. Wurde der Kaufvertrag nach Baubeginn abgeschlossen, dann handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung (exkl. Boden).

Beispiel 3

Fredi Meier verkauft der GU Meier AG seine Baulandparzelle. Diese erstellt auf der gekauften Baulandparzelle ein Einfamilienhaus und verkauft es später zusammen mit dem Boden an das Ehepaar Schmid (Zeitpunkt der Verurkundung: 1. Januar 2019).

Steuerliche Konsequenzen

Der Verkauf des Bodens ist nicht Bemessungsgrundlage und ist von Fredi Meier - sofern er steuerpflichtig ist - unter den Ziffern 200 und 280 in der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Die GU Meier AG ihrerseits muss prüfen, ob der Verkauf des Einfamilienhauses (inkl. Boden) vor oder nach Baubeginn stattgefunden hat. Wurde der Kaufvertrag vor Baubeginn abgeschlossen, dann liegt bei ihr eine steuerbare Immobilienlieferung (exkl. Boden) vor. Wurde der Kaufvertrag nach Baubeginn abgeschlossen, dann handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung (exkl. Boden).

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4](#), [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3 Bauwerke/Objekte

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4, Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3.1 Bauwerke

Mit **Bauwerken** sind **ganze Bauwerke** wie beispielsweise Einfamilienhäuser, Mehrfamilienhäuser und auch sog. gemeinschaftliche Bauwerke wie Einstellhallen gemeint. Ebenfalls als Bauwerke gelten Doppelhäuser und Reihenhausezeilen (z.B. 5 Reiheneinfamilienhäuser).

Der Begriff des Bauwerks ist entscheidend beim Baubeginn, da der Baubeginn immer für ein ganzes Bauwerk festgelegt wird ( [Ziff. 8.3.5](#)).

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4, Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3.2 Objekte

Unter **Objekten** sind **selbstständige Teile von Bauwerken** wie etwa die einzelnen Stockwerkeinheiten (Eigentumswohnungen) eines Mehrfamilienhauses oder die einzelnen Abstellplätze einer Einstellhalle zu verstehen. Unter den Begriff der Objekte fallen zudem die einzelnen (Reihen)häuser einer Reihenhausezeile oder je die Haushälfte eines Doppelhauses.

Bei Einfamilienhäusern und Mehrfamilienhäusern, die nicht in Stockwerkeinheiten aufgeteilt sind, fallen die Begriffe Bauwerk(e) und Objekt(e) zusammen.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4, Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3.3 Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten

Darunter werden Bauwerke verstanden, bei denen die einzelnen **Objekte** (z.B. Eigentumswohnung oder Autoabstellplatz) **steuerlich unterschiedlich qualifiziert** werden (als von der Steuer ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferung).

Der Baubeginn wird auch bei Bauwerken mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten **pro Bauwerk** festgelegt (☞ [Ziff. 8.3.5](#)).

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit; ☞ [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4](#), [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3.4 Steuerliche Qualifikation pro Objekt

Die **steuerliche Qualifikation** ist immer **objektbezogen** vorzunehmen. Die Abgrenzung, ob es sich bei einem Verkauf einer neu erstellten oder umgebauten Immobilie um eine von der Steuer ausgenommene oder eine steuerbare Immobilienlieferung handelt, ist für jedes Objekt (z.B. Eigentumswohnung oder Autoabstellplatz) beziehungsweise für jedes Bauwerk, das gleichzeitig auch ein Objekt ist (z.B. Einfamilienhaus oder Mehrfamilienhaus, das nicht in Stockwerkeinheiten aufgeteilt ist), gesondert vorzunehmen.

Beispiel 1

Abstellen pro Bauwerk - Überbauung mit 20 Einfamilienhäusern

Alexander Steiger (privater Immobilieneigentümer) lässt durch die steuerpflichtige Bauunternehmung, Bautätigkeit AG, 20 Einfamilienhäuser (= 20 Bauwerke) für den Verkauf erstellen. Alexander Steiger muss bei jedem Einfamilienhaus den Baubeginn (☞ [Ziff. 8.3.5](#)) festlegen und für jedes Einfamilienhaus unterscheiden, ob es sich um eine von der Steuer ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferung handelt. Im Weiteren muss sich Alexander Steiger - falls eine oder mehrere steuerbare Immobilienlieferung(en) vorliegen und noch keine Steuerpflicht besteht - ins MWST-Register eintragen lassen ([Art. 66 Abs. 1 MWSTG](#)) und seinen Pflichten als steuerpflichtige Person ([Art. 68, 70 - 72 MWSTG](#)) nachkommen.

Beispiel 2

Abstellen pro Objekt - Überbauung mit 3 Mehrfamilienhäusern

Ein steuerpflichtiger Bauunternehmer erstellt 3 Mehrfamilienhäuser (= 3 Bauwerke) mit jeweils 8 Eigentumswohnungen (= 8 Objekte). Der Bauunternehmer hat bei jedem Mehrfamilienhaus den Baubeginn gesondert festzulegen (☞ [Ziff. 8.3.5](#)) und die einzelnen 8 Eigentumswohnungen jedes Mehrfamilienhauses danach zu qualifizieren, ob eine von der Steuer ausgenommene oder eine steuerbare Immobilienlieferung gegeben ist.

