

**LEITFADEN ZUR MWST-BEURTEILUNG VON BAUPROJEKTEN (AB 1.01.2010) NACH DER PRAXISPRÄZISIERUNG
MWST-PRAXIS-INFO 05 VOM 10. APRIL 2013**

Ausgangslage:

Allgemeine MWST-Informationen im Zusammenhang mit Liegenschaften

Zielgruppe: Gesamtunternehmer (GU) / Bauunternehmer / Veräusserer / Vermieter.

Ziel:

Folgende Fragen sollen beantwortet werden¹:

- 1) Welche mehrwertsteuerlichen Auswirkungen hat die Erstellung des Bauwerks?
- 2) Welche mehrwertsteuerlichen Möglichkeiten beim Verkauf oder Vermietung der Liegenschaftsteile sind gegeben und welche Konsequenzen haben diese?
- 3) Wie sollten die Verkaufs- bzw. die Mietverträge ausgestaltet sein?
- 4) Welche Überlegungen sollten sonst noch angestellt werden?

Wichtig zu wissen:

- 5) Praxispräzisierung zur Ziff. 8.1.2 (1. Absatz) der MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe in Bezug auf den Wert des Bodens
- 6) Besonderheiten der zurzeit geltenden Praxis der ESTV zum neuen Mehrwertsteuergesetz
- 7) Zeitliche Wirkung
- 8) Relevante Elemente zur MWST-Beurteilung von Arbeiten an Bauwerken (Begriffserklärungen)
- 9) Zusammenfassung
- 10) Quellen

¹ Die Vorschriften der direkten Steuern sowie der Sozialversicherungen sind nicht Gegenstand dieser Beurteilung und müssen zusätzlich beurteilt werden.

1 Grundsatz zur Abgrenzung von der Steuer ausgenommene und steuerbare Immobilienlieferungen

Zur Beurteilung, ob die Baute auf „eigene Rechnung“ (ausgenommene Immobilienlieferung) oder auf „fremde Rechnung“ (steuerbare Immobilienlieferung) erstellt wird, wird gemäss der MWST-Praxis-Info 05 vom 10. April 2013 auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bzw. Vorvertrages abgestellt, in welchem das Grundstück verkauft wird. Die gleiche Qualifikation und steuerliche Behandlung ist gegeben, wenn der Veräusserer des Bauwerks den Boden nicht verkauft, sondern dem Käufer nur ein Baurecht einräumt.

Findet der Vertragsabschluss (Datum der Verurkundung oder Datum des Werkvertrages) vor Baubeginn (Beginn Aushubarbeiten) statt, liegt ein Bau auf fremde Rechnung, also eine steuerbare Immobilienlieferung vor².

In diesem Fall übernimmt der steuerpflichtige Veräusserer den Auftrag, die Liegenschaft für den Käufer zu erstellen. Dabei handelt es sich beim steuerpflichtigen Veräusserer um eine werkvertragliche Lieferung. Der Ertrag aus dieser Lieferung unterliegt vollumfänglich der MWST. Das heisst, die Gewinnzuschläge sind ebenfalls zu versteuern. Der Wert des Bodens ist allerdings nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (s. Ziff. 5). Die Umsatzsteuer aus der Rechnung vom steuerpflichtigen Veräusserer an den Käufer muss der steuerpflichtige Veräusserer an die ESTV abführen. Der Käufer darf den Vorsteuerabzug nur im Rahmen der optiert verkauften Liegenschaftsteile vornehmen.

Wie bereits beschrieben, darf der steuerpflichtige Veräusserer, falls er Eigenleistungen erbringt, auf dem verwendeten Material und der genutzten Infrastruktur keine Vorsteuern geltend machen. Das heisst, die Vorsteuer auf diesen Aufwendungen muss entsprechend korrigiert werden. Die Baumaschinen und das Baumaterial, welches durch den steuerpflichtigen Veräusserer zur Verfügung gestellt wird, muss dem Käufer (auch an eng verbundene Personen) zum Preis wie für unabhängige Dritte in Rechnung gestellt und die MWST abgerechnet werden.

