

MWST-Praxis-Info 05

Änderung und Präzisierung zur MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe



Vorbemerkungen

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

Abkürzungen

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

Einleitende Erläuterungen

Diese MWST-Praxis-Info enthält eine Praxisänderung zu den Ziffern 8.1, 8.1.1, 8.1.1.1, 8.1.1.2 und 8.1.2 (2. Absatz) und eine Praxispräzisierung zur Ziffer 8.1.2 (1. Absatz) der MWST-Branchen-Info Baugewerbe (Ausgabe vom Februar 2011).

Für Fragen im Zusammenhang mit der Steuerpflicht infolge Erstellung beziehungsweise Umbau von Bauwerken und/oder Objekten zwecks Verkauf (z.B. Eintragung, Beginn oder Ende der Steuerpflicht) sind die Ausführungen in der MWST-Info Steuerpflicht und MWST-Praxis-Info Praxispräzisierungen zur MWST-Info 02 Steuerpflicht in Bezug auf die Definition der "unternehmerischen Tätigkeit" zu beachten.

Für die mehrwertsteuerliche Behandlung im Zusammenhang mit dem Wert des Bodens, den Erschliessungskosten und sonstigen Kosten, des Vorsteuerabzugs und der Vorsteuerkorrekturen aufgrund gemischter Verwendung, der Vorgehensweise beim Verkauf ohne und mit Option von Immobilien sind u.a. auch die Ausführungen in der MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien zu beachten.

Inhaltsverzeichnis

1	Praxisänderung zu den Ziffern 8.1, 8.1.1, 8.1.1.1, 8.1.1.2 und 8.1.2 (2. Absatz) der MWST-Branchen-Info Baugewerbe (Grundstückslieferung - Kriterien betreffend Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag)	6
2	Betroffener Personenkreis	6
3	Grundsatz (Abgrenzung von der Steuer ausgenommene und steuerbare Immobilienlieferung)	7
4	Relevante Elemente dieser Praxisänderung.	11
4.1	Bauwerk(e)	11
4.2	Objekt(e).	11
4.3	Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten	11
4.4	Steuerliche Qualifikation pro Objekt	11
4.5	Festlegung des Baubeginns pro Bauwerk.	12
4.6	Wann liegt ein Umbau vor?	12
4.7	Baubeginn	13
4.7.1	Baubeginn bei Neubauten.	13
4.7.2	Baubeginn bei Umbauten	15
5	Rechtsfolgen.	15
5.1	Von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung	15
5.1.1	Besteuerung	15
5.1.2	Vorsteuerabzug.	16
5.2	Steuerbare Immobilienlieferung.	17
5.2.1	Besteuerung	17
5.2.2	Vorsteuerabzug.	17
5.3	Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten	17
5.3.1	Besteuerung	17
5.3.2	Vorsteuerabzug.	17
5.4	Gemeinschaftliche Bauwerke	22

Änderung und Präzisierung zur MWST-Branchen-Info 04

6	Zusatzwünsche der Käufer	24
7	Praxispräzisierung zur Ziffer 8.1.2 (1. Absatz) der MWST-Branchen-Info Baugewerbe in Bezug auf den Wert des Bodens	25
8	Zeitliche Wirkung	25
8.1	Grundsatz.	25
8.1.1	Baubeginn bis 31. Dezember 2009	25
8.1.2	Baubeginn zwischen 1. Januar 2010 bis 30. Juni 2013	26
8.1.3	Baubeginn ab 1. Juli 2013	27
8.2	Zeitliche Wirkung der Praxispräzisierung gemäss vorstehender Ziffer 7	27

1 **Praxisänderung zu den Ziffern 8.1, 8.1.1, 8.1.1.1, 8.1.1.2 und 8.1.2 (2. Absatz) der MWST-Branchen-Info Baugewerbe (Grundstückslieferung - Kriterien betreffend Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag)**

Neue Praxis

Die Praxis zur Abgrenzung zwischen steuerbaren Lieferungen (Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Bst. d Ziff. 2 MWSTG) und von der Steuer ausgenommenen Verkäufen von Bauwerken oder Objekten (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG) gemäss den Ziffern 8.1, 8.1.1, 8.1.1.1, 8.1.1.2 und 8.1.2 (2. Absatz) der MWST-Branchen-Info Baugewerbe beziehungsweise den Ziffern 1.1, 1.1.1, 1.1.2, 1.1.3 und 1.2 (2. Absatz) der MWST-Praxis-Info Präzisierungen zur MWST Übergangsinform 01 vom 31. März 2010 wird aufgehoben und durch die nachfolgend in den Ziffern 2 ff. beschriebene Praxis ersetzt.

