

Fach:	Fallstudie
Prüfungsdauer:	480 Minuten
Max. Punkte:	240 Punkte

Überprüfen Sie, ob der Aufgabensatz vollständig ist!

➤ Deckblatt	hellgrün	1 Seite
➤ Aufgabenblätter	hellgrün	7 Seiten
➤ Beilage 1	hellgrün	2 Seiten
➤ Beilage 2	hellgrün	28 Seiten (inkl. leerer Blätter)
➤ Beilage 3	hellgrün	2 Seiten
➤ Beilage 4	hellgrün	1 Seite
➤ Beilage 5	hellgrün	10 Seiten
➤ Beilage 6	hellgrün	9 Seiten

- Verwenden Sie für die Lösung nur die abgegebenen Lösungsblätter. Schreiben Sie keine Lösungen auf die Aufgabenblätter (hellgrün). Diese werden unmittelbar nach der Prüfung entsorgt.
- Kleben Sie auf jedes Lösungsblatt und der Umschlagmappe Ihre persönliche Klebeetikette mit Ihrer Kandidatennummer.
- Legen Sie die Aufgaben und - Lösungsblätter in die Umschlagmappe.
- Lesen Sie die Aufgabe genau durch, bevor Sie die Fragen beantworten.
- Verwenden Sie nur die erlaubten Hilfsmittel.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Allgemeine Bemerkungen zur Fallstudie

- Sie haben **8 Stunden** Zeit für die Lösung dieser Fallstudie.
- Das Punktemaximum beträgt **240 Punkte**. Davon werden 10 Punkte für den Gesamteindruck (inklusive Darstellung und formelle Aspekte) vergeben.
- Die Fallstudie umfasst insgesamt **7 Seiten (A1 – A7) und die Beilagen 1 bis 6**. Kontrollieren Sie bitte sofort, ob Sie alle Unterlagen erhalten haben.
- Da die Korrekturen Anonym erfolgen, kleben **Sie auf jedes Lösungsblatt und der Umschlagmappe** Ihre persönliche Klebeetikette mit Ihrer Kandidatennummer. Am Ende der Prüfung sind sowohl Ihre Lösung wie auch die Ausgangslage der/den Aufsichtsperson/en abzugeben.
- Sofern nicht anders vermerkt, sind alle Fragestellungen unter den Aspekten der per 01.01.2012 gültigen Gesetzgebung und Rechtsprechung zu beantworten.
- **Alle Antworten sind wo möglich mit den präzisen Gesetzesartikeln zu begründen.**
- Die Autoren der Fallstudie empfehlen Ihnen, zuerst die ganze Fallstudie durchzulesen und erst danach mit der Beantwortung der Fragen zu beginnen.
- Die Experten sind Ihnen dankbar, wenn Sie leserlich schreiben. Unleserliches wird nicht berücksichtigt.

Bauunternehmung Lopez AG

Diese Fallstudie handelt von der Bauunternehmung Lopez AG mit Sitz in Lyss (Kanton Bern), welche im Jahr 1977 gegründet wurde. Die Unternehmung ist im Hochbau aktiv und beschäftigt rund 30 Personen. Als Generalunternehmerin plant und erstellt die Lopez AG "Schlüselfertige" Einfamilienhäuser und Mehrfamilienhäuser. Daneben wird aber auch im Auftrag von Dritten eine Vielzahl von Bauarbeiten bei Neubauten ausgeführt (oft auch als Subunternehmerin). Als drittes Standbein gelten die Renovations- und Umbauarbeiten.

Eigentümer der Aktiengesellschaft sind José Lopez und sein Sohn Christiano Lopez. Der Vater besitzt 90 Aktien (Nominalwert je CHF 1'000) und der Sohn besitzt 10 Aktien (Nominalwert je CHF 1'000).

Zu den Familienverhältnissen ist zu vermerken, dass José Lopez (Geburtsjahr: 1950) im Jahr 1980 seine Ehefrau Lisa (Geburtsjahr 1954) geheiratet hat. Beide besitzen die spanische Staatsbürgerschaft. Das Ehepaar Lopez hat mit Christiano (Geburtsjahr: 1980) einen gemeinsamen Sohn. Lisa Lopez hat aus erster Ehe noch einen anderen Sohn, Hidalgo Pires (Geburtsjahr 1975), welcher in Spanien lebt.

Im ersten Teil der Fallstudie geht es zunächst um die finanzielle Analyse (inkl. Erstellung einer Geldflussrechnung) der Jahresrechnung 2011 der Bauunternehmung Lopez AG. Danach geht es bei der Frage Personalmanagement um Massnahmen zur Reduktion der hohen Personalfluktuati-on.

Im zweiten Teil ist dann Ihr Wissen im Steuer- und Sozialversicherungsrecht gefragt. Die Besteuerung von Dividendenzahlungen, von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand und von Ersatzbeschaffungen steht im Vordergrund. Kenntnisse der Mehrwertsteuer sind dann für die mehrwertsteuerliche Behandlung der Transaktionen im Zusammenhang mit dem Bau eines Wohn- und Geschäftshauses notwendig.

Das Oberthema des dritten Teils lautet Nachfolgeplanung. Konkret muss zunächst eine Unternehmungsbewertung erstellt werden. Danach sind juristische und steuerliche Fragen betreffend der Nachfolgeplanung zu bearbeiten. Zum Schluss sind dann noch Fragen zu einer möglichen Konzernrechnung zu beantworten.

Alle drei Teile der Fallstudie sind voneinander unabhängig. Die Bearbeitung des zum Beispiel zweiten Teils ist also auch für alle Kandidaten möglich, welche den ersten Teil nicht oder nur teilweise gelöst haben.

Wir raten Ihnen, alle Ihre Berechnungen und Überlegungen klar zu dokumentieren. Dadurch wird es für die Korrektoren einfacher, Ihre Zahlenangaben und Ihre Gedankengänge zu verstehen.

Vorsicht: Die Vorgaben zu dieser Fallstudie sind bewusst knapp gehalten. Wenn Ihnen gewisse Elemente für Ihre Antworten fehlen sollten, müssen Sie Annahmen treffen. Beziehen Sie sich für Ihre Annahmen auf die aktuellen Marktdaten oder berufen Sie sich auf Ihre Erfahrungen bzw. Ihr Vorstellungsvermögen. Alle von Ihnen getroffenen Annahmen sind klar zu dokumentieren und substantiell zu begründen.

Wir wünschen Ihnen viel Glück und Erfolg!

**TEIL I:
ANALYSE UND PERSONALMANAGEMENT**

Frage I.1. Finanzielle Analyse der Jahresrechnung 2011 (51.5 Punkte)

Analysieren Sie die finanzielle Situation der Lopez AG anhand der Bilanzen und Erfolgsrechnungen in der Beilage 1. Wählen Sie dazu für die 4 Bereiche Liquidität, Rentabilität, Finanzierung und Vermögensanlage mindestens je 3 aussagekräftige Kennzahlen aus, berechnen Sie diese und kommentieren Sie ausführlich Ihre Ergebnisse. Für die Analyse der Liquidität wird verlangt, dass Sie die Geldflussrechnung 2011 der Lopez AG erstellen und diese in Ihre Argumentation integrieren.

Frage I.2. Personalmanagement (25 Punkte)

José und Christiano Lopez benötigen nun noch Ihre Unterstützung betreffend dem Personalmanagement. Von den rund 30 Mitarbeitern sind ca. ein Drittel langjährige Mitarbeiter, welche seit mehr als 15 Jahren für die Lopez AG arbeiten. In den letzten 5 Jahren musste eine Zunahme der Personalfuktuation festgestellt werden. Besonders störend ist dabei, dass auch immer wieder Kadermitarbeiter (z.B. Polier, Leiter des technischen Büros) die Unternehmung verlassen haben. Dabei konnten 2 kritische Zeitpunkte festgestellt werden. Die einen kündigten bereits nach wenigen Monaten, die anderen verliessen die Unternehmung nach 3 – 4 Jahren. Diese Entwicklung soll nun mit Ihrer Hilfe gestoppt werden.

Erläutern Sie ausführlich den beiden Herren Lopez, 10 Anreize / Faktoren mit welchen man dieser Entwicklung entgegenwirken kann. Nehmen Sie dabei Bezug auf die Bedürfnispyramide von Maslow.

**TEIL II:
STEUERN UND SOZIALVERSICHERUNGEN**

Frage II.1. Lohn oder Dividende? (18 Punkte)

José Lopez hat von Bekannten gehört, dass die Eigentümer einer Aktiengesellschaft bei der Besteuerung von Dividenden von Steuererleichterungen profitieren können. Als Aktionär, Verwaltungsrat und Angestellter der Bauunternehmung Lopez AG fragt er Sie nun, ob es eventuell sinnvoll wäre, sich einen Teil seiner Entschädigung nicht mehr als Lohn, sondern als Dividende auszahlen zu lassen.

- a) Erläutern Sie José Lopez auf gut verständliche Art die allfälligen Bedingungen oder Einschränkungen für ein solches Vorgehen, aber auch dessen steuerliche Konsequenzen für ihn und die Unternehmung. Begründen Sie Ihre Antwort unter anderem mit den entsprechenden Gesetzesartikeln aus dem DBG und StHG.
- b) Welche Vorteile beziehungsweise Nachteile ergeben sich aus diesem Vorgehen im Bezug auf die Sozialversicherungen (inklusive Arbeitslosenversicherung)? Hinweis: Bei der Pensionskasse der Lopez AG, bei welcher auch José Lopez versichert ist, können Löhne bis zu der nach Gesetz maximal versicherbaren Höhe versichert werden und es wird kein Koordinationsabzug vorgenommen.