Gehört der Boden auf dem das Bauwerk und/oder die Objekte erstellt oder umgebaut werden einem Dritten oder dem Käufer handelt es sich immer um eine steuerbare Immobilienlieferung³

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

² MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Brancheninfo 04, Ziff. 3

³ MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Brancheninfo 04, Ziff. 3

Immobilienlieferung die gleichen Kriterien, wie wenn der Veräusserer des Bodens und des Bauwerks und/oder Objekts die gleiche Person wäre.

Der Bauunternehmer beziehungsweise der 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.⁴

In allen anderen Fällen liegt eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung vor⁵

In diesen Fällen erstellt ein steuerpflichtiger Veräusserer eine neue Liegenschaft selbst. Es liegt ein Bau auf eigene Rechnung vor. Die Verkäufe der fertiggestellten Liegenschaftsteile stellen deshalb für den Verkäufer eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG dar. Der Wert des Bodens ist nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (s. Ziff. 5).

Der steuerpflichtige Veräusserer darf auf dem Material und der eingesetzten Infrastruktur keine Vorsteuern geltend machen. Das heisst, die Vorsteuer auf Baumaterialien und die Benutzung von Baumaschinen, welche im Rahmen der erbrachten Eigenleistungen eingesetzt werden, ist entsprechend zu korrigieren.

⁴ Vgl. Beispiele in der MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Brancheninfo 04, Ziff. 3

⁵ MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Brancheninfo 04, Ziff. 3

2 Welche mehrwertsteuerlichen Auswirkungen hat die Erstellung eines Bauwerks? (Antwort zu Frage 1)

2.1 Vorsteuer

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.

Falls das Bauwerk auf eigene Rechnung (von der Steuer ausgenommen) erstellt und die Baute für die Vermietung oder Verpachtung erstellt wird, muss er auf dem allfällig eigenen eingesetzten Material sowie der Infrastruktur (Baufahrzeuge und –maschinen, Administration etc.) die Vorsteuer entsprechend korrigieren, da diese Aufwendungen für eine Liegenschaft anfallen, welche grundsätzlich nicht für steuerbare Zwecke eingesetzt wird. Eine spätere Nutzungsänderung durch Eigennutzung von Liegenschaftsteilen durch den Steuerpflichtigen für seine steuerbaren Tätigkeiten sowie durch optierte Liegenschaftsverkäufe an unternehmerisch tätige Käufer berechtigen demnach zur Einlageentsteuerung.

Der steuerpflichtige Veräusserer darf keine Vorsteuern auf Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von nicht optierten Liegenschaftsteilen geltend machen. Es resultiert auch in diesem Bereich eine Vorsteuerkorrektur. Dabei gilt zu beachten, dass bei von der Steuer ausgenommenen Liegenschaftsverkäufen auf der bestehenden Infrastruktur (Büro, EDV, Fahrzeuge etc.), welche üblicherweise für steuerbare Zwecke eingesetzt wird, ebenfalls eine Korrektur der Vorsteuer vorzunehmen ist.⁶

2.2 Vorsteuerkorrektur im Allgemeinen

Die Aufwendungen sollten aufgrund detaillierter Aufzeichnungen möglichst direkt dem steuerbaren bzw. nicht steuerbaren Bereich zugeordnet werden.

Die bei Eigenleistungen verwendeten Baumaterialien berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Dieser muss entsprechend korrigiert werden.

Bei nicht zuordenbaren Aufwendungen wie beispielsweise der Benutzung der Baumaschinen bei Eigenleistungen, kann die Vorsteuerkorrektur auf dem Mietpreis (z.B. für die Baumaschine), welcher unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde, berechnet werden⁷. Es ist ebenfalls denkbar, dass die pauschale Vorsteuerkorrektur nach Art. 69 Abs. 3 MWSTV sachgerecht ausfallen würde (Zuschlag von 33% auf den Vorsteuern auf Material und allfälligen Drittarbeiten bei Halbfabrikaten).

