Januar 2010 | www.estv.admin.ch

MWST-Branchen-Info 17

Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

überarbeitete Broschüre ab 1. Januar 2018

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

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis 2
Vorbemerkungen 5
Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info 6
1 Leistungen im Zusammenhang mit Immobilien 8
1.1 Steuerbare Leistungen 8
1.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen 9
1.3 Boden 10
2 Leistungsort 13
2.1 Ort der Dienstleistung 13
2.1.1 Dienstleistungen nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG (Ort der gelegenen Sache) 14
2.1.2 Dienstleistungen nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip) 15
2.2 Ort der Lieferung 16
3 Option 16
3.1 Grundsätzliches 17
3.1.1 Zeitliche Wirkung der Praxisänderung im Zusammenhang mit der Auslegung der Nutzung für "private Zwecke" 19
3.1.1.1 Grundsatz 19
3.1.1.2 Leistungen bis 31. Dezember 2013 19
3.1.1.3 Leistungen ab 1. Januar 2014 19
3.2 Aufzeichnungspflicht 19
4 Erstellen eines Bauwerks 20
4.1 Vorsteuerabzug und -korrekturen 20
4.2 Mietzinsgarantie 23
5 Übertragung eines bebauten Grundstücks 24
5.1 Verkauf ohne Option 24
5.2 Verkauf mit Option 25
5.2.1 Option für das ganze Gebäude 25
5.2.2 Option für Gebäudeteile 26
5.3 Übertragung mit Meldeverfahren 26
5.4 Nutzungsänderungstatbestände bei der Übertragung eines Grundstücks 29
5.5 Ausseramtliche Abrechnung (Leistungen ausserhalb des öffentlich beurkundeten Verkaufsvertrags) 34
6 Von der Steuer ausgenommene oder optierte Vermietung eines Grundstücks oder Teilen davon 35
6.1 Formelle Anforderungen an Mietverträge bei optierten Mietverhältnissen 35
6.2 Untermiete 35
6.3 Nebenkosten 36
6.3.1 Nebenkosten bei optierten Mietverhältnissen 36
6.3.1.1 Grundsätzliches 36
6.3.1.2 Übergangsregelung Nebenkosten 37
6.3.1.3 Pauschale für die Berechnung der Privatanteile auf Nebenkosten bei Einzelunternehmungen 37
6.3.2 Nebenkosten bei nicht optierten Mietverhältnissen 38
6.3.2.1 Im Mietvertrag enthaltene Nebenkosten 38
6.3.2.2 Nicht im Mietvertrag enthaltene Nebenkosten 38
6.4 Vorsteuerabzug auf Aufwendungen für Unterhalt und Investitionen 38
6.5 Vorsteuerabzug auf Immobilien bei Einzelunternehmungen 39
6.6 Zahlungen des Mieters 40