Frage II.2. Geschäftsmässig nicht begründete Kommission (12 Punkte)

Die Lopez AG hat Anfangs 2012 eine Kommission in der Höhe von CHF 60'000 an Hidalgo Pires, Sohn der Lisa aus erster Ehe, überwiesen. Die Zahlung wurde zwar als "Honorar für Marktstudie" verbucht, ist allerdings geschäftsmässig nicht begründet. José Lopez erklärt Ihnen, dass er diese Geldüberweisung auf Wunsch seiner Frau Lisa getätigt hat, welche ihrem Sohn helfen wollte. Hidalgo ist verheiratet, lebt in Spanien und arbeitet dort auf dem landwirtschaftlichen Betrieb seines Vaters.

Erläutern Sie José Lopez ausführlich die Konsequenzen, wenn die Steuerbehörde bei der Prüfung der Jahresrechnung 2012 diese Zahlung entdecken und als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand beurteilen würde. Für Ihre Antwort müssen Sie nur die Gesetzgebung des Bundes berücksichtigen (ohne MWST).

Frage II.3. Ersatz einer alten Baumaschine (6.5 Punkte)

Im März 2012 hat die Lopez AG eine Baumaschine zum Preis von CHF 90'000 verkauft. Im 2013 soll dann als Ersatz eine neue, etwas kleinere Baumaschine gekauft werden. Der Kauf ist leider erst im 2013 möglich, weil noch diverse technische Anpassung vorgenommen werden müssen. Der Lieferant der Baumaschine hat der Lopez AG den Monat März 2013 als wahrscheinlichsten Auslieferungstermin kommuniziert.

Folgende Informationen über die verkaufte Baumaschine sind ebenfalls noch bekannt (alle Zahlen exklusive Mehrwertsteuer):

- | | | |
|---|-----|---------|
| • Anschaffungspreis | CHF | 180'000 |
| • Kumulierte Abschreibungen per März 2012 | CHF | 170'000 |

Der Vertrag über den Kauf der neuen Baumaschine wurde im März 2012 unterzeichnet. Der Kaufpreis für die neue Baumaschine beträgt CHF 70'000. Bisher wurden noch keine Anzahlungen geleistet.

Der Buchhalter der Lopez AG bittet Sie, ihm zu erklären, wie er diese Operationen in der Jahresrechnung 2012 steueroptimal zu erfassen hat. Was ist beim Ausfüllen der Steuererklärung 2012 zu beachten? Geben Sie dem Buchhalter alle notwendigen Erklärungen ab und dokumentieren Sie Ihre detaillierten Berechnungen. Begründen Sie Ihre Antwort mit den entsprechenden Gesetzesartikeln.

Frage II.4. Mehrwertsteuer (37.5 Punkte)

Für die Beantwortung dieser Teilaufgabe steht Ihnen in der Beilage 2 die "MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe" zur Verfügung.

Die notwendigen Informationen über den Bau eines Wohn- und Geschäftshauses, welches die Lopez AG als Generalunternehmerin erstellt, finden sich in der Beilage 3.

Erläutern und berechnen Sie die mehrwertsteuerliche Behandlung aller in der Beilage 3 aufgeführten Transaktionen (Einkauf und Verkauf der Leistungen) bei der Lopez AG. Begründen Sie Ihre Antworten mit den entsprechenden präzisen Artikeln aus dem Mehrwertsteuergesetz und der MWST-Branchen-Info 04.

**TEIL III:
NACHFOLGEPLANUNG**

Frage III.1. Unternehmensbewertung (25.5 Punkte)

Eine mögliche Variante der Nachfolgeregelung wäre der Verkauf der Bauunternehmung Lopez AG an einen Dritten. Sie wurden deshalb von José und Christiano Lopez gebeten, den Unternehmenswert der Lopez AG zu berechnen. Da keine zukünftigen Plandaten bestehen, sind alle Berechnungen mit den Zahlen des Jahres 2011 bzw. per 31.12.2011 vorzunehmen.

Zusätzlich zu den bereits bekannten Informationen verfügen Sie nun auch noch über die Angaben in der Beilage 4.

- a) Es gilt zunächst die Annahme, dass Sie die Methode zur Berechnung des Unternehmenswerts frei wählen können. Welche Methode würden Sie anwenden? Nennen Sie zudem noch 3 Methoden welche Sie nicht anwenden würden? Begründen Sie beide Antworten in Worten (Berechnungen sind keine verlangt).
- b) Berechnen Sie den Unternehmenswert der Lopez AG per 31.12.2011 mit der Substanzwertmethode.
- c) Berechnen Sie den Unternehmenswert der Lopez AG per 31.12.2011 mit der Ertragswertmethode. Begründen Sie den von Ihnen verwendeten Kapitalisierungszinssatz.

Frage III.2. Rechtliche und steuerliche Aspekte der Nachfolgeplanung (37 Punkte)

Der Gesundheitszustand von José Lopez hat sich in den letzten Monaten verschlechtert. Er befürchtet, dass, falls er sterben sollte, seine Frau Lisa ihren Sohn aus erster Ehe (Hidalgo) gegenüber ihrem gemeinsame Sohn Christiano bevorzugen würde. José möchte aber lieber, dass Christiano, welcher auch für die Lopez AG arbeitet, maximal begünstigt wird.

Das Vermögen des Ehepaar Lopez besteht aus folgenden Bestandteilen:

1. 90 Aktien der Bauunternehmung Lopez AG, welche José im Jahr 2000 von seinem Vater geerbt hat (Verkehrswert im Jahr 2000: CHF 3'000'000)
2. ein Einfamilienhaus, welches José im Jahr 2000 von seinen Eltern geerbt hat
3. Guthaben und Geldanlagen bei der Bank (diese Guthaben wurden geüfnet aus dem Lohn, welcher José von der Lopez AG bezogen hat)
4. Lohn- und Sparkonto von Lisa Lopez, welche sie aus ihrem Lohn bei einer unabhängigen Drittfirma geüfnet hat

Gemäss einer vom Ehepaar Lopez durchgeführten Bewertung weisen diese verschiedenen Vermögenswerte folgende Werte auf:

1. 90 Aktien der Bauunternehmung Lopez AG	CHF	6'500'000
2. Einfamilienhaus: aktueller Verkehrswert CHF 750'000, Hypothek CHF 450'000		
3. Bankguthaben José Lopez	CHF	500'000
4. Bankguthaben Lisa Lopez	CHF	50'000

José Lopez hat seit dem Jahre 1983 Beiträge an die Pensionskasse geleistet. Sein Altersguthaben beträgt CHF 650'000. Lisa Lopez arbeitet nicht für die Lopez AG, sondern für eine unabhängige Drittfirma. Da es sich dabei um Gelegenheitsarbeiten handelt, besitzt Lisa kein Altersguthaben bei einer Pensionskasse.

- a) Berechnen Sie unter der Annahme, dass José Lopez plötzlich sterben sollte, die Erbanteile in CHF von Lisa und Christiano Lopez. Ihre Berechnungen sind verständlich zu erläutern und mit den entsprechenden Gesetzesartikeln zu begründen. Dabei ist zu beachten, dass es weder einen Ehevertrag noch eine Verfügung von Todes wegen gibt.
- b) José interessiert sich auch für die steuerlichen Aspekte im Falle seines plötzlichen Todes (ohne dass er irgendwelche Vorkehrungen getroffen hätte). Wer hat die Kompetenz Erbschaftssteuern auf der Übertragung der diversen Vermögenswerte (Aktien, Haus, Bankguthaben) zu erheben? Begründen Sie Ihre Antwort auch anhand der Gesetzesauszüge in den Beilagen 5 und 6.
- c) José Lopez wünscht sich, dass in seinem Todesfall sein Sohn Christiano maximal begünstigt wird. Dabei soll aber seiner Ehefrau Lisa doch noch so viel verbleiben, dass sie gut davon leben kann. Beraten Sie José Lopez wie er mittels einer Verfügung von Todes wegen vorzugehen hat um Christiano maximal begünstigen zu können. Erläutern und berechnen Sie den maximalen Anteil in CHF an der Erbschaft, welcher José gemäss Gesetz seinem Sohn Christiano zuteilen kann. Bestimmen Sie für diesen Fall auch die Vermögenswerte / das Einkommen, welche seiner Ehefrau Lisa verbleiben.
- d) Welche andere Massnahmen könnte José Lopez auch noch ergreifen um seinen Sohn Christiano maximal zu begünstigen? Beschreiben und erläutern Sie diese Massnahmen.
- e) Beschreiben und erläutern Sie die rechtlichen Formen, in welchen eine Verfügung von Todes wegen erstellt werden kann.

Frage III.3. Konzernrechnung (17 Punkte)

Falls Christiano Lopez im Rahmen der Nachfolgeregelung die Aktien seines Vaters übernimmt, würde er zum Alleinaktionär der Lopez AG. Er überlegt sich, ob er dann seine Aktien an der Lopez AG an die Soares AG (an welcher er auch Alleinaktionär ist, siehe Fussnote 2 in der Beilage 1) übertragen soll. In dieser Konstellation müsste er dann gemäss OR Art. 663e Abs. 1 eine Konzernrechnung erstellen. Erläutern Sie Christiano Lopez in einem schriftlichen Bericht:

- a) welches Ziel mit einer Konzernrechnung erreicht werden soll,
- b) welche vorbereitenden Arbeiten im Hinblick auf die Erstellung einer Konzernrechnung grundsätzlich notwendig wären,
- c) die grundsätzliche Vorgehensweise bei der Erstellung einer Konzernrechnung.