⁶ siehe MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und –korrekturen oder auch MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Brancheninfo 04, Ziff. 5.3.2 (mit Beispielen)

⁷ Art. 31 Abs. 4 MWSTG

Für die nicht zuordenbaren Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf wie beispielsweise die Benutzung der Infrastruktur, gilt zu prüfen, ob die Pauschalvarianten nach Art. 65 MWSTV sachgerecht sind⁸. Ansonsten gilt es, andere Berechnungsarten zu finden.

2.3 Vorsteuerkorrektur bei Option⁹

Optiert die steuerpflichtige Person in der Folge nicht oder in geringerem Ausmass als sie zuvor den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, muss sie die zuviel 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 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.

2.4 Buchführung/Dokumentation:

Im Zusammenhang mit der Vorsteuerkorrektur wie auch mit allfälligen späteren Nutzungsänderungen gilt es umfangreiche und klar verständliche Aufzeichnungen zu führen. Im Zusammenhang mit der Benutzung eigener Baumaschinen ist ein Betriebsstundenrapport ratsam. Die eingekauften Materialien sowie die Drittleistungen sollten möglichst klar dem steuerbaren bzw. nicht steuerbaren Bereich zugeordnet werden können.

In der Buchhaltung können die Baukosten separat erfasst und zudem aufgeteilt werden in:

- Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Boden
- Aufwendungen für Gewerbeteile
(Eigennutzung, optierter Verkauf oder Meldeverfahren wahrscheinlich)
- Aufwendungen für Wohnungen
(optierte Verkäufe unwahrscheinlich)
- Nicht zuordenbare Aufwendungen
(die Vorsteuer auf diesen Aufwendungen muss unter Umständen korrigiert werden)
- Eigenleistungen Infrastruktur und Material

⁸ Für detaillierte Berechnungsbeispiele siehe Benno Frei, 2010 „Das neue MWST-Gesetz“, Ziff. 5.3

⁹ MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Brancheninfo 04, Ziff. 5.1.2

3 Welche mehrwertsteuerlichen Möglichkeiten beim Verkauf oder Vermietung der Liegenschaftsteile sind gegeben und welche Konsequenzen haben diese?
(Antwort zu Frage 2) bis 3)

3.1 Verkauf:

Grundsätzlich können Liegenschaften mehrwertsteuertechnisch auf drei Arten übertragen werden:

- a) Der Verkauf ist nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG von der Steuer ausgenommen
- b) Auf dem Verkauf wird nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG unter Vorbehalt von Abs. 2 des Artikels optiert
- c) Der Verkauf an einen steuerpflichtigen Käufer wird im Meldeverfahren nach Art. 104 MWSTV abgewickelt

3.1.1 Konsequenzen Variante a)

Bei einem ausgenommenen Verkauf schuldet der Verkäufer keine Umsatzsteuer¹⁰ und der Käufer kann folglich keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Bei einer späteren Nutzungsänderung hat der Käufer keine Möglichkeit, eine Einlageentsteuerung geltend zu machen, da der Kaufpreis nicht mit MWST belastet war.

In den Kaufverträgen darf kein Hinweis auf die MWST angebracht werden. Der Zusatz „von der MWST ausgenommen nach Art. 21 Abs. 2, Ziff. 20“ ist zulässig. Bei Gewerberäumen empfiehlt sich zudem der Zusatz „Bei der Übertragung der Liegenschaft wird weder die Option nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG noch das Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG bzw. nach Art. 104 MWSTV angewendet“ anzubringen.

Es ist von Vorteil, wenn in den Kaufverträgen der Anteil des Bodens am Verkaufspreis gesondert ausgewiesen wird. Der Verkauf des Bodens ist immer nach Art 21 Abs. 2 Ziff. 20 von der Steuer ausgenommen (s. Ziff. 5).

3.1.2 Konsequenzen Variante b)

Die Option führt beim Verkäufer zu einer vollumfänglichen Nutzungsänderung. Damit besteht die Möglichkeit der Einlageentsteuerung nach Art. 32ff MWSTG. Andererseits wird dem Käufer die MWST (ab 1.01.2011 - 8%) auf dem Nettoverkaufspreis der Liegenschaft in Rechnung gestellt. Ist der Käufer bereits mehrwertsteuerpflichtig, darf er im Rahmen seiner unternehmerischen steuerpflichtigen Tätigkeit den Vorsteuerabzug vornehmen.