Sind beispielsweise beim ersten Mehrfamilienhaus von den 8 Eigentumswohnungen vor Baubeginn deren 6 verkauft, so handelt es sich beim Verkauf dieser 6 Eigentumswohnungen um steuerbare Immobilienlieferungen, die verbleibenden 2 Eigentumswohnungen sind von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit; ☞ [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4](#), [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3.5 Festlegung des Baubeginns pro Bauwerk

Der Baubeginn (☞ [Ziff. 8.3.7.1](#) und [Ziff. 8.3.7.2](#)) wird immer pro Bauwerk (z.B. Einfamilienhaus, Mehrfamilienhaus oder Einstellhalle) festgelegt.

Der Baubeginn gilt somit **nicht** generell für eine (**Gesamt**)Überbauung oder eine einzelne **Teiletappe einer Überbauung**.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit; ☞ [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4](#), [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3.6 Wann liegt ein Umbau vor?

Ein **Umbau** liegt dann vor, wenn sich die **Umbaukosten** auf **mehr als 50 %** des **Gebäudeversicherungswertes** (aktueller Wert [inkl. automatischer teuerungsbedingter Anpassungen] im Zeitpunkt des Umbaus) **vor dem Umbau** belaufen.

Als **Bemessungsgrundlage** für die **Höhe** der **Umbaukosten** dienen die **Plankosten**. Ebenfalls zu den Plankosten zählen allfällige Eigenleistungen des Verkäufers (z.B. Bau- und/oder Architekturleistungen, die zu Drittpreisen zu berücksichtigen sind).



Betragen die Umbaukosten 50 % oder weniger des Gebäudeversicherungswertes vor dem Umbau, ist beim Verkauf nicht zu unterscheiden, ob eine von der Steuer ausgenommene oder eine steuerbare Immobilienlieferung vorliegt. In diesen Fällen handelt es sich immer um von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen.

Bezüglich der gemischten Verwendung der (Verwaltungs-)Infrastruktur und die daraus resultierende Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) sind die Ausführungen unter nachfolgender [Ziffer 8.4.3.2](#) zu beachten.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit; [☞ Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4, Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3.7 Baubeginn

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit; [☞ Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4, Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3.7.1 Baubeginn bei Neubauten

Bei **Neubauten** gilt als **Baubeginn** der **Beginn der Aushubarbeiten**, sofern im Anschluss an die Aushubarbeiten mit der Erstellung der Neubauten begonnen wird. Baugrundvorbereitungen (z.B. Pfählen) gelten ebenfalls als Baubeginn. Ebenfalls als Baubeginn gelten Hangsicherungsarbeiten, welche für die zu erstellenden Neubauten notwendig sind und unmittelbar vor dem Aushub erfolge beziehungsweise wenn kein Aushub erfolge, die unmittelbar vor den eigentlichen Bauarbeiten erfolge. Es wird also mit anderen Worten eine zeitliche und örtliche Nähe vorausgesetzt. Der Baubeginn ist insbesondere mit Verträgen, Arbeitsrapporten und Rechnungen des mit dem Aushub oder der Baugrundvorbereitung beauftragten Bauunternehmens beziehungsweise Arbeitsrapporten bei selbst ausgeführten Arbeiten, der schriftlichen Meldung des Baubeginns an die zuständige Baubewilligungsbehörde und/oder der Bauversicherung (Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung) zu belegen.

Verzögert sich die Erstellung der Neubauten im Anschluss an die Aushubarbeiten aus Gründen, die von der steuerpflichtigen Person nicht zu verantworten sind beziehungsweise von ihr nicht beeinflusst werden können (z.B. witterungs- oder saisonal bedingte Verzögerungen oder behördlich angeordneter Baustopp aufgrund von archäologischen Funden), so erwachsen ihr daraus keine Nachteile, d.h. der Baubeginn wird dadurch nicht hinausgeschoben. Die steuerpflichtige Person hat die Verzögerung (nicht bei witterungs- oder saisonal bedingten Verzögerungen) mittels Unterlagen (z.B. Erlass eines Baustopps durch die zuständige Baubehörde) zu belegen.

Nicht als Baubeginn gelten Arbeiten, die lediglich der Vorbereitung eines Grundstücks für die Erstellung von Bauwerken dienen, wie beispielsweise Rodungs-, Planierungs- oder Hangsicherungsarbeiten (Ausnahme: siehe Ausführungen im 1. Absatz dieser Ziffer), aber auch Planungsarbeiten oder die Errichtung von Bauprofilen.

Beim **Totalabbruch einer Altliegenschaft**, die sich auf dem zu überbauenden Grundstück befindet, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Bei **Ersatzneubauten** gilt der Beginn des Totalabbruchs als Baubeginn, sofern im Anschluss an die Abbrucharbeiten mit der Erstellung der Neubauten begonnen wird. Als Ersatzneubau gilt ein neuerstelltes Gebäude am gleichen Ort wie das abgebrochene Gebäude. Die frühere Nutzung der Altliegenschaft und die zukünftige Nutzung der Ersatzneubaute sind nicht von Belang. Bei unverschuldeter Verzögerung des Baubeginns gelten die Ausführungen des 2. Absatzes dieser Ziffer gleichermassen.
- Bei **allen anderen Totalabbrüchen** von Altliegenschaften gilt der Abbruch nicht als Baubeginn.