Lopez AG: Bilanz per 31.12.2011 gemäss OR

	31.12.2011	31.12.2010
AKTIVEN	CHF	CHF
Kasse	296	2'545
Berner Kantonalbank	1'738'271	936'267
Raiffeisenbank	3'978	3'967
Forderungen aus L&L	905'704	1'382'484
Delkredere	-110'200	-117'400
Verrechnungssteuer	522	411
Vorräte	13'400	13'400
Angefangene Arbeiten	75'000	114'400
Aktive Rechnungsabgrenzung	231'566	198'063
BVG Beitragsreserven	<u>256'666</u>	<u>256'666</u>
Total Umlaufvermögen	3'115'203	2'790'803
Baumaschinen	96'100	137'200
Büromaschinen	4'700	12'100
Büromobiliar	1	1
Einrichtungen	1	1
Fahrzeuge	120'900	139'100
Anhänger	1	1
Werkzeuge	<u>83'400</u>	<u>82'200</u>
Total Anlagevermögen	1) 305'103	370'603
TOTAL AKTIVEN	<u>3'420'306</u>	<u>3'161'406</u>
PASSIVEN	CHF	CHF
Verbindlichkeiten aus L&L	472'267	782'196
Kontokorrent Soares AG	2) 161'927	712'564
Kreditor MWST	105'837	119'730
Passive Rechnungsabgrenzung	316'637	140'394
Rückstellung Prozessrisiken	256'666	256'666
Rückstellung Garantearbeiten	239'600	187'900
Raiffeisenbank Darlehen	<u>168'000</u>	<u>172'000</u>
Fremdkapital	1'720'934	2'371'450
Aktienkapital	100'000	100'000
Gesetzliche Reserven	50'000	25'000
Gewinnvortrag	339'956	53'409
Jahresergebnis	<u>1'209'416</u>	<u>611'547</u>
Eigenkapital	1'699'372	789'956
TOTAL PASSIVEN	<u>3'420'306</u>	<u>3'161'406</u>

Die Fussnoten befinden sich auf der nächsten Seite.

Lopez AG: Erfolgsrechnung 2011 gemäss OR

	2011	2010
	CHF	CHF
Umsatz	12'531'557	11'430'919
Übrige Erträge	0	1'778
Veränderung Delkredere	7'200	-54'800
Veränderung Angefangene Arbeiten	-39'400	-99'400
NETTO-ERTRAG	<u>12'499'357</u>	<u>11'278'497</u>
Materialaufwand	-3'641'510	-3'519'910
Leistungen Dritter	-2'100'733	-1'904'422
BRUTTOGEWINN	<u>6'757'114</u>	<u>5'854'165</u>
Löhne	-3'268'151	-3'239'427
Sozialversicherungsaufwand	-701'898	-577'418
Mietaufwand	-102'454	-84'238
Unterhalt und Reparaturen	-328'372	-321'947
Fahrzeugaufwand	-168'469	-173'953
Versicherungsaufwand	-38'639	-22'501
Energieaufwand	-100'276	-100'016
Verwaltungsaufwand	-190'027	-135'095
Werbeaufwand	-42'599	-52'897
Finanzertrag	1'620	1'186
Finanzaufwand	-33'967	-44'393
Abschreibungen	-202'777	-226'260
Aufwand Veränderung Rückstellung	-51'700	-92'900
Ausserordentlicher Ertrag	41'945	9'578
Steueraufwand	-361'934	-182'337
JAHRESGEWINN	<u><u>1'209'416</u></u>	<u><u>611'547</u></u>

Fussnoten:

- 1) Im 2011 wurde Anlagevermögen zum Preis von CHF 148'426 erworben. Davon sind per 31.12.2011 noch CHF 10'000 nicht bezahlt. Im 2011 wurde Anlagevermögen, welches einen Buchwert von CHF 11'149 aufwies, mit einem Buchgewinn von CHF 3'573 verkauft.
- 2) Bei der Soares AG handelt es sich um eine Holding-Gesellschaft, welche zu 100% dem Sohn Christiano Lopez gehört. Im 2011 wurden nur die Rückzahlungen der Kontokorrentschuld verbucht. Der Bilanzstichtag der Soares AG ist der 30. Juni.

MWST-Branchen-Info 04

Baugewerbe



Vorbemerkungen

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

Abkürzungen

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

Gesetzliche Steuersätze bis 31.12.2010:

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

Gesetzliche Steuersätze ab 01.01.2011:

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

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info

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

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

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

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

Inhaltsverzeichnis

1	Steuer- und Abrechnungspflicht von Personengesellschaften	7
2	Steuerobjekt (Art. 18 - 23 MWSTG)	8
2.1	Beispiele von steuerbaren Lieferungen (betreffend Ort der Lieferung; ☞ Ziff. 3)	8
2.2	Beispiele von steuerbaren Dienstleistungen (betreffend Ort der Dienstleistung; ☞ Ziff. 4)	8
2.3	Beispiele von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind (betreffend Option; ☞ Ziff. 9)	9
3	Ort der Lieferung (Art. 7 MWSTG)	10
4	Ort der Dienstleistung	10
4.1	Grundsatz (Art. 8 Abs. 1 MWSTG)	10
4.2	Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien	10
4.2.1	Dienstleistungen, die unter Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG fallen	10
4.2.2	Dienstleistungen, die unter Artikel 8 Absatz 1 MWSTG fallen (☞ Ziff. 4.1)	11
5	Steuerbemessungsgrundlage (Art. 3 Bst. f i.V.m. Art. 24 MWSTG)	12
5.1	Entgelt, Grundsatz	12
5.2	Entgelt für besondere Leistungen oder aus besonderen Vertragsklauseln	13
5.3	Entgeltsminderungen	13
5.4	Keine Entgeltsminderungen	14
5.5	Sicherheitsleistung und Garantierückbehalt	14
6	Zeitpunkt der Versteuerung (Art. 40 MWSTG)	16
7	Buchführung.	17
8	Grundstückslieferung - Kriterien betreffend Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag; Erstellung von Bauwerken zwecks Vermietung oder Verpachtung (ohne Option); Vorsteuerkorrektur	17
8.1	Grundstückslieferung - Kriterien betreffend Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag	17
8.1.1	Boden gehört dem Bauunternehmer (Generalunternehmer, Investor)	17
8.1.1.1	Grundsatz.	17
8.1.1.2	Ausnahme	18
8.1.2	Boden gehört einem Dritten	19
8.1.3	Boden gehört dem „Käufer“	19

8.2	Erstellung von Bauwerken zwecks Vermietung oder Verpachtung (ohne Option)	19
8.3	Vorsteuerkorrektur bei der Erstellung von Bauwerken für den Verkauf sowie für die Vermietung oder Verpachtung (ohne Option)	19
9	Option	21
10	Wert des Bodens.	21
11	Nutzungsänderungen bei Bauwerken	23
12	Kantinen / Personalunterkünfte	24
12.1	Bauunternehmer als Betreiber	24
12.2	Dritte als Betreiber.	25

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**

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.

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.*

4.2.2

Dienstleistungen, die unter Artikel 8 Absatz 1 MWSTG fallen (☞ 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 MWSTG 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;
- Verzugszinsen gemäss Artikel 104 OR;
- Betriebskosten.

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)

	offener	verdeckter
Zahlungseingang 25. Mai 2010	MWST-	MWST-
	Ausweis	Ausweis
	CHF	CHF
Geleistete Arbeiten 1. März 2010 bis 31. März 2010 gemäss beiliegendem Situationsetat	100'000.00	107'600.00
Abzüglich 3 % Rabatt gemäss Vertrag	- 3'000.00	- 3'228.00
Geleistete Arbeiten netto	97'000.00	104'372.00
Abzüglich 10 % Rückbehalt	- 9'700.00	- 10'437.20
Teilzahlungsrechnung (exkl. MWST)	87'300.00	
7,6 % MWST	6'634.80	
Total 1. Akontozahlung (inkl. 7,6 % MWST)	93'934.80	93'934.80

Die Deklaration erfolgt im 2. Quartal 2010.

Sicherheitsleistung bei definitiver Abrechnung (Garantierückbehalt)

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

Die Deklaration erfolgt im 3. Quartal 2010.

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

8.1 Grundstückslieferung - Kriterien betreffend Abgrenzung Werkvertrag / Kaufvertrag

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

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

8.1.1 Boden gehört dem Bauunternehmer (Generalunternehmer, Investor)

8.1.1.1 Grundsatz

Eine von der Steuer ausgenommene Grundstückslieferung (Boden und Gebäude) liegt unter Vorbehalt von Ziffer 8.1.1.2 vor, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- a. Der Käufer erwirbt ein fertig geplantes und projektiertes Objekt;
- b. es wird ein (vom Bauunternehmer [Generalunternehmer, Investor] zuvor festgesetzter) Pauschalpreis für Boden und Gebäude bezahlt;
- c. der Käufer kann auf den Bau, die Ausgestaltung des Gebäudes (inkl. Umgebungsarbeiten) und die Leistungserbringer (Handwerker) nur beschränkten Einfluss nehmen (☞ Ziff. 8.1.1.2);
- d. es liegt nur ein (1) Vertrag vor (Kaufvertrag zwischen Bauunternehmer [Generalunternehmer, Investor] und Käufer über Boden und Gebäude);
- e. Nutzen und Gefahr gehen erst nach Fertigstellung auf den Käufer über (gehen Nutzen und Gefahr bereits vor Fertigstellung auf den Käufer über, richtet sich die steuerliche Behandlung des betreffenden Objektes nach Ziffer 8.1.3 hiernach);
- f. die Bezahlung erfolgt erst nach bezugsbereiter Fertigstellung (eine Anzahlung bis zu einer Höhe von 30 % des Kaufpreises ist nicht schädlich).