Die Möglichkeit der Option darf auch gewählt werden, wenn der Käufer ein nicht steuerpflichtiger Unternehmer ist, welcher unter Umständen zu einem späteren Zeitpunkt auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet und damit die Einlageentsteuerung vornehmen kann.

¹⁰ Eine allfällige Nutzungsänderung beim Verkäufer ist unbedingt zu überprüfen und entsprechen abzurechnen.

In den Kaufverträgen sollte auf die Option nach Art. 22 MWSTG hingewiesen und die MWST offen ausgewiesen werden. Zudem sollte festgehalten werden, dass der Käufer die Liegenschaft nicht ausschliesslich für private Zwecke, sondern einen Teil für seine unternehmerische Tätigkeit nutzen wird.¹¹

Es ist von Vorteil, wenn in den Kaufverträgen der Anteil des Bodens am Verkaufspreis gesondert ausgewiesen wird. Der Verkauf des Bodens ist immer nach Art 21 Abs. 2 Ziff. 20 von der Steuer ausgenommen (s. Ziff. 5).

3.1.3 Konsequenzen Variante c)

Das Meldeverfahren darf nur unter bereits mehrwertsteuerpflichtigen Vertragsparteien angewendet werden. Dabei spielt die MWST-Abrechnungsmethode keine Rolle. Die Anwendung bei Verkauf an eine nicht steuerpflichtige Person ist ausgeschlossen.

Mit dem Meldeverfahren übernimmt der Käufer den Nutzungsgrad des Verkäufers. Eine allfällige Nutzungsänderung ist deshalb durch den Käufer abzurechnen (Einlageentsteuerung/Eigenverbrauch)¹².

Im Kaufvertrag darf kein Hinweis auf die MWST angebracht werden¹³. Auf der Rechnung ist zu vermerken, dass die Übertragung im Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG bzw. nach Art. 104 MWSTV stattgefunden hat¹⁴.

Es ist von Vorteil, wenn in den Kaufverträgen der Anteil des Bodens am Verkaufspreis gesondert ausgewiesen wird. Der Verkauf des Bodens ist immer nach Art 21 Abs. 2 Ziff. 20 von der Steuer ausgenommen (s. Ziff. 5).

3.2 Vermietung und Mietverträge:

Die Option auf der Vermietung von Liegenschaften bzw. Liegenschaftsteile zu Wohnzwecken bzw. zur ausschliesslichen privaten Nutzung ist nicht möglich!¹⁵

Bei einer Vermietung an einen unternehmerisch tätigen Mieter kann nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 optiert werden. Dazu reicht es bzw. ist es nötig, die MWST offen auf den Mietzinsrechnungen sowie im Mietvertrag auszuweisen.

Zudem gilt zu beachten, dass eine MWST-Satzerhöhung eine Veränderung des Mietzinses bedeutet und demnach der Mietzinsaufschlag dem Mieter mit dem amtlichen Formular gemäss Mietrecht innerhalb der vertraglich vereinbarten Frist mitgeteilt werden muss. Der Hinweis, dass die Nettomiete unverändert bleibt

¹¹ Art. 22 MWSTG

¹² Art. 104 MWSTV

¹³ Art. 27 Abs. 1 MWSTG

¹⁴ Art. 103 MWSTV

¹⁵ Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG

ist unseres Erachtens nicht schädlich. Bei langfristigen Mietverträgen ist es demnach wichtig, die Belange der Mehrwertsteuer und allfällige MWST-Satzerhöhungen klar zu regeln.

Bei optierten Mietverhältnissen sind zudem Aufzeichnungen über die teiloptierte Liegenschaft zu führen. Beispiele finden sich im Anhang der MWST-Branchen-Info 17 „Liegenschaftsverwaltung“.