6.7 Nutzungsänderung bei Mieterwechsel 40
6.8 Leerstand von Immobilien 40
6.8.1 Bei vorgängiger Vermietung 41
6.8.2 Bei Erstvermietung 47
6.9 Hauswartwohnung 47
6.10 Bauliche Massnahmen bei Mietobjekten 48
6.10.1 Bauliche Massnahmen durch den Mieter (Rohbaumiete) 48
6.10.2 Bauliche Massnahmen durch den Vermieter 50
6.11 Mietzinsreduktion 51
6.12 Entschädigung bei vorzeitiger Vertragsauflösung und „Schlüsselgeld“ 51
7 Steuerbare Vermietungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 Buchstaben a - f MWSTG insbesondere Beherbergungsleistungen 52
7.1 Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen beziehungsweise unternehmerischem und nicht unternehmerischem Bereich bei Ferienwohnungen und/oder -häusern sowie Parkplätzen 52
7.1.1 Anwendbare Steuersätze und Vorsteuerabzug 53
7.1.2 Überlassung an eng verbundene Personen 53
7.1.3 Nutzung durch Einzelunternehmung für private Zwecke 54
7.1.4 Gesamt- oder Miteigentum des steuerpflichtigen Einzelunternehmers und seines Ehepartners 54
7.1.5 Beispiele 55
7.2 Beherbergungsleistungen und Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe 56
7.2.1 Beherbergungsleistungen in der Parahotellerie und die Abgrenzung zur von der Steuer ausgenommenen Vermietung 56
7.2.2 Vermietung von Sälen, Konferenz- und Schulungsräumen im Hotel- und Gastgewerbe 59
7.3 Vermietung von Campingplätzen und Mobilheimparks 59
7.4 Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen 59
7.4.1 Grundsätzliches 60
7.4.2 Steuerliche Behandlung 60
7.4.2.1 Im Gemeingebrauch stehende Parkplätze 60
7.4.2.2 Nicht im Gemeingebrauch stehende Parkplätze 61
7.4.3 Beispiele 62
7.4.4 Parkplätze für das Personal, für Kunden und Lieferanten 66
7.5 Vermietung von fest eingebauten Vorrichtungen und von Sportanlagen 67
7.6 Bootshafen und -plätze sowie Bojen 68
7.7 Vermietung von Schliessfächern 68
7.8 Vermietung von Messestandflächen und von einzelnen Räumen in Messe- und Kongressgebäuden 69
8 Stockwerkeigentümergemeinschaft (STWEG) und Miteigentümergemeinschaft (MEG) 69
8.1 Grundsätzliches 69
8.2 Option 70
8.3 Erneuerungsfonds bei STWEG resp. MEG 71
9 Abgrenzungsfragen 73
9.1 Vermietung oder Einräumung eines Rechts zur Nutzung der Infrastruktur 73
9.2 Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien 74
9.3 Vermietung von Tankstellen 75
9.3.1 Ohne Betriebsgebäude 75
9.3.2 Mit Betriebsgebäude 76
9.3.3 Zusätzliche Leistungen des Vermieters 76
9.4 Vermietung von Kinos, Ton-, Film- und Fernsehstudios und dergleichen 76
9.5 Reklameflächen, Schaukästen und Vitrinen 77

9.6 Bancomaten 77
9.7 Mobilfunkantennen 77
9.8 Abbau von Bodenschätzen 78
9.9 Deponien 78
9.10 Aufbewahren und Einlagern von Gegenständen 79
9.11 Fahrnisbauten (Veräusserung oder Vermietung) 79
9.11.1 Vermietung von Fahrnisbauten durch einen Bauunternehmer 80
9.11.2 Vermietung von Fahrnisbauten durch einen Dritten 80
10 Leistungen im fremden Namen - Stellvertretung oder Vermittlung 80
10.1 Grundsätzliches 80
10.2 Vermittlung beim Kauf oder Verkauf eines Grundstücks 81
10.3 Vermittlung bei Vermietung von Immobilien 83
10.4 Vermittlung bei Vermietung von Ferienwohnungen und/oder -häusern 83
10.5 Vermittlung bei der Verwaltung von Liegenschaften 84
10.5.1 Verwaltung fremder Liegenschaften 84
10.5.2 Verwaltung eigener Liegenschaften 85
10.5.3 Weiterfakturierung von Nebenkosten durch eine Liegenschaftsverwaltung 85
10.5.3.1 Bei Liegenschaftsvermietung ohne Option 85
10.5.3.2 Bei Liegenschaftsvermietung mit Option 85
10.5.3.3 Honorar für die Nebenkostenabrechnung 86
11 Abgrenzung zwischen eigenen Hauswartleistungen und steuerbaren, von Dritten bezogenen Hauswartleistungen 86
12 Vereinfachtes steuerliches Vorgehen zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur bei der Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen (ohne Option) 86
13 Anhang 89
13.1 Muster für Vorsteuerschlüssel 89
13.2 Grafische Darstellung der Übertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen mit Meldeverfahren 90
13.3 Nebenkostenabrechnung mit laufender Vorsteuerkorrektur 91
13.4 Nebenkostenabrechnung mit vollem Vorsteuerabzug und nachträglicher Vorsteuerkorrektur 95
Rechtlicher Hinweis 100

Vorbemerkungen

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

Abkürzungen

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
Bst.	Buchstabe
CHF	Schweizer Franken
DBG	Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
ME	Miteigentümer
MEG	Miteigentümergemeinschaft
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWST-Nr.	Registernummer der steuerpflichtigen Person
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrechtt) (SR 220)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
STWE	Stockwerkeigentümer
STWEG	Stockwerkeigentümergemeinschaft
UID	Unternehmens-Identifikationsnummer
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer

Gültige Steuersätze bis 31.12.2017:

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

Gültige Steuersätze ab 01.01.2018:

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

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info

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

Diese MWST-Branchen-Info vermittelt praxisrelevante Informationen insbesondere für Unternehmungen der Immobilienbranche, die im An- und Verkauf von Immobilien, in der Vermietung sowie Verwaltung von Liegenschaften tätig sind.