Die Ziffern 3, 4, 6, 7 und 8 dieser MWST-Praxis-Info umfassen die neue Praxis im Baugewerbe sowie eine Praxispräzisierung.

Die Ziffer 2 ist eine Wiederholung der bereits publizierten Praxis der ESTV. Die Ziffer 5 beinhaltet Praxisänderungen und auch allgemeine Ausführungen (z.B. zur Besteuerung und zum Vorsteuerabzug), die eine Wiederholung der bereits publizierten Praxis der ESTV darstellen. Die Praxisänderungen der Ziffer 5 sind jeweils mit einer **Fussnote** gekennzeichnet.

2 **Betroffener Personenkreis**

Diese MWST-Praxis-Info richtet sich 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 4.4 zu beachten.

3

Grundsatz (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. 4.6) **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 2013). Die GU Meier AG schliesst mit dem Ehepaar Schmid einen Werkvertrag (Vertragsabschluss: 2. Oktober 2013) 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 2014.

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 301) 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 2013). Die GU Meier AG schliesst mit dem Ehepaar Schmid einen Werkvertrag (Vertragsabschluss: 30. März 2014) 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 2014.

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 2013). Die GU Meier AG schliesst mit dem Ehepaar Schmid einen Werkvertrag (Vertragsabschluss: 1. Januar 2014) 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 2013 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 2014) verkauft.

Steuerliche Konsequenzen

Bei der GU Meier AG liegt bezüglich der Erstellung des Einfamilienhauses eine zum Normalsatz steuerbare Immobilienlieferung an Fredi Müller vor, die sie unter den Ziffern 200 und 301 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 2014).

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).

4 **Relevante Elemente dieser Praxisänderung**

4.1 **Bauwerk(e)**

Mit **Bauwerken** sind **ganze Bauwerke** wie beispielsweise Einfamilienhäuser, Mehrfamilienhäuser und auch sog. gemeinsame 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. 4.5).

4.2 **Objekt(e)**

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.

4.3 **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. 4.5).

4.4 **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. 4.5) 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. 4.5) 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.

4.5 Festlegung des Baubeginns pro Bauwerk

Der Baubeginn (☞ Ziff. 4.7.1 und 4.7.2) 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**.

4.6 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 5.3.2 zu beachten.

4.7

4.7.1

Baubeginn

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 erfolgen beziehungsweise wenn kein Aushub erfolgt, die unmittelbar vor den eigentlichen Bauarbeiten erfolgen. 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. 5.4) **auch** für die mit **diesem verbundenen Bauwerken**.

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

4.7.2 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.

5 Rechtsfolgen¹

5.1 Von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung

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

Gemäss Artikel 22 Absatz 2 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 private Zwecke** verwendet.

¹ Unter dieser Ziffer 5 sind Wiederholungen der bereits publizierten Praxis der ESTV und Praxisänderungen enthalten (vgl. Ziff. 1). Die Praxisänderungen sind mit einer Fussnote gekennzeichnet.

Erfolgt der **Verkauf mit Option** im Sinne von Artikel 22 Absatz 1 MWSTG, ist der Verkaufspreis ohne Wert des Bodens zum Normalsatz zu versteuern. Die Deklaration ist unter den Ziffern 200 und 205 sowie unter 301 (Versteuerung) der MWST-Abrechnung vorzunehmen. Der Wert des Bodens ist - wie bereits erwähnt - unter den Ziffern 200 und 280 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

5.1.2

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. 5.1.1), 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 5.3.2 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.

5.2 Steuerbare Immobilienlieferung

5.2.1 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 301 der MWST-Abrechnung vorzunehmen. Der Wert des Bodens ist unter den Ziffern 200 und 280 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

5.2.2 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.

5.3 Bauwerke mit unterschiedlich zu qualifizierenden Objekten

5.3.1 Besteuerung

Bei solchen Bauwerken sind die von der Steuer ausgenommenen Immobilienlieferungen gemäss vorheriger Ziffer 5.1 und die steuerbaren Immobilienlieferungen gemäss vorheriger Ziffer 5.2 zu behandeln.