Sollte ein Liegenschaftsteil optiert vermietet werden, sind folgende Vertragsinhalte vorzusehen

1. Die MWST muss offen mit dem zurzeit gültigen MWST-Satz ausgewiesen werden
2. Die MWST-Nummer des Mieters und des Vermieters
3. Verpflichtung des Mieters, das Mietobjekt mindestens teilweise für unternehmerische Zwecke zu nutzen
4. Verpflichtung des Mieters, bei Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit den Vermieter zu informieren
5. Mietzinsanpassungen aufgrund einer MWST-Satzerhöhung werden mittels amtlichem Formular innerhalb der vertraglich vereinbarten Frist mitgeteilt

Zusatzvereinbarungen bei Kaufverträgen

Verkauf ohne Option

Weitere Kaufbestimmungen

Die Parteien vereinbaren, dass beim Verkauf der Liegenschaft die Option nach Art. 22 MWSTG sowie das Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG nicht angewendet werden.

Verkauf mit Option

Weitere Kaufbestimmungen

Die Verkäuferin (steuerpflichtig unter der MWST-Nr. xxx xxx) hat von der Möglichkeit der Option auf dem Verkauf der Liegenschaft gemäss Art. 22 MWSTG Gebrauch gemacht. Es liegt ein

- *Teiloptierter*
Quote(gemäss Anhang)
- *Volloptierter*

Verkauf einer Liegenschaft vor.

Der Kaufpreis von CHF xxx'xxx.— setzt sich wie folgt zusammen:

<i>Büro- und Gewerberäumlichkeiten</i>	<i>CHF</i>	<i>xxx'xxx.—</i>
<i>+8.0% MWST</i>	<i>CHF</i>	<u><i>xx'xxx.—</i></u>

<i>Gebäudewert</i>	<i>CHF</i>	<i>xxx'xxx.—</i>
---------------------------	-------------------	-------------------------

<i>Räumlichkeiten (ohne Option)</i>	<i>CHF</i>	<i>0.—</i>
-------------------------------------	------------	------------

Boden CHF xxx'xxx.--

Total Kaufpreis CHF xxx'xxx.--

Die Käuferin anerkennt die Option auf dem Verkauf der Liegenschaft und bestätigt, dass sie die Räumlichkeiten nicht ausschliesslich für private Zwecke nutzt.

Die Käuferin nimmt zur Kenntnis, dass die überwälzte Umsatzsteuer bei einer späteren Umnutzung des Objektes voll resp. teilweise bei der Eigenverbrauchsbesteuerung mitberücksichtigt werden muss.

Verkauf mit Übertragung im Meldeverfahren

Weitere Vertragsbestimmungen im Sinne Art. 103 MWSTV :

Die Vermögensübertragung der Aktiven und Passiven der XXX AG auf die Unternehmung XXX erfüllt die Voraussetzungen für die Übertragung im Meldeverfahren nach Art. 38 MWSTG. Die Verkäuferin, eingetragen im MWST-Register unter Nr. CHE 000.000.000 MWST, meldet die Übertragung im Rahmen ihrer ordentlichen MWST-Abrechnung nach der Übertragung des Vermögens mittels Formular Nr. 764 an die ESTV.

Die Käuferin, eingetragen im MWST-Register unter Nr. CHE 000.000.000 MWST, verpflichtet sich, beim Meldeverfahren durch Unterzeichnung des Formulars Nr. 764 mitzuwirken. Eine Kopie des unterzeichneten Meldeformulars Nr. 764 ist der Käuferin zu übergeben.

Der Verkauf- / Kaufpreis von CHF xxx'xxx.-- setzt sich gemäss Übertragungsbilanz per 30.06.2013 wie folgt zusammen:

...Übertragungsbilanz...

Total Kaufpreis CHF xxx'xxx.--

Die Vertragspartner nehmen zur Kenntnis, dass auf weiteren Übertragungsbelegen (Rechnungen, Aufstellungen, Verträgen) kein MWST-Hinweis aufgeführt sein darf (Art. 27 Abs. 1 MWSTG.)

Die Käuferin bestätigt, dass sie die übertragenen Vermögenswerte nach dem Erwerb nicht ausschliesslich für private Zwecke nutzt.