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

8.1.1.2

Ausnahme

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

Die **Prozent-Grenzen** verstehen sich **pro Objekt (z.B. Einfamilienhaus, Eigentumswohnung)**. Zur Berechnung der Grenze ist die Summe aller Mehr- und Minderkosten ein und desselben Objektes massgebend.



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

8.1.2 Boden gehört einem Dritten

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

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

8.1.3 Boden gehört dem „Käufer“

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

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

Die Vermietung 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).

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

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

Vorsteuern, die auf die Ingebrauchnahme der Infrastruktur entfallen (Art. 69 Abs. 3 MWSTV).

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

Beispiel

Ein steuerpflichtiges Dachdeckerunternehmen erstellt ein Wohn- und Geschäftshaus mit zwölf Stockwerkeinheiten. Die Baukosten belaufen sich auf 15 Mio. Franken. Die Dachdeckerarbeiten im Umfang von 200'000 Franken (Materialaufwand = CHF 70'000 [inkl. 7,6 % MWST im Jahr 2010]) führt das Unternehmen selber aus; die übrigen Leistungen über 14,8 Mio. Franken lässt es durch Dritte (Subunternehmer) vornehmen.

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

Steuerliche Beurteilung

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

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

Die Verkäufe der Einheiten 1 - 6 und die künftige Vermietung der Einheiten 10 und 11 sind von der Steuer ausgenommen. In Bezug auf das

dazu verwendete Material und die betreffenden Drittleistungen besteht kein Anrecht auf Vorsteuerabzug. Für die Verwendung der im Rahmen der Eigenleistungen vorübergehend verwendeten Infrastruktur kann die erforderliche Vorsteuerkorrektur wie folgt vorgenommen werden:

Vorsteuer auf dem selber verwendeten Dachdecker-Material (CHF 70'000 [inkl. 7,6 % MWST]) = 4'944.25 Franken, zuzüglich pauschaler Zuschlag von 33 % = 1'631.60 Franken, total also 6'575.85 Franken. Vorsteuerkorrektur auf 8 von 12 Einheiten, was 4'383.90 Franken entspricht (2/3 von CHF 6'575.85). Will das Dachdeckerunternehmen die Vorsteuerkorrektur nicht pauschal, sondern effektiv ermitteln, muss 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 - ohne weitere Formvorschriften oder Bewilligung durch die ESTV - offen ausgewiesen wird (in Verträgen oder Vorverträgen, Rechnungen usw.).

Nicht möglich ist die Option jedoch dann, wenn der Käufer, Mieter oder Pächter die Bauwerke **ausschliesslich für private Zwecke** nutzt (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG). 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).



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).

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 32'280 Franken (inkl. 7,6 % MWST im Jahr 2010) 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 32'280 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) ausgeschieden werden. Dies kann beispielsweise nur textmässig erfolgen (für das Jahr 2010):

„Im Pauschalpreis von 800'000 Franken sind, ohne Wert des Bodens von 200'000 Franken, in 600'000 Franken 7,6 % 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 berechtigende 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
12.1

Kantinen / Personalunterkünfte
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: 031 325 75 61

per E-Mail: mwst.webteam@estv.admin.ch
*Bitte unbedingt Postadresse, Telefonnummer
sowie die MWST-Nummer (sofern vorhanden) angeben.*

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:
www.estv.admin.ch (Webcode: d_03596_de)

- In Papierform beim:

Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern

www.bundespublikationen.admin.ch

Informationen über den Bau eines Wohn- und Geschäftshauses durch die Lopez AG

(alle Zahlen sind exklusive einer allfälligen MWST)

Am 03. Oktober 2011 kaufte die Lopez AG von der Privatperson Hans Zeller ein unbebautes Grundstück von 1'600m², welches in der Bauzone liegt. Der Kaufpreis betrug CHF 295 pro Quadratmeter. Die Notariatsgebühren betrugen CHF 8'000. Das Grundbuchamt stellte eine Rechnung von CHF 11'000 (z.B. Handänderungssteuer und Grundbuchgebühren)

Die Roherschliessung (z.B. Erstellung der Wasserleitungen, Bau der Zufahrtsstrasse) des Grundstückes erfolgte im 1. Quartal 2012 durch die Gemeinde. Diese fakturierte für ihre Arbeiten CHF 48'000. Zusätzlich musste die Lopez AG im 1. Quartal an Dritte noch weitere Kosten der Roherschliessung von CHF 15'000 bezahlen (z.B. Landvermessung, Parzellierung).

Das zu erstellende Wohn- und Geschäftshaus besteht aus folgenden Einheiten:

- Einheit 1: Verkaufslokal im Erdgeschoss (350 m²)
- Einheit 2: Verkaufslokal im Erdgeschoss (400 m²)
- Einheit 3: Büro im 1. Stock (100 m²)
- Einheit 4: Büro im 1. Stock (200 m²)
- Einheit 5: Büro im 1. Stock (200 m²)
- Einheit 6: Wohnung 1. Stock (250 m²)
- Einheit 7: Wohnung 2. Stock (200 m²)
- Einheit 8: Wohnung 2. Stock (200 m²)
- Einheit 9: Wohnung 2. Stock (350 m²)

Noch vor Baubeginn gelingt es der Lopez AG folgende Einheiten zu verkaufen, bzw. zu vermieten:

- Einheit 1: Verkauf an die Elektro Müller GmbH zum Pauschalpreis von CHF 525'000 (davon Land CHF 87'000)
- Einheit 2: Verkauf an die Versicherungen AG zum Pauschalpreis von CHF 600'000 (davon Land CHF 99'000)
- Einheit 3: Kein Verkauf, die Lopez AG bleibt Eigentümerin und wird das Büro für monatlich CHF 1'500 an die Treuhand Gfeller AG vermieten (die MWST-Option wird nicht wahrgenommen).
- Einheit 4: Verkauf an Trading AG zum Pauschalpreis von CHF 400'000 (davon Land CHF 50'000)
- Einheit 5: Kein Verkauf, die Lopez AG bleibt Eigentümerin und wird das Büro selber nutzen
- Einheit 6: Verkauf an das Ehepaar Enssle zum Pauschalpreis von CHF 600'000 (davon Land CHF 64'000)
- Einheit 7: Verkauf an Valérie Reymond zum Pauschalpreis von CHF 550'000 (davon Land CHF 50'000)
- Einheit 8: Verkauf an Daniel Hänzi zum Pauschalpreis von CHF 550'000 (davon Land CHF 50'000)
- Einheit 9: Verkauf an das Ehepaar Garcia zum Pauschalpreis von CHF 960'000 (davon Land CHF 87'000)

Beilage 3

Zwischen der Lopez AG und den obigen Käufern besteht jeweils nur 1 Vertrag, welcher sowohl den Boden als auch das Gebäude umfasst. Bei Vertragsunterzeichnung müssen die Käufer je 20% des Pauschalpreises bezahlen. Die verbleibenden 80% werden im Moment der Fertigstellung fällig. Zu diesem Zeitpunkt gehen dann auch Nutzen und Gefahr auf die Käufer über.

Spezielle Zahlungskonditionen bestehen für die Elektro Müller GmbH, welche eine Anzahlung von 50% leistet, und danach 4 monatliche Anzahlungen von je 10% bezahlt. Die verbleibende Restzahlung von 10% wird im Moment der Fertigstellung fällig.

Die Käufer der Einheiten 6 bis 9 können die Innenausstattung ihrer Wohnungen mitbestimmen (namentlich: nicht tragende Mauern, Bodenbeläge, Farbe der Wände, Anzahl und Ort der Lichtschalter und Steckdosen, Küchengeräte, Ausstattung der Badezimmer, etc.). Die durch diese Sonderwünsche entstandenen zusätzlichen Kosten werden von den Käufern separat bezahlt und betragen:

- Einheit 6: Ehepaar Enssle CHF 48'000
- Einheit 7: Valérie Reymond CHF 22'000
- Einheit 8: Daniel Hänzi CHF 7'500
- Einheit 9: Ehepaar Garcia CHF 38'900

Der Bau des Wohn- und Geschäftshauses erfolgt in den Monaten Februar bis Dezember 2012. Die Mieter bzw. Eigentümer können per 01.01.2013 in die fertig gestellten Räumlichkeiten einziehen. Die Baukosten setzen sich wie folgt zusammen:

- Bauarbeiten, welche von der Lopez AG ausgeführt werden CHF 700'000 (davon Baumaterial CHF 220'000)
- Übrige Baukosten, welche von Dritten erbracht werden CHF 1'900'000

Zusätzlich gelten noch folgende allgemeine Annahmen:

- die Lopez AG und alle anderen oben erwähnten Unternehmungen sind mehrwertsteuerpflichtig und rechnen die Mehrwertsteuer nach vereinbarten Entgelten ab.
- alle oben erwähnten natürlichen Personen sind nicht mehrwertsteuerpflichtig.
- alle oben erwähnten Arbeiten / Leistungen werden von mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmungen erbracht.
- alle obigen Zahlen sind immer ohne eine allfällige Mehrwertsteuer

Zusätzliche Informationen für die Unternehmensbewertung der Lopez AG

(Diese Informationen gelten nur für die Teilaufgabe III.1. Unternehmensbewertung)

Folgende Informationen zu den stillen Reserven sind bekannt:

1. Das verbuchte Delkredere wurde jeweils mit den maximalen steuerlich zulässigen Prozentsätzen berechnet. Das wirtschaftlich notwendige Delkredere betrug am 31.12.2011 CHF 45'199 und per 31.12.2010 CHF 58'352.
2. Bei den angefangenen Arbeiten betrugen die stillen Reserven per 31.12.2011 CHF 89'000 und per 31.12.2010 CHF 136'000.
3. Das Anlagevermögen war im OR-Abschluss per 31.12.2011 um CHF 50'000 unterbewertet. Per 31.12.2010 betrug die Unterbewertung CHF 35'000.
4. Die Rückstellung für Garantiarbeiten war im OR-Abschluss per 31.12.2011 um CHF 69'788 beziehungsweise per 31.12.2010 um CHF 84'469 überbewertet.

Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG)

*Der Grosse Rat des Kantons Bern,
gestützt auf Artikel 103 Absatz 2 der Kantonsverfassung [BSG 101.1],
auf Antrag des Regierungsrates,
beschliesst:*

I. Steuerhoheit

Art. 1

Allgemeines

Der Kanton Bern erhebt auf allen unentgeltlichen Vermögenszugängen eine Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Art. 2

Anwendungsbereich

Eine Besteuerung erfolgt, wenn

- a die Erblasserin oder der Erblasser den letzten steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Bern hatte oder der Erbgang im Kanton Bern eröffnet worden ist,
- b die Schenkerin oder der Schenker im Zeitpunkt der Zuwendung steuerrechtlichen Wohnsitz, Aufenthalt oder Sitz im Kanton Bern hat,
- c im Kanton Bern gelegene Grundstücke oder Rechte daran übergehen.

Art. 3

Internationales Verhältnis

¹ Eine Besteuerung erfolgt ferner, wenn im Kanton Bern gelegenes bewegliches Vermögen erworben wird, das nach Staatsvertrag dem Betriebsstätte- oder Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugewiesen wird.

² Für natürliche Personen, die auf Grund eines Arbeitsverhältnisses zum Bund oder zu einer anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt der Schweiz im Ausland wohnen und deshalb weder eine Erbschafts- noch eine Schenkungssteuer auslösen würden, gilt der Heimatort als Wohnsitz. Ist die Person an mehreren Orten heimatberechtigt, so erfolgt die Besteuerung am Ort, wo das Bürgerrecht zuletzt erworben wurde. Hat diese Person das Schweizer Bürgerrecht nicht, so erfolgt die Besteuerung am Sitz des Arbeitgebers. Dies gilt auch für Ehegatten und Kinder dieser Personen sowie für Personen, die mit ihnen in eingetragener Partnerschaft leben. *[Fassung vom 8. 9. 2005]*

³ In allen Fällen bleiben die Bestimmungen der Staatsverträge vorbehalten.

II. Steuerpflicht

Art. 4

Allgemeines

¹ Steuerpflichtig ist, wer eine Zuwendung erwirbt aus

- a Erbschaft einschliesslich Vor- und Nacherbschaft,
- b Vermächtnis einschliesslich Vor- und Nachvermächtnis,
- c Schenkung einschliesslich Erbvorbezug.

² Stirbt die steuerpflichtige Person, so treten ihre Erben im Sinne von Artikel 14 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG) [BSG 661.11] in deren Rechte und Pflichten ein. [Fassung vom 24. 2. 2008]

Art. 5

Ehegatten, eingetragene Partnerinnen oder Partner und Kinder unter elterlicher Sorge [Fassung vom 8. 9. 2005]

¹ Jeder Ehegatte, jede eingetragene Partnerin und jeder eingetragene Partner ist selbstständig steuerpflichtig. [Fassung vom 8. 9. 2005]

² Kinder unter elterlicher Sorge und bevormundete Personen sind für Erbschaften und Schenkungen selbstständig steuerpflichtig.

Art. 6

Ausnahmen

¹ Von der Steuerpflicht befreit sind juristische Personen, die zum Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzung einer Steuerbefreiung gemäss Artikel 83 StG [BSG 661.11] erfüllen. [Fassung vom 24. 2. 2008]

² Ausserkantonale Institutionen sind steuerbefreit, wenn sie nach dem Steuergesetz steuerbefreit werden könnten oder im Sitzkanton steuerbefreit sind.

III. Steuerobjekt

Art. 7

Erbschaftssteuer

Der Vermögenserwerb von Todes wegen (gesetzliche, erbvertragliche oder testamentarische Erbfolge, Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall) unterliegt der Erbschaftssteuer.

Art. 8

Schenkungssteuer

¹ Als Schenkung gilt jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art mit Einschluss des Erbauskaufes, des Erbvorbezugs, der Errichtung einer Stiftung sowie des schenkungsweisen Erlasses von Verbindlichkeiten.

² Als gemischte Schenkung gilt ein entgeltliches Rechtsgeschäft, bei dem ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Der Schenkungssteuer unterliegt der durch die Gegenleistung nicht gedeckte Wert der Leistung.

Art. 9

Zuwendungen unter Ehegatten, unter Personen in eingetragener Partnerschaft und an Nachkommen *[Durch die Redaktionskommission am 21. April 2006 in Anwendung von Artikel 25 des Publikationsgesetzes berichtigt]*

Steuerfrei sind:

- a Unentgeltliche Zuwendungen sowie ein Vermögenserwerb von Todes wegen unter Ehegatten und Personen in eingetragener Partnerschaft, *[Fassung vom 8. 9. 2005]*
- b unentgeltliche Zuwendungen an Nachkommen, Stief- oder Pflegekind sowie ein Vermögenserwerb von Todes wegen durch Nachkommen, Stief- oder Pflegekinder. Für Pflegekinder entfällt die Besteuerung, sofern das Pflegeverhältnis mindestens zwei Jahre gedauert hat. *[Durch die Redaktionskommission am 21. April 2006 in Anwendung von Artikel 25 des Publikationsgesetzes berichtigt]*

IV. Zeitliche Bemessung

Art. 10

¹ Der Steueranspruch entsteht zum Zeitpunkt des Vermögenserwerbes.

² Ist der Vermögenserwerb mit Bedingungen verbunden, ist der Zeitpunkt des Eintritts der Bedingungen massgebend.

V. Sachliche Bemessung

Art. 11

Grundsatz

Für die Bewertung ist unter Vorbehalt der nachstehenden Bestimmungen der Verkehrswert zum Zeitpunkt des Vermögenserwerbes massgebend.

Art. 12

Rechte

Rechte werden bei ihrer Errichtung, ihrer Übertragung oder dem Verzicht darauf nach dem Kapitalwert bewertet.

Art. 13

Vorerbschaft und Vorvermächtnis

¹ Wenn bei einer Vorerbschaft oder einem Vorvermächtnis die Substanz erhalten werden muss, ist für die Bemessung der kapitalisierte Ertragswert des Nachlasses massgebend.

² Wird die Vorerbschaft oder das Vorvermächtnis endgültig erworben, ist die ordentliche Erbschaftssteuer zu entrichten. Bereits bezahlte Erbschaftssteuern sind zinslos anzurechnen.

³ Bei der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest gelten die ordentlichen Bewertungsgrundsätze.

Art. 14

Unternehmensnachfolge

¹ Als Wert des beweglichen Geschäftsvermögens gilt der für die Einkommenssteuer massgebliche Buchwert.

² Für Wertschriften des Privatvermögens gilt der Steuerwert.

Art. 15

Grundstücke und Wasserkräfte

Als Wert von Grundstücken und Wasserkräften gilt der amtliche Wert gemäss Steuergesetz.

Art. 16

Sachliche Abzüge

¹ Die steuerpflichtige Person ist berechtigt, vom Wert der Zuwendung abzuziehen

a Erbschaftsschulden,

b Erbgangsschulden,

c Vermächtnisse,

d Unterhaltsansprüche der Hausgenossen gemäss Artikel 606 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [SR 210] (ZGB),

e Vorausbezüge für Kinder, die noch in Ausbildung stehen oder gebrechlich sind, gemäss Artikel 631 Absatz 2 des ZGB,

f Gerichts- und Anwaltskosten für Ungültigkeits-, Herabsetzungs- und Erbschaftsklagen,

g bei Einreichung der Steuererklärung tatsächlich vollzogene Schenkungen an Institutionen nach Artikel 6,

h die auf dem Schenkungsobjekt lastenden Schulden,

i den Kapitalwert eines die Zuwendung belastenden Rechts,

k bei der Unternehmensnachfolge 100 Prozent [Fassung vom 24. 2. 2008] des reinen Geschäftsvermögens.

² Handelt es sich bei der Zuwendung um ein Vermächtnis, ist der Abzug im Sinne von Absatz 1 Buchstabe c nur auf Untervermächtnisse anwendbar.