Wird zusammen mit mehreren Bauwerken (z.B. Einfamilien- oder Mehrfamilienhäuser) ein gemeinschaftliches Bauwerk (z.B. Einstellhalle) erstellt, das den zu erstellenden Bauwerken gemeinsam dient und mit ihnen durch zu Beginn erstellte direkte Zugänge verbunden ist, gilt aus Praktikabilitätsgründen beziehungsweise als Vereinfachung der **Baubeginn des gemeinschaftlichen Bauwerks** (☞ [Ziff. 8.4.4](#)) **auch** für die mit **diesem verbundenen Bauwerken**.

Trifft dies nicht zu, dann ist auch das gemeinschaftliche Bauwerk als eigenständiges Bauwerk zu betrachten.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit; ☞ [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4](#), [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.3.7.2 Baubeginn bei Umbauten

Bei **Umbauten von bestehenden Bauwerken** gilt als **Baubeginn** der tatsächliche **Beginn der Umbauarbeiten** (z.B. Teilabbruch). Dieser Beginn ist insbesondere mit Verträgen, Arbeitsrapporten und Rechnungen des mit dem Umbau beauftragten Bauunternehmens beziehungsweise Arbeitsrapporten bei selbst ausgeführten Umbauarbeiten, der schriftlichen Meldung des Baubeginns an die zuständige Baubewilligungsbehörde (sofern im betreffenden Kanton bzw. der Gemeinde notwendig) und/oder mit der Bauversicherung (Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung) zu belegen.

Nicht als Baubeginn gelten Arbeiten, die lediglich der Vorbereitung des Umbaus dienen wie beispielsweise die Deponierung von Material auf der Baustelle, Planungsarbeiten oder die Errichtung von Bauprofilen.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4, Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.4 Rechtsfolgen

8.4.1 Von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung

8.4.1.1 Besteuerung

Bei der von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferung gemäss [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 20 MWSTG](#) ist der Wert des Bodens nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ([Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG](#)).

Die Deklaration des Werts des Bauwerks (z.B. ein Einfamilienhaus) beziehungsweise Objekts (z.B. eine Eigentumswohnung) ist unter den Ziffern 200 und 230 in der MWST-Abrechnung vorzunehmen. Der Wert des Bodens ist unter den Ziffern 200 und 280 in der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Gemäss [Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG](#) ist eine **Option** für den Verkauf von Bauwerken und/oder Objekten **ausgeschlossen**, sofern der Empfänger (resp. in diesem Fall der Käufer/die Käuferin) das Kaufobjekt **ausschliesslich für Wohnzwecke** verwendet. Als Nutzung für Wohnzwecke im Sinne von [Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG](#) gilt der Gebrauch der Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne der Artikel 23 ff. ZGB und/oder für den Wochenaufenthalt.

Wochenaufenthalter sind Personen, die an den Arbeits-, Ausbildungs- oder Studientagen am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort übernachten und die freien Tage (i.d.R. an Wochenenden) regelmässig an einem anderen Ort verbringen. Ein Wochenaufenthalt am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort ist in der Regel notwendig, wenn eine alltägliche Rückkehr an den Wohnort aus zeitlichen, beruflichen oder finanziellen Gründen nicht zumutbar ist. Geeignete Nachweise des Wohnsitzes sind beispielsweise eine Wohnsitzbestätigung oder -bescheinigung der jeweiligen Wohnsitzgemeinde. Bei Wochenaufenthalt sind etwa ein Aufenthaltsausweis oder eine Meldebestätigung der jeweiligen Aufenthaltsgemeinde geeignete Nachweise.

8.4.1.2 Vorsteuerabzug

Bei der Erstellung oder dem Umbau eines Bauwerks und/oder Objekts kann die steuerpflichtige Person auf den Bezügen der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen bereits während der Planungs- und Bauphase den Vorsteuerabzug vornehmen, sofern sie das Bauwerk und/oder Objekt im Hinblick auf steuerbare Leistungen (Verkauf mit Option) erstellt.

Optiert die steuerpflichtige Person in der Folge nicht oder in geringerem Ausmass als sie zuvor den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, muss sie die zu viel geltend gemachten Vorsteuern für die betreffenden Steuerperioden vollumfänglich (ohne Abschreibung; vgl. [Art. 69 Abs. 1 MWSTV](#)) korrigieren, da die vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen als noch nicht in Gebrauch genommen gelten. Auf den zu viel geltend gemachten Vorsteuern ist jedoch kein Verzugszins geschuldet.

Ist die **Option** gemäss [Artikel 22 Absatz 2 MWSTG](#) für den Verkauf **ausgeschlossen** (☞ [Ziff. 8.4.1.1](#)), berechtigen die **Aufwendungen**, die im Zusammenhang mit der Erzielung solcher Leistungen anfallen, **nicht zum Vorsteuerabzug**. Hat die steuerpflichtige Person dennoch einen Vorsteuerabzug geltend gemacht, so hat sie diesen vollumfänglich mit einer Korrekturabrechnung pro Abrechnungsperiode zu berichtigen. In diesem Fall ist neben der zu bezahlenden Steuer (Rückzahlung der damals geltend gemachten Vorsteuern) auch ein Verzugszins geschuldet.



Bezüglich der Aufteilung beziehungsweise Zuordnung der Vorsteuern (z.B. nach der 3-Topf-Methode) und der vorzunehmenden Vorsteuerkorrektur infolge Ingebrauchnahme der Infrastruktur wird auf die nachfolgende [Ziffer 8.4.3.2](#) verwiesen.