Durch die Anwendung des Meldeverfahrens übernimmt die Käuferin für die übertragenen Vermögenswerte die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad der Verkäuferin (Art. 38 Abs. 4 MWSTG).

Die Verkäuferin übergibt der Käuferin deshalb per Übertragungsdatum sämtliche Unterlagen (in Kopie) betreffend den ausgeführten wertvermehrenden Investitionen, aus denen ersichtlich ist, auf welchen Gegenständen und in welchem Umfang (Verwendungsart) die Vorsteuer geltend gemacht wurde (Im Sinne Art. 105 MWSTV).

Die Käuferin nimmt zur Kenntnis, dass der im Meldeverfahren unterliegende Verkaufspreis bei einer späteren Umnutzung der Vermögensteile voll resp. teilweise der Eigenverbrauchssteuer oder bei der Einlageentsteuerung unterliegt.

3.3 Zusatzvereinbarungen in Geschäftsmietverträgen

Geschäftsmietvertrag **mit Option**:

Weitere Vertragsbestimmungen:

Die Vermieterin (steuerpflichtig unter den MWST-Nr.) hat von der Möglichkeit der Option auf den Mieteinnahmen gemäss Art. 22 MWSTG Gebrauch gemacht.

Die Beträge verstehen sich inkl. 8.0% Mehrwertsteuer.

Die Beträge werden bei einer Steuersatzänderung entsprechend angepasst und mit amtlicher Formularmitteilung der Mieterin vorher unterbreitet.

Die Mieterin anerkennt die Option auf der Vermietung der Räumlichkeiten und bestätigt, dass sie die Räumlichkeiten nicht ausschliesslich für private Zwecke nutzt.

Die Mieterin hat die Vermieterin zu informieren, wenn sie die Räumlichkeiten zu einem späteren Zeitpunkt ausschliesslich für private Zweck nutzt.

Geschäftsmietvertrag **ohne Option** (nicht für die Vermietung der Wohnung an private Mieter (Nichtunternehmer))

Weitere Vertragsbestimmungen:

Das Mietobjekt ist zum heutigen Zeitpunkt nicht optiert (freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuer nach Art. 22 MWSTG) Die Vermieterin behält sich das Recht vor, auf der Vermietung des Mietobjekts zu einem späteren Zeitpunkt jederzeit zu optieren und zwar auch während der festen Vertragsdauer und unabhängig von Kündigungsfristen- und terminen. Die Mieterin erklärt bereits jetzt ihr Einverständnis zur Unterstellung unter die Mehrwertsteuer. Sollte sich die Vermieterin für die Option entscheiden, verstehen sich der vereinbarte Mietzins und die Nebenkosten netto ohne Mehrwertsteuer, d. h. die Mehrwertsteuer wird zum jeweils gültigen Satz (zur Zeit 8.0%) zusätzlich erhoben. Die Vermieterin hat die Mieterin schriftlich über die Optierung des Mietverhältnisses und über den neuen Mietzins zu informieren.

Wird von der Möglichkeit der Option gebraucht gemacht, werden die Auswirkungen auf das vorliegende Mietverhältnis in einem Nachtrag zu diesem Mietvertrag geregelt.

4 Welche Überlegungen sollten sonst noch angestellt werden? (Antwort zur Frage 4)

4.1 Zusatzwünsche der Käufer¹⁶

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.

4.2 Eigennutzung

Für Liegenschaftsteile, welche der Steuerpflichtige allenfalls selbst für seine steuerbaren unternehmerischen Tätigkeiten nutzt, wird still optiert.

Wenn nicht bereits bei Baubeginn die Liegenschaftsteile für die Eigennutzung bekannt sind, kann auf diesen Gebäudeteilen die Einlageentsteuerung vorgenommen werden, sobald definitiv entschieden ist, welche Räumlichkeiten von der Unternehmung selbst genutzt werden (exkl. Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Boden).