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

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

Gültigkeit

Die vorliegende MWST-Branchen-Info gilt ab dem 1. Januar **2010** (Inkrafttreten des MWSTG vom 12. Juni 2009).

Die Revision des MWSTG und der MWSTV per 1. Januar 2018 erfordert eine Überarbeitung verschiedener Ziffern der MWST-Branchen-Info. Dabei ist folgendes zu beachten:

- Änderungen aufgrund der Revision des MWSTG gelten ab deren Inkrafttreten.
- Änderungen aufgrund der Revision der MWSTV gelten ab deren Inkrafttreten.
- Praxisfestlegungen, welche zwischen dem 1. Januar 2010 und dem 31. Dezember 2017 publiziert wurden, behalten ihre Gültigkeit für Sachverhalte aus diesem Zeitabschnitt.
- Mündliche und schriftliche Auskünfte, die mit der ab 1. Januar 2018 gültigen Praxisfestlegung übereinstimmen, gelten auch für Sachverhalte ab dem 1. Januar 2018.

Im Übrigen richtet sich die zeitliche Wirkung von Praxisänderungen oder Praxispräzisierungen nach den in der MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen beschriebenen Grundsätzen. Ab dem Zeitpunkt der Gültigkeit einer neuen Praxis resp. einer Praxisänderung verlieren bisher erteilte Auskünfte zum betreffenden Thema ihre Verbindlichkeit für spätere Sachverhalte.

Materielle Anpassungen (Praxispräzisierungen oder Praxisänderungen) und Korrekturen von wichtigen Übersetzungsfehlern werden laufend veröffentlicht. Frühere Versionen geänderter Ziffern können aber in der Online-Datenbank nach wie vor abgerufen werden. Rein redaktionelle, formelle oder technisch bedingte Anpassungen (z.B. neue Links), welche den materiellen Inhalt nicht ändern, erfolgen laufend und werden nicht gesondert kommuniziert.

Der Übersichtlichkeit halber ist das Datum, ab dem eine Praxisänderung oder Praxispräzisierung gültig ist, direkt im Text der betroffenen Ziffer farblich gekennzeichnet, soweit dieses Datum **nicht** der 1. Januar 2010 ist.

1 Leistungen im Zusammenhang mit Immobilien

Wenn nachfolgend die ***Begriffe*** *Immobilien, Bauwerke, Gebäude, Liegenschaften* oder *Grundstücke* beziehungsweise *Grundstücks-* oder *Liegenschaftsteile* verwendet werden, sind diese Begriffe - wie im allgemeinen Sprachgebrauch üblich - als **gleichwertig** zu verstehen, auch wenn sie mit den gesetzlichen Bestimmungen nicht im Einklang stehen sollten.

Wo lediglich von der *Vermietung* die Rede ist, betrifft dies gleichermassen das *Verleasen* beziehungsweise die *Verpachtung*.

1.1 Steuerbare Leistungen

(Art. 1 Abs. 2 Bst. a i.V.m. Art. 3 Bst. c MWSTG)

Als steuerbare Leistungen gelten beispielsweise:

- Der Verkauf von Immobilien mit Option (Ziff. 5.2);
- die Vermietung von Immobilien mit Option (Ziff. 6);
- die Beherbergung von Gästen in Hotels, Ferienhäusern und/oder -wohnungen (Ziff. 7.2);
- die Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe (Ziff. 7.2);
- die Vermietung von Campingplätzen und Mobilheimparks durch deren Betreiber (Ziff. 7.3);
- die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, ausser es handle sich um eine unselbstständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung (Ziff. 7.4.2.2);
- die Vermietung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage, nicht jedoch zu einer Sportanlage, gehören (Ziff. 7.5);
- die Vermietung von Bootsanlegestellen, Bojenplätzen und Liegeplätzen in Bootshäusern mit Aufhängevorrichtungen (Ziff. 7.6);
- die Vermietung von Schliessfächern (Ziff. 7.7);
- die Vermietung von Messestandflächen und von einzelnen Räumen in Messe- und Kongressgebäuden (Ziff. 7.8);
- das Zurverfügungstellen von Gebäudeflächen, Schaukästen, Vitrinen und dergleichen zu Reklamezwecken (Ziff. 9.5);
- das Einräumen eines nicht im Grundbuch eingetragenen Rechts, auf dem Grundstück eine Mobilfunkantenne zu erstellen und zu betreiben (Ziff. 9.7);
- das Aufbewahren und Einlagern von Gegenständen (Ziff. 9.10);
- die Verwaltung und Vermittlung von Liegenschaften (Ziff. 10);
- Hauswartarbeiten, die nicht vom Hauseigentümer oder seinen Angestellten ausgeführt werden, sondern von Dritten bezogen werden (Ziff. 11).

☞ Die an diplomatische Missionen, diplomatische Vertreter, internationale Organisationen usw. erbrachten Leistungen sind unter bestimmten Voraussetzungen von der Steuer befreit (Art. 107 Abs. 1 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 143 - 150 MWSTV).

1.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG)

Als von der Steuer ausgenommene Leistungen gelten beispielsweise:

- Der Verkauf von Immobilien ohne Option (☞ Ziff. 5.1);
- die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (☞ Ziff. 9.7);
- die Begründung und Übertragung eines im Grundbuch vorgemerkten Vorkaufsrechtes an einem Gebäude;
- die Vermietung eines Grundstücks oder Teilen davon ohne Option (☞ Ziff. 6);
- die Vermietung von im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen sowie von Plätzen im Zusammenhang mit einer von der Steuer ausgenommenen Vermietung von Grundstücken oder Teilen davon (☞ Ziff. 7.4.2.1 und 7.4.2.2);
- die Vermietung ganzer Parkhäuser oder einzelner Etagen (☞ Ziff. 7.4.2.2);
- die Vermietung von Sportanlagen (☞ Ziff. 7.5) und ganzen Messe- und Kongressgebäuden (☞ Ziff. 7.8);
- die Leistungen der STWEG oder MEG an die STWE oder ME für gemeinschaftliche Aufwendungen (☞ Ziff. 8);
- die Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien (☞ Ziff. 9.2);
- das Einräumen eines im Grundbuch eingetragenen Rechts, auf dem Grundstück eine Mobilfunkantenne zu erstellen und zu betreiben (☞ Ziff. 9.7).

Mit Ausnahme des nicht zur Bemessungsgrundlage gehörenden Entgelts für den **Boden** (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG) besteht bei den vorstehenden Leistungen nach Artikel 22 Absatz 1 MWSTG die Möglichkeit der Option, d.h. der freiwilligen Versteuerung, sofern der Gegenstand vom **Empfänger nicht ausschliesslich für Wohnzwecke** genutzt wird oder genutzt werden soll (vgl. dazu die Ausführungen unter Ziff. 3.1) (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

1.3 Boden

(Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG)

Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen ist der **Boden**, dieser kann erschlossen oder unerschlossen sein, jedoch nicht bebaut.

Der Anteil des Entgelts, der bei der Veräusserung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt, wird nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG). Das Entgelt für den Verkauf des Bodens unterliegt somit nicht der Steuer. Trotzdem dürfen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit die beim Kauf von Boden anfallenden Vorsteuern vorerst geltend gemacht werden. Gleiches gilt für die Vorsteuern auf den Kosten für die Erschliessung (Roh- und/oder Feinerschliessung, Sondierungsarbeiten, Parzellierungskosten, Kosten für Vermarchung, Abbrucharbeiten, Bodensanierung usw.). Sofern bereits beim Erwerb von Boden oder später bei der Erschliessung eindeutig ist, dass der **Boden** ganz oder teilweise für Bauten verwendet wird, die für **von der Steuer ausgenommene** (nicht optierbare) Vermietungen oder Verkäufe sowie für **Wohnzwecke** (bei Inhabern einer Einzelunternehmung) verwendet werden, dürfen die **anfallenden Vorsteuern** von Beginn weg **nicht** beziehungsweise **nur anteilsmässig** geltend gemacht werden.