Die vorgenannten Ausführungen dieser Ziffer gelten gleichermassen für **vorsteuerbelastete Abbruchkosten**, die beim Ersteller einer Neubaute (z.B. eine auf dem Grundstück vorhandene Altliegenschaft wird abgebrochen) oder eines Umbaus (z.B. bei einem Teilabbruch des umzubauenden Bauwerks) angefallen sind.

8.4.2 Steuerbare Immobilienlieferung

8.4.2.1 Besteuerung

Eine steuerbare Immobilienlieferung ist gestützt auf [Artikel 18 Absatz 1](#) i.V.m. [Artikel 3 Buchstabe d Ziffer 2 MWSTG zum Normalsatz zu versteuern](#). Der Wert des Bodens ist nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ([Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG](#)).

Die Deklaration des Werts des Bauwerks (z.B. für ein Einfamilienhaus) beziehungsweise Objekts (z.B. für eine Eigentumswohnung) ist unter den Ziffern 200 und 302 der MWST-Abrechnung vorzunehmen.

Der Wert des Bodens ist unter den Ziffern 200 und 280 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

8.4.2.2 Vorsteuerabzug

Die steuerpflichtige Person kann in diesem Fall auf den Aufwendungen für die Erstellung oder den Umbau eines Bauwerks und/oder Objekts den Vorsteuerabzug vornehmen.

8.4.3 Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten

8.4.3.1 Besteuerung

Bei solchen Bauwerken sind die von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen gemäss vorheriger [Ziffer 8.4.1](#) und die steuerbaren Immobilienlieferungen gemäss vorheriger [Ziffer 8.4.2](#) zu behandeln.

8.4.3.2 Vorsteuerabzug

Die steuerpflichtige Person kann zur Berechnung der Korrektur des Vorsteuerabzugs eine oder mehrere der in [Artikel 65 MWSTV](#) aufgeführten Methoden anwenden, sofern diese zu einem **sachgerechten** Ergebnis ([Art. 68 MWSTV](#)) führen.

Werden die Vorsteuern nach der sog. **3-Topf-Methode** aufgeteilt, ist grundsätzlich wie folgt vorzugehen:

Direkt zuordenbare Aufwendungen

- **Topf A** - Vorsteuerabzug zulässig: steuerbare Immobilienlieferungen;
- **Topf B** - Vorsteuerabzug **nicht** zulässig: von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen.

Nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen (Topf C)

Der Vorsteuerabzug ist nach betrieblich objektiven Kriterien mit einem sachgerechten Schlüssel (z.B. Fläche, Rauminhalt oder andere sachgerechte Berechnungen) zu ermitteln.



Die nicht direkt zuteilbaren **Allgemeinräume** wie beispielsweise Veloabstellraum, Treppenhaus, Heizungsraum, Waschplatz, Verkehrsflächen oder allgemeine Toilettenanlagen sind für die **Berechnung des Flächen- und Raumschlüssels nicht** einzubeziehen. Die auf der Erstellung beziehungsweise dem Umbau dieser Allgemeinräume angefallenen Vorsteuern sind in Anwendung des so ermittelten Flächen- beziehungsweise Raumschlüssels aufzuteilen.

Weitere Ausführungen zur 3-Topf-Methode beziehungsweise generell zur Zuordnung der Vorsteuern können der [MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen](#) entnommen werden.

[Artikel 30 Absatz 2 MWSTG](#) ist bei Bauwerken und Objekten **nicht anwendbar**, d.h. es muss **immer** eine **laufende, sachgerechte Zuweisung der Vorsteuer** vorgenommen werden.

In Fällen, in denen eine Zuordnung der Vorsteuern nach der 3-Topf-Methode oder eine andere sachgerechte Zuweisung der Vorsteuern nicht möglich ist (z.B. weil dem Veräusserer die Detailangaben nicht bekannt sind), lässt die ESTV aus Praktikabilitätsgründen und als **Vereinfachung** eine **annäherungsweise prozentuale Vorsteuerzuweisung** gemäss den **erzielten Entgelten der einzelnen Objekte (inkl. dem Wert des Bodens)** zu. Bei den bereits verkauften Objekten ist der erzielte Verkaufspreis die Bemessungsgrundlage, bei den noch nicht verkauften Objekten ist dies der zuvor festgelegte Pauschalpreis.

Im nachfolgenden Beispiel wird die Besteuerung der einzelnen Objekte, deren Deklaration in der MWST-Abrechnung und die annäherungsweise prozentuale Vorsteuerzuweisung dargelegt.

Beispiel

Überbauung mit 2 Mehrfamilienhäusern

Die steuerpflichtige Immo Bau AG mit Sitz in Göttingen lässt 2 Mehrfamilienhäuser mit jeweils 9 Eigentumswohnungen durch die Bau Engineering AG (Totalunternehmerin) erstellen. Es wird ein Pauschalpreis von 12 Mio. Franken (exkl. CHF 924'000 MWST) für beide Mehrfamilienhäuser zwischen der Bau Engineering AG und der Immo Bau AG vereinbart. Das Bauland hat die Immo Bau AG vor kurzem für 4,75 Mio. Franken erworben. Die Immo Bau AG hat bei jedem Mehrfamilienhaus den Baubeginn gesondert festzulegen (☞ [Ziff. 8.3.5](#)) und die 9 Eigentumswohnungen jedes Mehrfamilienhauses danach zu qualifizieren, ob eine von der Steuer ausgenommene oder eine steuerbare Immobilienlieferung gegeben ist resp. vorliegt.