4.3 Miete oder Kauf von Wohnungen durch eng verbundene Personen

Gem. Art. 24 Abs. 2 MWSTG ist darauf zu achten, dass Leistungen an eng verbundene Personen zum Drittpreis abgerechnet werden. Das heisst, die MWST ist auf der Basis eines Mietentgelts wie bei unabhängigen Dritten zu berechnen. Dasselbe gilt bei einer Veräusserung der Wohnung an eine eng verbundene Person. In diesem Zusammenhang sind ebenfalls die direkt steuerlichen Vorschriften zu beachten.

¹⁶ MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Brancheninfo 04, Ziff. 6

5 Praxispräzisierung zur Ziff. 8.1.2 (1. Absatz) der MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe in Bezug auf den Wert des Bodens¹⁷

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.

6 Besonderheiten der zurzeit geltenden Praxis der ESTV zum neuen Mehrwertsteuergesetz

Im alten MWST-Recht bis am 31.12.2009 galt bei Praxisänderungen der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV), dass steuerpflichtige Veräusserer, welche die Praxis vor Änderung korrekt angewandt hatten, keine rückwirkende Korrektur aufgrund der neuen Praxis vornehmen konnten.

Die Bestimmungen des neuen MWSTG ermöglichen den Steuerpflichtigen ab 1.01.2010, eine Praxisänderung rückwirkend anzuwenden.

Dies hat folgende Konsequenz:

In den Verträgen, Rechnungen und den übrigen Dokumenten im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaftsteile sollte im Zweifelsfall kein Hinweis auf die MWST angebracht werden. Damit wird sichergestellt, dass bei einer allfälligen künftigen Praxisänderung die Möglichkeit besteht, diese rückwirkend anzuwenden. Dies ist derzeit (April 2013) bei der MWST-Praxis-Präzisierung 05 zur MWST-Branchen-Info 05 der Fall. Diese Praxisänderung hat eine Umqualifizierung des Verkaufs der Liegenschaftsteile vom steuerbaren Bereich in den von der Steuer ausgenommenen Bereich zur Folge. Damit können nun rückwirkend ab dem 1.01.2010 die Umsatzsteuern aber auch die Vorsteuern korrigiert werden. Diese Korrektur fällt mit grösster Wahrscheinlichkeit zu Gunsten der Ersteller der Bauwerke aus, da der jeweilige Gewinnzuschlag und die in Rechnung gestellten Versicherungsprämien und Gebühren nicht mit der MWST abzurechnen sind.

Wird jedoch die MWST in den Verträgen, Rechnungen und anderen Dokumenten offen ausgewiesen (dies ist grundsätzlich nicht falsch), ist die rückwirkende Umqualifizierung nicht mehr möglich, da die gesetzlichen Bestimmungen vorschreiben, dass die in Rechnung gestellte MWST immer abgerechnet werden muss.

Ob weitere Praxisänderungen im Bereich der Erstellung von Bauwerken beschlossen werden, ist ungewiss. Trotzdem sollte die Möglichkeit zur rückwirkenden Korrektur gewahrt bleiben wenn bei konkreten Sachverhalten Gesetzes- bzw. Praxislücken festgestellt werden.

¹⁷ MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Brancheninfo 04, Ziff.7

„Formelles: wird eine von der Steuer ausgenommene Lieferung „angestrebt“ sollte die Bezeichnung „Werkvertrag“ vermieden werden (in der MWST-Info 01 ist nur von Kaufverträgen die Rede)“

„Immer zu beachten: Kauf- und Werkvertrag sind zivilrechtlich unterschiedlich, die rechtlichen Auswirkungen einer Schlechterfüllung sind nicht identisch“

7 Zeitliche Wirkung¹⁸

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

- **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

- **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.

- **Baubeginn nach dem 30. Juni 2013**

Es gilt nur noch die neue Praxis, welche auf die Vertragsverhältnisse bei Baubeginn abstellt. Ein Wahlrecht besteht nicht mehr.

Das im zweiten Punkt genannte 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

¹⁸ MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Brancheninfo 04, Ziff.8

über die Einhaltung letztgenannter Vorschriften hat die steuerpflichtige Person die ESTV zu dokumentieren. Die ESTV richtet in diesen Fällen keinen Vergütungszins aus.