Überlässt eine Gemeinde die Roherschliessung des Baulandes dem Eigentümer selbst und lässt dieser die Bauarbeiten durch einen Dritten vornehmen, darf der Eigentümer die MWST auf diesen Drittleistungen im Rahmen seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit als Vorsteuer geltend machen. Dies gilt auch dann, wenn die Anlagen (Strassen, Wasser- und Abwasserleitungen) nach der Erschliessung unentgeltlich ins Eigentum einer Gemeinde übergehen (☞ MWST-Branchen-Info Gemeinwesen).

Bei der Veräusserung von erschlossenem oder unerschlossenem Boden besteht die Möglichkeit, die Kosten der Erschliessung und die seinerzeitigen Kosten im Zusammenhang mit dem Kauf im Kaufvertrag **separat auszuweisen** und zum **Normalsatz** zu versteuern. Der restliche Verkaufserlös unterliegt nicht der Steuer. Die im Zusammenhang mit dem Kauf und der Erschliessung des Bodens geltend gemachten Vorsteuern sind in diesem Fall zu Recht erfolgt. Wird diese **Ausscheidung nicht vorgenommen**, ist der Verkauf des Bodens (gesamter Verkaufserlös) nicht zu versteuern. Da diese vorsteuerbelasteten Gegenstände und Dienstleistungen als nicht in Gebrauch genommen gelten, hat dies zur Folge, dass sämtliche im Zusammenhang mit dem verkauften Boden geltend gemachten Vorsteuern vollumfänglich (ohne Abschreibung; Art. 69 Abs. 1 MWSTV) und ohne Verzugszins zu korrigieren sind (Eigenverbrauch gemäss Art. 31 MWSTG). Der Grund hierfür liegt darin, dass der Boden den unternehmerischen Bereich verlässt. Beim Verkauf von Boden handelt es sich **nicht** um **eine** von der **Steuer ausgenommene Leistung** gemäss Artikel 21 Absatz 2 MWSTG.

Wird auf einer Baulandparzelle (Boden) eine Liegenschaft erstellt, gelten die beim Kauf des Bodens und bei der Erschliessung angefallenen vorsteuerbelasteten Aufwendungen als Anlagekosten des Gebäudes und gehören nicht mehr zum Wert des Bodens (betreffend die steuerlichen Auswirkungen; ☞ Ziff. 5).

Beim Kauf/Verkauf von Boden darf der steuerpflichtige Käufer/Verkäufer auf den **in direktem Zusammenhang** mit dem Kauf/Verkauf stehenden Kosten (Inserate, Vermittlungshonorar, Ausarbeitung von Kaufverträgen, Verschreibungskosten usw.) die Vorsteuern im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit geltend machen.

Beim Verkauf von Boden ist dessen Wert unter den Ziffern 200 und 280 in der MWST-Abrechnung aufzuführen.

Die Einnahmen aus der Einräumung eines Baurechts (**Baurechtszinsen**) sind vom Baurechtsgeber gleich wie der **Wert des Bodens** zu behandeln und ebenfalls unter den Ziffern 200 und 280 in der MWST-Abrechnung aufzuführen (vgl. dazu auch noch Ziff. 9.8 und 9.9).

Ausführungen darüber, wie der Verkauf von bebautem Boden mehrwertsteuerlich abzuwickeln ist, finden sich in den Ziffern 5.1 - 5.4.

Ab dem 1. Januar 2010 ist die Einlageentsteuerung auf Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Boden wie Totalabbruch, Roherschliessung, Altlastensanierung usw., die bis zum 31. Dezember 2009 angefallen sind, grundsätzlich möglich. Die Einlageentsteuerung kann auf dem Zeitwert der Vorsteuern vorgenommen werden. Weitere Informationen, insbesondere die Voraussetzungen zur Einlageentsteuerung sowie die Behandlung von Dienstleistungen (verbraucht oder noch vorhanden), können der MWST-Info Nutzungsänderungen entnommen werden.