Beim **ersten Mehrfamilienhaus** sind vor Baubeginn die obersten 3 Eigentumswohnungen zum Gesamtpreis von 4 Mio. Franken (inkl. Wert des Bodens; Attikawohnung: CHF 2 Mio., die anderen beiden Wohnungen je CHF 1 Mio.) verkauft. Die anderen 6 Eigentumswohnungen bietet die Immo Bau AG zu Pauschalpreisen von insgesamt 6 Mio. Franken (inkl. Wert des Bodens) an.

Besteuerung beim ersten Mehrfamilienhaus

Die Immo Bau AG hat 3,125 Mio. Franken als steuerbare Immobilienlieferungen zum Normalsatz abzurechnen (Ziff. 200 und 302). Der Restbetrag von 875'000 Franken entfällt auf den Wert des Bodens der 3 Eigentumswohnungen und ist unter den Ziffern 200 und 280 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Der Verkaufspreis der restlichen 6 Eigentumswohnungen von 6 Mio. Franken ist unter den Ziffern 200 (CHF 6 Mio.), 230 (CHF 4,5 Mio.) und 280 (CHF 1,5 Mio.) der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Beim **zweiten Mehrfamilienhaus** sind vor Baubeginn die obersten 5 Eigentumswohnungen und eine „schattige“ Parterrewohnung zum Gesamtpreis von 6,75 Mio. Franken (inkl. Wert des Bodens; Attikawohnung zu CHF 2 Mio., die oberen 4 Wohnungen zu je CHF 1 Mio., die Parterrewohnung zu CHF 0,75 Mio.) verkauft. Die anderen 3 Eigentumswohnungen bietet die Immo Bau AG zu Pauschalpreisen von insgesamt 3,5 Mio. Franken an.

Besteuerung beim zweiten Mehrfamilienhaus

Die Immo Bau AG hat 5,125 Mio. Franken als steuerbare Immobilienlieferungen zum Normalsatz abzurechnen. 1,625 Mio. Franken entfallen auf den Wert des Bodens der 5 Eigentumswohnungen und der „schattigen“ Parterrewohnung. Die Deklaration in der MWST-Abrechnung erfolgt unter den Ziffern 200 (CHF 6,75 Mio.), 280 (CHF 1,625 Mio.) und 302 (CHF 5,125 Mio.). Der Verkaufspreis der restlichen 3 Eigentumswohnungen von 3,5 Mio. Franken ist unter den Ziffern 200 (CHF 3,5 Mio.), 230 (CHF 2,75 Mio.) und 280 (CHF 0,75 Mio.) der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Annäherungsweise prozentualer Vorsteuerabzug auf den Baukosten der beiden Mehrfamilienhäuser:

	in Mio. CHF	in %
Total Verkaufspreise aus steuerbaren Immobilienlieferungen (inkl. Boden)*	10,75	53,09
Total Verkaufspreise aus ausgenommenen Immobilienlieferungen (inkl. Boden)*	<u>9,50</u>	<u>46,91</u>
Total erzielte Entgelte	20,25	100,00

* Wert des Bodens ist Nicht-Bemessungsgrundlage

Die Immo Bau AG kann somit auf den von der Bau Engineering AG (Totalunternehmerin) bezogenen Leistungen einen Vorsteuerabzug von 490'551.60 Franken (53,09 % von CHF 924'000) geltend machen.

Für die **Ingebrauchnahme der gesamten Infrastruktur** ist eine **Vorsteuerkorrektur** aufgrund der von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen vorzunehmen. 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](#)).

Allerdings hängt die Berechnung davon ab, ob der Ersteller der Bauwerke und/oder Objekte diese ausschliesslich durch Dritte erstellen lässt (z.B. als Investor) oder ob er bei der Erstellung oder dem Umbau eigene Lieferungen oder Dienstleistungen (Bauleistungen und/oder Architektur- und Ingenieur-Dienstleistungen) erbringt. Es ist deshalb wie folgt zu unterscheiden:

- Ingebrauchnahme der Infrastruktur bei Investoren:
Falls ein Investor Bauwerke und/oder Objekte erstellen beziehungsweise umbauen lässt und somit nur Überwachungstätigkeiten (Bauherrenaufsicht) übernimmt, so sind die **Vorsteuern** für die **gemischt verwendete Infrastruktur sachgerecht** ([Art. 68 MWSTV](#)), beispielsweise aufgrund des erzielten Umsatzverhältnisses der von der Steuer ausgenommenen und steuerbaren Immobilienlieferungen (ohne Wert des Bodens) **aufzuteilen**.

Die ESTV lässt aber aus Praktikabilitätsgründen und als **Vereinfachung** auch eine **annäherungsweise Vorsteuerkorrektur** zu. Diese ist pauschal mit **0,02 %** der **Einnahmen**, die mit dem **Verkauf der von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen (exkl. Wert des Bodens)** erzielt wurden, zu ermitteln. Diese Pauschale kann unabhängig davon angewandt werden, ob es sich um eine Nebentätigkeit handelt oder nicht.