Art. 17

Persönliche Abzüge

¹ Von Zuwendungen können 10 000 Franken abgezogen werden. *[Fassung vom 23. 11. 2004]*

² Erhält jemand mehrfach Zuwendungen von der gleichen Person, wird der Abzug innert fünf Jahren insgesamt nur einmal gewährt. Dies gilt auch, wenn die ersten Zuwendungen nicht nach den Vorschriften dieses Gesetzes besteuert worden sind.

³ ... *[Aufgehoben am 23. 11. 2004]*

VI. Steuerberechnung

Art. 18

Tarif

Der Ansatz der zu entrichtenden Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt

Steuersatz in Prozent	steuerbarer Vermögenserwerb in Franken
1,00 für die ersten	100 000
1,25 für die weiteren	100 000
1,50 für die weiteren	100 000
1,75 für die weiteren	100 000
2,00 für die weiteren	100 000
2,25 für die weiteren	100 000
2,50 für jeden weiteren Vermögenserwerb	

Art. 19

Steuerbetrag

¹ Die Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt

a ... *[Aufgehoben am 23. 11. 2004]*

b das Sechsfache des Tarifs für Eltern, Stiefeltern, Pflegeeltern, Geschwister, Halbgeschwister, Grosseltern, Stief- und Pflegegrosseltern sowie für Personen, die zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben,

c das Elfache des Tarifs für Neffen, Nichten, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, Onkel und Tanten,

d das Sechzehnfache des Tarifs für die übrigen steuerpflichtigen Personen.

² Pflegekinder, bei denen das Pflegeverhältnis weniger als zwei Jahre gedauert hat, werden nach Absatz 1 Buchstabe *b* besteuert. *[Fassung vom 23. 11. 2004]*

Art. 20

Berechnungsregeln

¹ Der Steuersatz richtet sich nach dem Gesamtbetrag aller Zuwendungen, sofern die erwerbende Person innert fünf Jahren mehrere Zuwendungen von der gleichen Person erhalten hat.

² Ist die erwerbende Person nur für einen Teil der Zuwendung im Kanton Bern steuerpflichtig, berechnet sich die Steuer zum Satz des gesamten Vermögensanfalls. Das Gleiche gilt sinngemäss für die Steuerfreibeträge und die Abzüge.

³ Die Passiven sind im Verhältnis zu den im Kanton Bern steuerbaren Aktiven zu berücksichtigen.

Art. 21

Steuerermässigung *[Durch die Redaktionskommission am 12. Mai 2000 in Anwendung von Artikel 25 des Publikationsgesetzes berichtigt.]*

¹ Die Steuer ermässigt sich um 100 Prozent *[Fassung vom 24. 2. 2008]*, wenn und soweit eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übertragen wird, die einen Geschäftsbetrieb führt, die übernehmende Person im Geschäftsbetrieb als Arbeitnehmer in leitender Funktion tätig ist und den steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Bern hat.

² Die gleiche Ermässigung wird gewährt für eine Beteiligung an einer Holdinggesellschaft, sofern diese mindestens eine Mehrheitsbeteiligung an einer Betriebsgesellschaft besitzt und die übernehmende Person in dieser Betriebsgesellschaft in leitender Funktion tätig ist.

³ Eine Beteiligung liegt vor, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 40 Prozent des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals ausmachen oder die übernehmende Person über mindestens 40 Prozent der Stimmrechte an der Gesellschaft oder Genossenschaft verfügt.

Art. 22

Aufhebung der Ermässigung *[Durch die Redaktionskommission am 12. Mai 2000 in Anwendung von Artikel 25 des Publikationsgesetzes berichtigt.]*

¹ Die Ermässigung nach Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe *k* entfällt insoweit, als innert zehn Jahren seit dem Übergang *[Fassung vom 24. 2. 2008]* der Anteil an der Personenunternehmung ganz oder teilweise entgeltlich veräussert wird. Im diesem Fall wird eine Nachsteuer erhoben.

² Die Ermässigung nach Artikel 21 entfällt, wenn innert zehn Jahren seit dem Übergang *[Fassung vom 24. 2. 2008]* die Beteiligung entgeltlich veräussert wird, an eine Person zugewendet wird, die die Voraussetzungen für die Ermässigung nicht erfüllt, die Höhe der Beteiligung unter 40 Prozent fällt, die leitende Funktion in der Gesellschaft oder Genossenschaft aufgegeben wird oder die übernehmende Person den Wohnsitz im Kanton aufgibt. In diesem Fall wird eine Nachsteuer im Umfang der ermässigten Steuer erhoben. *[Durch die Redaktionskommission am 12. Mai 2000 in Anwendung von Artikel 25 des Publikationsgesetzes berichtigt.]*

Art. 23

Ausgleich der kalten Progression

¹ Die Folgen der kalten Progression werden durch gleichmässige Anpassung des Tarifs und der persönlichen Abzüge voll ausgeglichen. Die persönlichen Abzüge sind auf 1000 Franken, die Tarifstufen auf 100 Franken aufzurunden.

² Der Regierungsrat beschliesst die Anpassung, wenn sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit Inkrafttreten dieses Gesetzes oder seit der letzten Anpassung um zehn Prozent erhöht hat. Massgeblich ist der Indexstand ein Jahr vor Inkrafttreten dieses Gesetzes oder der Anpassung.

³ Der Regierungsrat orientiert den Grossen Rat über die beschlossene Anpassung.

VII. Verfahren

Art. 24

Grundsatz

Auf das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren sind unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen die Vorschriften des Steuergesetzes anwendbar.

Art. 25

Meldepflicht

Die nach diesem Gesetz steuerpflichtigen Personen haben steuerbare Zuwendungen spätestens 90 Tage nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zuwendung erfolgt ist, der kantonalen Steuerverwaltung zu melden.

Art. 26

Anzeigepflicht

¹ Sämtliche Behörden, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Kantons Bern und der Gemeinden sowie die praktizierenden Notarinnen und Notare des Kantons Bern sind verpflichtet, der kantonalen Steuerverwaltung Steuerfälle, die ihnen in Ausübung amtlicher Funktionen zur Kenntnis gelangen, innert 30 Tagen anzuzeigen.

² Die Zivilstandsbeamtinnen und -beamten haben der kantonalen Steuerverwaltung periodisch Auszüge aus dem Todesregister einzureichen.

Art. 27

Steuererklärung

¹ Erhält die kantonale Steuerverwaltung von einem Erbschafts- oder Schenkungssteueratbestand Kenntnis, kann sie der steuerpflichtigen Person eine Steuererklärung zustellen und Belege einverlangen.

² Die Steuererklärung ist innert 30 Tagen nach der Zustellung bei der kantonalen Steuerverwaltung samt Belegen einzureichen.

³ Geht eine Erbschaft auf mehrere Personen über, haben diese die Möglichkeit, eine gemeinsame Steuererklärung einzureichen. Sämtliche steuerpflichtigen Personen sind für das richtige und rechtzeitige Einreichen verantwortlich.

⁴ Die vollständig ausgefüllte Steuererklärung muss die Unterschriften der steuerpflichtigen Personen oder einer bevollmächtigten Vertretung enthalten.

Art. 28

Nachsteuer und Steuerstrafrecht

Auf das Nachsteuerverfahren und das Steuerstrafrecht sind die Bestimmungen des Steuergesetzes anwendbar.

VIII. Bezug und Sicherung

Art. 29

Grundsatz

Auf den Bezug der Steuern sind unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen die Vorschriften des Steuergesetzes anwendbar.

Art. 30

Haftung

¹ Die Erben haften solidarisch bis zum Betrag ihrer Erbanteile für die gesamte Erbschaftssteuer aus dem jeweiligen Erbgang einschliesslich der auf die Vermächtnisse entfallenden Steuern.

² Für die Schenkungssteuer haftet die schenkende Person solidarisch mit der steuerpflichtigen Person.

Art. 31

Gesetzliches Pfandrecht

¹ Ein gesetzliches Grundpfandrecht besteht ohne Eintragung in das Grundbuch zu Gunsten des Kantons Bern für die Erbschafts- oder Schenkungssteuer auf den von Todes wegen oder durch Schenkung erworbenen Grundstücken. Es geht allen andern Pfandrechten vor.

² Das gesetzliche Pfandrecht erlischt, wenn es nicht innerhalb von sechs Monaten nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung im Grundbuch eingetragen wird.

Art. 32

Anrechnung und Rückerstattung

¹ Soweit Zuwendungen zu Lebzeiten im Erbfall auszugleichen sind, wird die bezahlte Schenkungssteuer zinslos angerechnet oder die zu viel bezahlte Steuer zinslos zurückerstattet.

² Soweit Erlöse aus der Teil- oder Totalliquidation einer Kapitalgesellschaft der Einkommenssteuer unterworfen werden, sind die auf dem Unterschied zwischen dem Nominalwert der Anteile und den nach Artikel 14 Absatz 2 massgeblichen Wert erhobenen Erbschafts- und Schenkungssteuern zinslos zurückzuerstatten, sofern die Liquidation innert zehn Jahren ab Eröffnung des Erbganges abgeschlossen ist.

Art. 33

Anteil der Gemeinden

¹ Vom Ertrag der Erbschafts- und Schenkungssteuern einschliesslich der Nachsteuern fallen 20 Prozent derjenigen Einwohnergemeinde zu, in der die Erblasserin oder der Erblasser zur Zeit des Todes bzw. die Schenkerin oder der Schenker zur Zeit der Schenkung steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat.