5.3.2 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/oder Objekten **nicht anwendbar**, d.h. es muss **immer** eine **laufende 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.²

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

² Die Ausführungen in diesem Absatz stellen eine Praxisänderung per 1. Januar 2010 dar (vgl. zudem nachfolgende Ziff. 8.1.2).

Beispiel

Überbauung mit 2 Mehrfamilienhäusern

Die steuerpflichtige Immo Bau AG mit Sitz in Güttingen lässt 2 Mehrfamilienhäuser mit jeweils 9 Eigentumswohnungen durch die Bau Engineering AG (Totalunternehmerin) erstellen. Es wird ein Pauschalpreis von 12 Mio. Franken (exkl. CHF 960'000 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. 4.5) 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: Total Entgelte und Ziff. 301: Steuerbare Leistungen). Der Restbetrag von 875'000 Franken entfällt auf den Wert des Bodens der 3 Eigentumswohnungen und ist unter den Ziffern 200 (Total Entgelte) und 280 (Diverses: Wert des Bodens) der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Der Verkaufspreis der restlichen 6 Eigentumswohnungen von 6 Mio. Franken ist unter den Ziffern 200 (Total Entgelte; CHF 6 Mio.), 230 (Nicht steuerbare Leistungen; CHF 4,5 Mio.) und 280 (Diverses: Wert des Bodens; 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 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 (Total Entgelte; CHF 6,75 Mio.), 280 (Diverses: Wert des Bodens; CHF 1,625 Mio.) und 301 (Steuerbare Leistungen; CHF 5,125 Mio.). Der Verkaufspreis der restlichen 3 Eigentumswohnungen von 3,5 Mio. Franken ist unter den Ziffern 200 (Total Entgelte; CHF 3,5 Mio.), 230 (Nicht steuerbare Leistungen; CHF 2,75 Mio.) und 280 (Diverses: Wert des Bodens; CHF 0,75 Mio.) der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Annäherungsweise prozentualer Vorsteuerabzug auf den Baukosten der beiden Mehrfamilienhäuser:

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

VP = Verkaufspreise

* 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 509'664 Franken (53,09 % von CHF 960'000) 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 resp. 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.³

- 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. vorgefabrizierte 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.

³ Die Ausführungen in diesem Absatz stellen eine Praxisänderung per 1. Januar 2010 dar (vgl. zudem nachfolgende Ziff. 8.1.2).

- 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 annäherungsweise Ermittlung gemäss Artikel 80 MWSTG wie folgt berechnet werden:

	Beträge in CHF
Selbst erbrachte Dienstleistungen zu Drittpreisen*	100'000
davon 15 % geschätzter vorsteuerbelasteter Aufwand (netto)	15'000
davon 8 % MWST (Vorsteuerkorrektur)	1'200

**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.

5.4

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. 4.7.1) 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. 5.3.2; annäherungsweise Vorsteuerzuweisung).⁴

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.

⁴ Die Ausführungen in diesem Absatz stellen eine Praxisänderung per 1. Januar 2010 dar (vgl. zudem nachfolgende Ziff. 8.1.2).

6

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.

7 Praxispräzisierung zur Ziffer 8.1.2 (1. Absatz) der MWST-Branchen-Info Baugewerbe in Bezug auf den Wert des Bodens

Der Anteil des Entgelts, der bei der Veräusserung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt, wird nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG). Das Entgelt für den Verkauf des Bodens unterliegt somit nicht der Steuer. Beim Verkauf von Boden handelt es sich - entgegen den Ausführungen in der MWST-Branchen-Info Baugewerbe - **nicht um eine von der Steuer ausgenommene Leistung** gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 20 MWSTG. Dies betrifft den **ersten Absatz der Ziffer 8.1.2 der MWST-Branchen-Info Baugewerbe**.

☞ Informationen über die steuerliche Behandlung des Wert des Bodens können der MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien entnommen werden.

8 Zeitliche Wirkung

8.1 Grundsatz

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

8.1.1 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.

8.1.2

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 MWST-Branchen-Info Baugewerbe (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. 8 % MWST“ oder „zuzüglich 8 % MWST im Betrag von CHF 80'000“), 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.

☞ Weitere Informationen dazu können der MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen entnommen werden.

8.1.3 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.

8.2 Zeitliche Wirkung der Praxispräzisierung gemäss vorstehender Ziffer 7

Die Praxispräzisierung gemäss vorstehender Ziffer 7 in Bezug auf den Wert des Bodens gilt per 1. Januar 2010.