- Erbringt der **Ersteller/Veräusserer selber Bauleistungen**, kann die erforderliche **Vorsteuerkorrektur** für die **gemischte Verwendung der Infrastruktur** auch **pauschal** mittels eines **Zuschlages von 33 %** ([Art. 69 Abs. 3 MWSTV](#)) auf den **Vorsteuern**, die auf dem für die eigene Erstellung resp. dem Umbau des Bauwerks und/oder der Objekte verwendeten beziehungsweise eingebauten Materials und allfälligen Drittarbeiten bei Halbfabrikaten (z.B. vorgefertigte Treppen) lasten, vorgenommen werden. Vorbehalten bleibt der Nachweis der effektiven Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur entfallen ([Art. 69 MWSTV](#)). Das Gleiche gilt für Bauunternehmer, die eigenes Material einem Akkordanten für den Einbau zur Verfügung stellen und der Akkordant die Infrastruktur des Bauunternehmers benützt.
- Erbringt der Ersteller/Veräusserer im Zusammenhang mit von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen **selber Ingenieur- und/oder Architekturleistungen**, hat er für die **Ingebrauchnahme der gemischt verwendeten** (Verwaltungs-)Infrastruktur eine **Vorsteuerkorrektur** vorzunehmen.

Die Vorsteuerkorrektur für die Ingebrauchnahme der (Verwaltungs-)Infrastruktur kann mittels annäherungsweiser Ermittlung gemäss [Artikel 80 MWSTG](#) wie folgt berechnet werden.

Beträge in CHF

<i>Selbst erbrachte Dienstleistungen zu Drittpreisen*</i>	100'000
<i>davon 15 % geschätzter vorsteuerbelasteter Aufwand (netto)</i>	15'000
<i>davon 7,7 % MWST (Vorsteuerkorrektur)</i>	1'155

** Annahme: Die Dienstleistungen sind zu Drittpreisen bewertet und verstehen sich exkl. MWST.*

Der so ermittelte Betrag ist unter Ziffer 415 der MWST-Abrechnung als Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) zu deklarieren.

Dem Ersteller/Veräusserer steht es offen, eine eigene Berechnung für die Vorsteuerkorrektur der Ingebrauchnahme der (Verwaltungs-)Infrastruktur vorzunehmen.

Diesbezüglich sind die Ausführungen in den [Artikeln 67 - 68 MWSTV](#) (gemischte Verwendung und sachgerechtes Ergebnis) zu beachten.

Erbringt der Ersteller/Veräusserer eines Bauwerks und/oder Objekts sowohl Bau- als auch Architektur- und/oder Ingenieurleistungen, hat er die unter den vorgenannten Punkten 2 und 3 beschriebenen Vorsteuerkorrekturen für die gemischte Verwendung der Infrastruktur vorzunehmen.



Weitere Beispiele für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur infolge Ingebrauchnahme der Infrastruktur bei gemischter Verwendung können der [MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien](#) entnommen werden.

8.4.4 Gemeinschaftliche Bauwerke

Die gemeinschaftlichen Bauwerke (z.B. Einstellhalle) werden gesondert beurteilt. Die einzelnen Objekte (z.B. Abstellplätze) sind für die steuerliche Qualifikation gleich zu beurteilen wie die Erstellung resp. der Umbau von Bauwerken und/oder Objekten, die bei der Veräusserung eine von der Steuer ausgenommene oder eine steuerbare Immobilienlieferung darstellen.

Beispiel

Erstellen einer Einstellhalle mit 4 Mehrfamilienhäusern

Bei einer Überbauung mit 4 Mehrfamilienhäusern mit je 10 Eigentumswohnungen wird eine Einstellhalle mit 60 Abstellplätzen (gemeinschaftliches Bauwerk) geplant, die allen 4 Mehrfamilienhäusern gemeinsam dient und durch direkte Zugänge mit diesen verbunden ist. Sämtliche Stockwerkeinheiten der 4 Mehrfamilienhäuser sollen verkauft werden.

Bei Baubeginn (der Zeitpunkt des Baubeginns des gemeinschaftlichen Bauwerks ist identisch mit demjenigen der 4 Mehrfamilienhäuser;  [Ziff. 8.3.7.1](#)) sind von den 60 Abstellplätzen deren 40 (einzelne Käufer der Eigentumswohnungen kaufen mehr als einen Abstellplatz) verkauft.

Beim ersten Mehrfamilienhaus sind vor Baubeginn alle 10 Eigentumswohnungen verkauft.

Beim zweiten Mehrfamilienhaus sind vor Baubeginn keine Eigentumswohnungen verkauft.

Beim dritten und vierten Mehrfamilienhaus sind vor Baubeginn je 5 Eigentumswohnungen verkauft.

Die steuerliche Behandlung ist wie folgt vorzunehmen:

Einstellhalle mit 60 Abstellplätzen

Der Verkauf der 40 Abstellplätze ist zu versteuern und die restlichen 20 Abstellplätze sind von der Steuer ausgenommen.

Die Zuweisung der **Vorsteuern** bei der Erstellung der Einstellhalle kann nach Objekten (steuerbare und von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen der Abstellplätze) erfolgen.

Es ist auch möglich, die Vorsteuern annäherungsweise mit einer Pauschale zu ermitteln ( Beispiel [Ziff. 8.4.3.2](#); annäherungsweise Vorsteuerzuweisung).

4 Mehrfamilienhäuser mit je 10 Eigentumswohnungen

Beim ersten Mehrfamilienhaus müssen alle 10 Eigentumswohnungen versteuert werden (steuerbare Immobilienlieferungen).

Beim zweiten Mehrfamilienhaus sind sämtliche Verkäufe der 10 Eigentumswohnungen von der Steuer ausgenommen.