² Befindet sich der steuerrechtliche Wohnsitz der Erblasserin, des Erblassers, der Schenkerin oder des Schenkers ausserhalb des Kantons, so fällt der Anteil an die Einwohnergemeinden, in denen die in steuerpflichtiger Weise erworbenen Grundstücke oder Rechte daran liegen.

IX. Übergangs- und Schlussbestimmungen

Art. 34

Altrechtliche Fälle

¹ Für Steuerfälle, bei denen der Steueranspruch vor Inkrafttreten dieses Gesetzes entstanden ist, gelten die Bestimmungen des bisherigen Rechts.

² Die bis zum Inkrafttreten dieses Gesetzes auf dem Verkehrswert erhobene Erbschafts- oder Schenkungssteuer ist zinslos zurückzuerstatten, wenn Aufwertungen von Geschäftsvermögen oder Erlöse aus der Teil- oder Totalliquidation einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nach dem Steuergesetz der Einkommenssteuer unterworfen werden.

Art. 35

Anwendung des neuen Gesetzes

¹ Die Bestimmungen dieses Gesetzes über das Verfahrensrecht, das Steuerstrafrecht und den Steuerbezug finden mit Inkrafttreten dieses Gesetzes Anwendung, auch wenn der Erbgang vor dem Inkrafttreten stattgefunden hat oder die Schenkung vor diesem Zeitpunkt vollzogen worden ist.

² Das Verwaltungsgericht bleibt für die Behandlung von Beschwerden, die bereits hängig sind, zuständig.

Art. 36

Aufhebung eines Erlasses

Das Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 6. April 1919 wird aufgehoben.

Art. 37

Inkrafttreten

Der Regierungsrat bestimmt den Zeitpunkt des Inkrafttretens.

Bern, 23. November 1999

Im Namen des Grossen Rates
Der Präsident: *Neuenschwander*
Der Vizestaatsschreiber: *Krähenbühl*

RRB Nr. 3037 vom 20. September 2000:
Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2001

Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtssteuern (HG)

*Der Grosse Rat des Kantons Bern,
auf Antrag des Regierungsrates,
beschliesst:*

I. Allgemeines und gemeinsame Bestimmungen

Art. 1

Grundsatz

Beim Erwerb eines Grundstückes und für die Errichtung eines Grundpfandrechtes ist dem Kanton gemäss den nachfolgenden Bestimmungen eine Steuer zu entrichten.

Art. 2

Steuerpflicht

Steuerpflichtig sind

- a für die Handänderungssteuer die Rechtserwerberin oder der Rechtserwerber und im Falle von Artikel 5 Absatz 2 Buchstaben c und d die Abtreterin oder der Abtreter der Rechte;
- b für die Pfandrechtssteuer die Pfandgeberin oder der Pfandgeber.

Art. 3

Verjährung

Die Steuer verjährt zehn Jahre nach Eintritt der Steuerpflicht.

II. Die Handänderungssteuer

1. Begriffsbestimmungen

Art. 4

Grundstücke

Grundstücke im Sinne dieses Gesetzes sind

- a Liegenschaften und Wasserkräfte,
- b im Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte wie Bau-, Quellen- und Ausbeutungsrechte und Wasserrechtsverleihungen,
- c Kuhrechte,

- d Bauwerke, die aus einem andern Grund einen besondern Eigentümer haben,
- e Bergwerke,
- f Miteigentumsanteile an Grundstücken.

Art. 5

Handänderungen

¹ Handänderungen von Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind

- a der zivilrechtliche Eigentumsübergang,
- b die Errichtung eines selbständigen und dauernden Rechtes zugunsten einer Drittperson,
- c die Überlassung neuen Landes, die Ersitzung und Aneignung.

² Dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang werden gleichgestellt

- a die Änderung im Personenbestand oder im Beteiligungsumfang einer Gemeinschaft zu gesamter Hand,
- b der Erwerb von Anteilsrechten an einer Immobiliengesellschaft, sobald die Erwerberin oder der Erwerber die Mehrheitsbeteiligung erreicht,
- c die Abtretung der Rechte aus einem Kaufvertrag,
- d die Übertragung eines Kaufsrechtes.

³ Im übrigen stellt die Übertragung wirtschaftlicher Verfügungsmacht keine Handänderung dar; die Steuerumgehung bleibt vorbehalten.

2. Bemessung der Steuer und Ausnahmen von der Steuerpflicht

Art. 6

Bemessungsgrundlagen

1. Grundsatz

Die Steuer wird auf Grund der Gegenleistung für den Grundstückerwerb bemessen. Diese besteht aus allen vermögensrechtlichen Leistungen, die die Erwerberin oder der Erwerber der Veräusserin oder dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat.

Art. 6a [Eingefügt am 26. 1. 1999]

1.a Schlüsselfertige Baute, Verbindung von Kauf- und Werkvertrag

Bei Kaufverträgen über eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit und bei Kaufverträgen, die mit einem Werkvertrag so verbunden sind, dass eine schlüsselfertige Baute oder Stockwerkeinheit erworben wird, ist die Steuer auf dem Gesamtpreis (Landpreis und Werklohn) zu bemessen.

Art. 7

2. Wiederkehrende Leistungen

¹ Sind zeitlich wiederkehrende Leistungen vereinbart, so gilt als Gegenleistung die Summe aller während der ersten 20 Vertragsjahre zu erbringenden Leistungen.

² Wurde eine wiederkehrende Leistung bis zum Ableben der berechtigten Person vereinbart, so wird die Jahresleistung mit der Anzahl der Jahre der Lebenserwartung gemäss Rententabelle, höchstens aber mit 20, multipliziert.

Art. 8

3. Tausch

Beim Tauschvertrag werden alle Leistungen oder Werte zusammengezählt. Werden die Tauschgegenstände ohne Angabe eines Betrages als gleichwertig bezeichnet, so wird der Tauschgegenstand mit dem höheren amtlichen Wert doppelt gerechnet. Er ist zu berichtigen, wenn vorher eingetretene Wertveränderungen noch nicht geschätzt worden sind.

Art. 9

4. Realteilung

Erfolgt die ganze oder teilweise Aufhebung von gemeinschaftlichem Grundeigentum durch Übertragung von Grundstücken der Gemeinschaft auf einzelne oder alle beteiligten Mitglieder der Gemeinschaft, wird die Handänderungssteuer nur auf den Ausgleichsleistungen erhoben. Änderungen der Beteiligungsquoten gelten nicht als Ausgleichsleistungen. Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe a findet in diesem Fall keine Anwendung.

Art. 10

Gesamteigentum

¹ Gesamteigentum wird zur Berechnung der Steuer wie Miteigentum behandelt.

² Ist die Höhe der Anteile nicht bekannt, so wird vermutet, sie seien gleich gross.

Art. 11

Steuersatz

¹ Die Handänderungssteuer beträgt 1,8 Prozent. *[Fassung vom 26. 1. 1999]*

² Sie beträgt 0,9 Prozent, wenn ein Grundstück von einem Nachkommen, vom andern Ehegatten, von der anderen eingetragenen Partnerin oder dem anderen eingetragenen Partner rechtsgeschäftlich erworben wird. *[Fassung vom 8. 9. 2005]*

³ Steuern unter 50 Franken werden nicht erhoben.

Art. 12

Ausnahmen von der Steuerpflicht

Keine Handänderungssteuer ist zu entrichten

- a beim Erwerb durch die Eidgenossenschaft, den Kanton oder durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit gemäss Gemeindegesezt [BSG 170.11] vom 16. März 1998; [Fassung vom 20. 11. 2002]
- b beim Ausschluss der Erhebung durch Bundesrecht oder ein kantonales Gesetz;
- c bei der Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum und umgekehrt, ohne dass die Personen und der Umfang ihrer Beteiligung ändern;
- d beim Erbgang, bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung, bei der Schenkung sowie beim Erwerb durch die überlebende Ehegattin, den überlebenden Ehegatten, die überlebende eingetragene Partnerin oder den überlebenden eingetragenen Partner im Rahmen einer Erbteilung; [Fassung vom 8. 9. 2005]
- e bei der Abtretung auf Rechnung zukünftiger Erbschaft oder bei der Schenkung an eine gesetzliche Erbin oder einen gesetzlichen Erben, wenn die Leistung der übernehmenden Person ausschliesslich in der Übernahme von aufhaftenden Grundpfandschulden zugunsten Dritter besteht, sowie bei der Vereinbarung einer Verpfändung;
- f bei Handänderungen an juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, sofern das Grundstück ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dient; [Fassung vom 26. 1. 1999]
- g bei Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstückes oder die damit zu erfüllende Aufgabe; [Fassung vom 26. 1. 1999]
- h bei der Handänderung infolge Umstrukturierungen von Personenunternehmungen gemäss Artikel 22 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG [BSG 661.11]) und von juristischen Personen gemäss Artikel 88 StG; [Fassung vom 23. 11. 2004]
- i ... [Aufgehoben am 23. 11. 2004]
- k ... [Aufgehoben am 23. 11. 2004]
- l bei der Handänderung infolge Umstrukturierungen gemäss Artikel 88 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG [SR 221.301]) von Personalvorsorgestiftungen des gleichen Unternehmens oder der gleichen Unternehmungsgruppe; [Durch die Redaktionskommission am 25. Februar 2005 in Anwendung von Artikel 25 des Publikationsgesetzes berichtigt; BAG 05–141]
- m bei Änderungen im Grundbuch, die durch eine Baulandumlegung bewirkt werden.