8 Relevante Elemente zur MWST-Beurteilung von Arbeiten an Bauwerken

8.1 Bauwerke:

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

Der Begriff des Bauwerks ist entscheidend beim Baubeginn, da der Baubeginn immer für ein ganzes Bauwerk festgelegt wird (s. Ziff.8.5).

8.2 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 Reihenhauseinheit 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.

8.3 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. (s. Ziff.8.5)

8.4 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.

8.5 Festlegung Baubeginn pro Bauwerk

Der Baubeginn 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.

8.6 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 Ziffer 2.2 zu beachten.

8.7 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 auch für die mit diesem verbundenen Bauwerken. Trifft dies nicht zu, dann ist auch das gemeinschaftliche Bauwerk als eigenständiges Bauwerk zu betrachten.

8.8 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.

9 Zusammenfassung:

Bei der Erstellung einer Liegenschaft muss zuerst festgestellt werden, ob der Bau auf eigene oder fremde Rechnung erstellt wird. Ein Bau auf fremde Rechnung gilt immer als werkvertragliche Leistung und die MWST muss auf dem in Rechnung gestellten Entgelt abgerechnet werden. Im Zweifelsfalle ist empfehlenswert, die MWST nicht offen in den Rechnungen und Verträgen auszuweisen, damit bei einer allfälligen Praxisänderung oder Neubeurteilung zur Thematik eigene und fremde Rechnung die neuen Bestimmungen bzw. feststellungen rückwirkend angewendet und die entsprechenden Korrekturen vorgenommen werden können.

Bei einer Erstellung der Liegenschaft durch den steuerpflichtigen Veräusserer auf eigene Rechnung besteht prinzipiell kein Vorsteuerabzugsrecht auf den Aufwendungen und den Investitionen. Der Verkauf von Liegenschaftsteilen ist grundsätzlich ein von der Steuer ausgenommener Umsatz und führt unter Umständen zu Vorsteuerkorrekturen auf der gemischt verwendeten Infrastruktur. Beim Übertrag von Liegenschaftsteilen an steuerpflichtige Käufer, besteht die Möglichkeit das Meldeverfahren anzuwenden oder auf dem Verkauf zu optieren. Eine Option auf dem Liegenschaftsverkauf ist auch bei unternehmerisch tätigen Käufern möglich. Je nach Wahl der mehrwertsteuerlichen Übertragungsvarianten ergeben sich für den Käufer wie für den Verkäufer unterschiedliche Mehrwertsteuerkonsequenzen. Deshalb sollte bei jedem Verkauf an einen Unternehmer die Bedürfnisse der beiden Parteien geprüft werden und die passende Variante angewendet werden. Bei der Vermietung von Liegenschaftanteilen besteht ebenfalls die Möglichkeit zu optieren, wenn der Mieter unternehmerisch tätig ist und die gemieteten Räumlichkeiten nicht ausschliesslich für private Zwecke nutzt. Die Option auf dem Verkauf bzw. auf der Vermietung führt beim steuerpflichtigen Veräusserer zu einer vollumfänglichen Nutzungsänderung auf diesem Liegenschaftsteil. Damit besteht die Möglichkeit die Vorsteuern im Nachhinein mittels der Einlageentsteuerung geltend zu machen. Dasselbe gilt bei der Eigennutzung durch die Eigentümerschaft für ihre steuerbaren unternehmerischen Tätigkeiten. Beim Verkauf bzw. bei der Vermietung der Liegenschaftteile ist in Bezug auf die Mehrwertsteuer ebenfalls dem Vertragsinhalt Beachtung zu schenken.

10 Quellen:

- MWSTG Mehrwertsteuergesetz gültig ab 1.01.2010
- MWSTV Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz gültig ab 1.01.2010
- MWST-Info's Publierte Informationen der Eidgenössischen Steuerverwaltung
- MWST-Praxis-Info 05 Änderung und Präzisierung zur MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe
- Benno Frei „Das neue Mehrwertsteuergesetz“ Cosmos Verlag 2010