Bei den restlichen 2 Mehrfamilienhäusern ist je die Hälfte der 10 Eigentumswohnungen zu versteuern und die andere Hälfte ist von der Steuer ausgenommen.

8.5 Zusatzwünsche der Käufer

Zusatzwünsche der Käufer, die nicht im Kaufvertrag enthalten sind und Mehrkosten zur Folge haben, teilen das **steuerliche Schicksal des Bauwerks beziehungsweise Objekts**.

Als Bemessungsgrundlage gilt der/die Saldo/Differenz aus den Mehr- und Minderkosten.

Handelt es sich beim Verkauf des Bauwerks beziehungsweise Objekts um eine steuerbare Immobilienlieferung, sind auch die Mehrkosten zu versteuern. Die Zuweisung der auf diese Mehrkosten entfallenden Vorsteuern muss grundsätzlich effektiv vorgenommen werden.

Ist eine **effektive Zuordnung der Vorsteuern nicht möglich** (z.B. weil dem Veräusserer die Detailangaben nicht bekannt sind) **lässt die ESTV** aus Praktikabilitätsgründen und **als Vereinfachung** auch einen annäherungsweise beziehungsweise **pauschalen Vorsteuerabzug** zu. Dieser beträgt **85 %** der auf den Mehrkosten resp. dem/der Saldo/Differenz aus den Mehr- und Minderkosten **geschuldeten Umsatzsteuer**.

Minderkosten (negativer Saldo aus den Mehr- und Minderkosten) teilen ebenfalls das **steuerliche Schicksal des Bauwerks beziehungsweise Objekts**.



Bezüglich der steuerlichen Behandlung von baulichen Massnahmen durch den Vermieter (Mieterausbauten) wird auf die [MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien](#) verwiesen.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2013 (betreffend Gültigkeit;  [Ziff. 8.1.2 - 8.1.2.4, Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

8.6 Erstellung von Bauwerken zwecks Vermietung oder Verpachtung; Vorsteuerabzug und -korrektur

Die Vermietung und Verpachtung von Bauwerken sind - 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](#)).

Zusätzlich zum Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts auf den Aufwendungen für die Erstellung solcher Bauwerke fällt bei der steuerpflichtigen Person für die Ingebrauchnahme der gesamten Infrastruktur eine Vorsteuerkorrektur aufgrund der von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung an. Näheres dazu kann der vorstehenden [Ziffer 8.4.3.2](#) entnommen werden.

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. 7,7 % 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. 7,7 % MWST]) = 5'004.65 Franken, zuzüglich pauschaler Zuschlag von 33 % = 1'651.55 Franken, total also 6'656.20 Franken. Vorsteuerkorrektur auf 8 von 12 Einheiten, was 4'437.45 Franken entspricht (2/3 von CHF 6'656.20). Will das Dachdeckerunternehmen die Vorsteuerkorrektur nicht pauschal, sondern effektiv ermitteln, muss es hierfür mit geeigneten Aufzeichnungen den Nachweis erbringen.

9 Option

Nach [Artikel 22 Absatz 1 MWSTG](#) ist die Option (freiwillige Versteuerung) für den von der Steuer ausgenommenen Verkauf sowie die Vermietung und Verpachtung von Bauwerken ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG](#)) möglich, indem die MWST auf diesen Leistungen offen ausgewiesen (in Verträgen oder Vorverträgen, Rechnungen usw.) oder in der MWST-Abrechnung unter den Ziffern 200 und 205 (kumulativ) deklariert wird ([Art. 39 MWSTV](#)).



Die Grundsätze sowie Voraussetzungen der Option können der [MWST-Info Steuerobjekt](#) entnommen werden.

Nicht möglich ist die Option jedoch dann, wenn der Käufer, Mieter oder Pächter die Bauwerke **ausschliesslich für Wohnzwecke** nutzt ([Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#);  [Ziff. 8.4.1.1](#)).

Eine Ausnahme davon bilden - unter bestimmten Voraussetzungen - Verkäufe, Vermietungen und Verpachtungen von Bauwerken an institutionelle Begünstigte nach [Artikel 143 Absatz 2 Buchstabe a MWSTV](#) ([Art. 150 MWSTV](#)). Weitere Einzelheiten für die Verkäufe, Vermietungen und Verpachtungen von Bauwerken an institutionelle Begünstigte können der [MWST-Info Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen](#) entnommen werden.



Der Wert des Bodens ist - selbst bei Verkäufen von Bauwerken mit Option - **nie** Steuerbemessungsgrundlage ([Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG](#) i.V.m. [Art. 150 MWSTV](#)).

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

10 Wert des Bodens

Der Wert des Bodens versteht sich als roherschlossenes Land. Die Roherschliessung umfasst im Wesentlichen:

- Das Erstellen von Zu- und Ableitungen, 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 Vermarchung.

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

Beispiel

Das steuerpflichtige Generalunternehmen, Müller Bauengineering AG, kauft von der Privatperson Hans Muster mit Wohnort Köniz unerschlossenes Bauland für 3 Mio. Franken. Die Roherschliessung (Erstellen von Zu- und Ableitungen sowie Zufahrtswegen) im Betrag von 250'000 Franken erfolgt durch die Gemeinde Köniz. Im Rahmen der Roherschliessung fallen bei der Müller Bauengineering AG noch zusätzliche vorsteuerbelastete Aufwendungen für die Landvermessung, Parzellierung usw. über 32'310 Franken (inkl. 7,7 % MWST) an.