III. Die Pfandrechtssteuer

Art. 13

Steuerfälle

- ¹ Die Steuer ist für die Errichtung und Erhöhung eines Grundpfandrechtes geschuldet.
- ² Die Umwandlung bestehender Grundpfandrechte in eine andere Grundpfandart gilt als Grundpfandrechtserrichtung.

Art. 14

Ausnahmen

¹ Keine Pfandrechtssteuer ist zu entrichten *[Fassung vom 26. 1. 1999]*

- a beim Ausschluss der Erhebung durch Bundesrecht oder ein kantonales Gesetz;
- b bei der Errichtung eines gesetzlichen Grundpfandrechtes in der Form der Grundpfandverschreibung;
- c bei der grundpfändlichen Sicherstellung von Leistungen des Kantons an den Erwerb eines Grundstückes oder die damit zu erfüllende Aufgabe; *[Fassung vom 26. 1. 1999]*
- d bei der grundpfändlichen Sicherstellung einer Schuld oder andern Verpflichtung, die zum Erwerb, zur Werterhaltung oder Wertvermehrung eines Grundstückes verwendet wird, das ausschliesslich und unwiderruflich einem gemeinnützigen Zweck dient und dadurch den Kanton, die Gemeinden oder die Landeskirchen in der Erfüllung ihrer Aufgaben unterstützt, sofern das Grundpfandrecht auf dem betreffenden Grundstück errichtet wird.

² Eine Pfandvermehrung ist steuerfrei. Liegt jedoch eine Pfandauswechslung vor, so besteht die Steuerfreiheit nur, wenn der ursprüngliche Pfandgegenstand mit mehr als der Hälfte seines amtlichen Wertes verpfändet bleibt.

Art. 15

Steuersatz

Die Steuer beträgt 2,5 Promille der Pfandsumme. Steuern unter 20 Franken werden nicht erhoben.

IV. Veranlagung

Art. 16 *[Fassung vom 26. 1. 1999]*

Veranlagungsbehörde

Die Steuer wird vom Grundbuchamt veranlagt und schriftlich eröffnet.

Art. 17 *[Fassung vom 26. 1. 1999]*

Veranlagung bei Grundbuchanmeldung

Die Steuer wird aufgrund der Selbstdeklaration der steuerpflichtigen Person und der bei der Grundbuchanmeldung eingereichten Ausweise veranlagt. Das Grundbuchamt kann ergänzende Unterlagen verlangen. Abweichungen von der Selbstdeklaration sind zu begründen.

Art. 18

Veranlagung ohne Grundbuchanmeldung

¹ In Fällen, in denen kein Grundbucheintrag erfolgt, hat die oder der Pflichtige innert 30 Tagen seit dem Erwerb dem Grundbuchamt des Amtsbezirks, in dem der wertvollere Teil der Grundstücke liegt, den Steuertatbestand zu melden und die nötigen Ausweise vorzulegen.

² Die verurkundende Notarin oder der verurkundende Notar und das Handelsregisteramt haben die Parteien auf die Steuer- und Meldepflicht hinzuweisen.

³ Das Handelsregisteramt hat dem Grundbuchamt von jeder Änderung, die eine Steuerpflicht begründet, Kenntnis zu geben. Die kantonale Steuerverwaltung meldet unverzüglich jede von ihr festgestellte neue Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft; sie hat dem Grundbuchamt die für die Veranlagung erforderlichen Auskünfte zu erteilen.

Art. 18a [Eingefügt am 26. 1. 1999]

Veranlagung nach Ermessen

Hat die steuerpflichtige Person die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht eingereicht und kann deswegen mangels zuverlässiger Angaben die Gegenleistung nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt das Grundbuchamt die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor.

Art. 19

Nachveranlagung

Ergibt sich aus Tatsachen oder Beweismitteln, die dem Grundbuchamt vorher auch bei pflichtgemässer Sorgfalt nicht bekannt sein konnten, dass eine Veranlagung unvollständig ist, so findet eine Nachveranlagung statt.

V. Bezug, Erlass und Stundung

Art. 20 [Fassung vom 26. 1. 1999]

Bezug

1. Grundsatz

Die Steuer wird bei der Grundbuchanmeldung fällig und ist gleichzeitig aufgrund der Selbstdeklaration zu entrichten. Bei der Veranlagung ohne Grundbuchanmeldung wird die Steuer mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung fällig und ist innert 30 Tagen zu entrichten.

Art. 21

2. Verzinsung

¹ Zu viel bezahlte Beträge werden mit Zins zurückerstattet. Zu wenig bezogene Beträge werden mit Zins nachgefordert. *[Fassung vom 26. 1. 1999]*

² Bei verspäteter Zahlung der Steuer ist ein Verzugszins zu entrichten.

³ Für die Höhe des Verzugs- bzw. des Vergütungszinses gilt der Satz, welcher vom Regierungsrat für den Verzugs- und Vergütungszins bei der Staatssteuer festgesetzt wird.

Art. 22

3. Sicherung

¹ Vor der Bezahlung der Steuer darf kein Eintrag ins Hauptbuch erfolgen; Artikel 25 Absatz 3 bleibt vorbehalten.

² Für die Steuer besteht ein gesetzliches Pfandrecht, das allen privatrechtlichen Belastungen vorgeht und im Grundbuch angemerkt werden kann.

Art. 23

Erlass und Stundung

1. Durch die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion [*Fassung vom 10. 11. 1993*]

Die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion [*Fassung vom 10. 11. 1993*] erlässt oder stundet auf Gesuch hin die Steuer ganz oder teilweise, wenn deren Bezahlung für die betreffende Person eine offenbare Härte bedeutet oder sie in ihrer wirtschaftlichen Existenz gefährdet.

Art. 24 [*Fassung vom 26. 1. 1999*]

2. Durch den Regierungsrat

Der Regierungsrat kann auf Gesuch hin die Steuer ganz oder teilweise erlassen, wenn bedeutende Interessen der bernischen Volkswirtschaft, namentlich die Förderung der Wirtschaft, den Erlass rechtfertigen.

Art. 25

3. Gemeinsame Bestimmungen a Gesuchseinreichung

¹ Das Erlass- oder Stundungsgesuch ist spätestens innert 30 Tagen seit Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung beim Grundbuchamt zuhanden der Erlassbehörde einzureichen.

² An den Erlass oder die Stundung können Bedingungen geknüpft und im Grundbuch angemerkt werden.

³ Aufgrund der Stundungsverfügung der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion [*Fassung vom 10. 11. 1993*] darf das Grundbuchamt den Eintrag im Hauptbuch vornehmen.

VI. Rechtspflege

Art. 26

Verfahren

¹ Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [*BSG 155.21*] soweit dieses Gesetz nichts Abweichendes bestimmt.

² Die Steuerpflichtigen können sich vor den kantonalen Instanzen durch im Notariatsregister des Kantons Bern eingetragene Notarinnen und Notare vertreten lassen. *[Fassung vom 22. 11. 2005]*

Art. 27

Rechtsweg

¹ Gegen die Veranlagung durch das Grundbuchamt kann Einsprache erhoben werden.

² Gegen die Einspracheverfügung kann bei der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion Verwaltungsbeschwerde erhoben werden.

³ Gegen den Entscheid der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion *[Fassung vom 10. 11. 1993]* kann beim Verwaltungsgericht Beschwerde geführt werden.

⁴ Gegen die Erlass- oder Stundungsverfügung der Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion kann beim Regierungsrat Beschwerde geführt werden.

VII. Widerhandlungen und Nachsteuer

Art. 28 *[Fassung vom 21. 5. 2000]*

¹ Die Bestimmungen des Steuergesetzes über Widerhandlungen und Nachsteuer sind sinngemäss anwendbar.

² Zuständige Behörde ist das Grundbuchamt.

³ Zuständige Behörde im Sinne von Artikel 228 Absatz 2 des Steuergesetzes *[BSG 661.11]* ist die Justiz-, Gemeinde- und Kirchendirektion.

VIII. Übergangs- und Schlussbestimmungen

Art. 29

Vollzug

Der Regierungsrat erlässt die zum Vollzug dieses Gesetzes nötigen Vorschriften.

Art. 30

Übergangsbestimmungen

Für Steuertatbestände, die vor dem Zeitpunkt der Inkraftsetzung dieses Gesetzes verwirklicht wurden, gelten die bisherigen Vorschriften. Das Verfahren richtet sich in jedem Fall nach den neuen Vorschriften.

Art. 31

Änderung von Erlassen

Folgende Erlasse werden geändert:

1. Dekret vom 12. Februar 1985 über die Umlegung von Baugebieten, die Grenzregulierung und die Ablösung oder Verlegung von Dienstbarkeiten (Baulandumlegungsdekret) [BSG 728.1]
2. Dekret vom 11. November 1980 über die Wohnbaulandsicherung [Aufgehoben durch BAG 03–119 Änderung des D über die Wohnbau- und Eigentumsförderung, BSG 854.17]

Art. 32

Aufhebung eines Erlasses

Das Gesetz vom 15. November 1970 betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben wird aufgehoben.

Art. 33

Inkrafttreten

Der Regierungsrat bestimmt den Zeitpunkt des Inkrafttretens.

Bern, 18. März 1992

In Namen des Grossen Rates
Der Präsident: *Suter*
Der Vizestaatsschreiber: *Krähenbühl*

RRB Nr: 3404 vom 2. September 1992:
Inkraftsetzung auf den 1. Oktober 1992