Die Müller Bauengineering AG verkauft zu einem späteren Zeitpunkt die eine Hälfte des Baulandes (Gesamtleistung inkl. Roherschliessung, Landvermessung, Parzellierung usw.) zum Preis von 1,8 Mio. Franken an die Baumann Immobilien AG. Die andere Hälfte (inkl. Roherschliessung, Landvermessung, Parzellierung usw.) verwendet sie für die Erstellung einer Geschäftsliegenschaft (zwecks späterer Vermietung).

Steuerliche Beurteilung

- *Die Übertragung des Baulandes von der Privatperson Hans Muster an die Müller Bauengineering AG erfolgt steuerunbelastet.*
- *Die durch die Gemeinde Köniz erbrachten Leistungen für die Roherschliessung von 250'000 Franken stellen bei dieser eine hoheitliche Tätigkeit dar. Die Rechnungsstellung durch die Gemeinde Köniz erfolgt somit ohne MWST.*
- *Auf den vorsteuerbelasteten Aufwendungen von 32'310 Franken darf die Müller Bauengineering AG in einer ersten Phase den Vorsteuerabzug im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit geltend machen. Beim Weiterverkauf des hälftigen Baulandes an die Baumann Immobilien AG muss die Müller Bauengineering AG jedoch eine Vorsteuerkorrektur vornehmen. Dieser Weiterverkauf inklusive Roherschliessungskosten unterliegt nicht der MWST ([Art. 24 Abs. 6 Bst. c i.V.m. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG](#)). Die andere Hälfte des Baulandes verwendet die Müller Bauengineering AG für ihre unternehmerische Tätigkeit (Erstellung einer Geschäftliegenschaft zwecks späterer Vermietung). Diesbezüglich erfolgt keine Korrektur der Vorsteuer. Falls bereits bei der Roherschliessung bekannt ist, dass ein Teil des Baulandes weiterverkauft wird, so sind die anfallenden Vorsteuern vorweg anteilmässig zu korrigieren.*
- *Auf den vorsteuerbelasteten Aufwendungen für die Roherschliessung zur Erstellung der Geschäftliegenschaft hat die Müller Bauengineering AG im Rahmen ihrer unternehmerischen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (z.B. Vermietung mit Option) Anspruch auf Vorsteuerabzug.*

Ist der Bodenwert im Pauschalpreis für ein Bauwerk eingeschlossen, muss dieser Wert grundsätzlich in den Verkaufsdokumenten (z.B. Vertrag oder Rechnung) ausgedrückt werden. Dies kann beispielsweise nur textmässig erfolgen:

„Im Pauschalpreis von 800'000 Franken sind, ohne Wert des Bodens von 200'000 Franken, in 600'000 Franken 7,7 % MWST enthalten“.

Der Verkäufer hat aber auch die Möglichkeit, den Wert des Bodens mit geeigneten Unterlagen und/oder Aufzeichnungen detailliert zu dokumentieren.

11 Nutzungsänderungen bei Bauwerken

Nutzungsänderungen bei Bauwerken liegen grundsätzlich vor, wenn deren Verwendungszweck innerhalb der unternehmerischen Tätigkeit ändert, d.h. der Anteil für zum Vorsteuerabzug berechtigte bzw. vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Leistungen zu- oder abnimmt. Je nachdem ergibt sich daraus eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch nach [Art. 31 MWSTG](#) oder Einlageentsteuerung 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).



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

Das Entgelt aus der Vermietung von Zimmern **in Dauerbauten** (z.B. an eigenes oder bei Drittfirmen angestelltes Personal) ist von der Steuer ausgenommen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG](#)).

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.



Werden hingegen Zimmer **in Fahrnisbauten** wie Baracken oder Container (z.B. auf Grossbaustellen) vermietet, ist das entsprechende Entgelt zum Normalsatz steuerbar. Das gilt auch für das Zurverfügungstellen von Übernachtungsmöglichkeiten an auf der Baustelle tätiges Personal von Drittfirmen.

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](#)).



Weitere Informationen zur Anwendung des Sondersatzes für Beherbergungsleistungen enthält die [MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe](#). Sie orientiert auch über die Möglichkeit einer annäherungsweise Vorsteuerkorrektur auf den Nebenkosten (Beleuchtung, Heizung usw.) im Zusammenhang mit der von der Steuer ausgenommenen Vermietung von Unterkünften (Vermietung von Zimmern an das Personal).

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: 058 465 71 38

per E-Mail: mwst@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.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public
- In Papierform beim:
Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern
www.bundespublikationen.admin.ch

605.530.04d

Rechtlicher Hinweis

Hinweis: Als rechtliche Grundlage gelten das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) und die ausführende Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV). Die vorliegenden Informationen verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der MWSTV. Die Verwaltungspraxis erfährt fortlaufende Änderungen. Aus diesem Grund gibt die ESTV keine Gewährleistung auf uneingeschränkte Vollständigkeit der publizierten Texte. Es gilt das Selbstveranlagungsprinzip. Ergänzende Informationen: [Rechtliches](#).

1) Hinweis betreffend Gültigkeit

In Bezug auf die Gültigkeit dieser Ziffer (oder der Ziffern) beachten Sie bitte die [einleitenden Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info](#) am Anfang dieser Publikation, sowie die [MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#).