Beispiel

Die steuerpflichtige Generalunternehmung Müller Bauengineering AG kauft von der Privatperson Hans Muster mit Wohnort Köniz im Jahr 2015 unerschlossenes Bauland für 3 Mio. Franken. Der Müller Bauengineering AG entstehen in direktem Zusammenhang mit dem Kauf dieses Baulandes zusätzliche Kosten (z.B. Anwaltskosten) in der Höhe von 10‘800 Franken (inkl. 8,0 % MWST). 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 32’400 Franken (inkl. 8,0 % MWST) an. Die Müller Bauengineering AG verkauft im Jahr 2018 die eine Hälfte des Baulandes (Gesamtleistung inkl. Roherschliessung, Landvermessung, Parzellierung usw.) zum Preis von 1,8 Mio. Franken an die Baumann Immobilien AG. Der Müller Bauengineering AG entstehen in direktem Zusammenhang mit dem Verkauf Kosten von 16‘155 Franken (inkl. 7,7 % MWST). Die andere Hälfte (inkl. Roherschliessung, Landvermessung, Parzellierung usw.) verwendet sie für die Erstellung einer Geschäftsliegenschaft (zwecks späterer Vermietung mit Option).

Steuerliche Beurteilung

- *Der Verkauf des Baulandes (CHF 3 Mio.) an die Müller Bauengineering AG ist durch die Privatperson Hans Muster nicht zu versteuern.*
- *Die Vorsteuern (CHF 800) auf den Aufwendungen für die Anwaltskosten in direktem Zusammenhang mit dem Kauf des Baulandes können von der Müller Bauengineering AG im Rahmen ihrer unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit in Abzug gebracht werden.*
- *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 zusätzlichen vorsteuerbelasteten Aufwendungen von 32’400 Franken (davon CHF 2'400 Vorsteuer) für die Landvermessung, Parzellierung usw. darf die Müller Bauengineering AG in einer ersten Phase den Vorsteuerabzug im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit geltend machen.*
- *Beim Weiterverkauf des hälftigen Baulandes (CHF 1,8 Mio.) kann die Bauengineering AG die selbst getragenen Kosten für die Erschliessung (Total CHF 30‘000 exkl. MWST) separat ausweisen (d.h. in diesem Fall CHF 15‘000 zuzüglich 7,7 % MWST von CHF 1‘155) und abrechnen. Der geltend gemachte Vorsteuerabzug auf den hälftigen vorsteuerbelasteten Aufwendungen ist somit zu Recht erfolgt. Wählt die Müller Bauengineering AG das andere in dieser Ziffer erwähnte Vorgehen (d.h. kein separater Ausweis im Kaufvertrag), so hat sie den im Jahre 2015 geltend gemachten Vorsteuerabzug im Umfang von 1‘200 Franken (8,0 % auf CHF 15‘000) zu korrigieren.*
- *Auf den direkt zuordenbaren Verkaufskosten (Inserate, Vermittlungshonorar usw.) dürfen die Vorsteuern von 1‘155 Franken im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit geltend gemacht werden.*
- *Der Verkaufspreis von 1,8 Mio. Franken für die Hälfte des Baulandes ist in der MWST-Abrechnung unter der Ziffer 200 zu deklarieren. Unter Ziffer 280 ist der Wert des Bodens von 1‘783‘800 Franken auszuweisen sowie unter Ziffer 301 die weiterverrechneten Erschliessungskosten von 16‘155 Franken (brutto, inkl. 7,7 %) zu deklarieren.*
- *Die andere Hälfte des Baulandes verwendet die Müller Bauengineering AG für ihre unternehmerische Tätigkeit (Erstellung einer Geschäftsliegenschaft zwecks späterer Vermietung mit Option). Diesbezüglich erfolgt keine Korrektur der Vorsteuer.*

2 Leistungsort

2.1 Ort der Dienstleistung

(Art. 8 MWSTG)

2.1.1 Dienstleistungen nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG (Ort der gelegenen Sache)

Dienstleistungen nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG gelten als am Ort der gelegenen Sache erbracht. Dies gilt ungeachtet dessen, ob an einen Leistungsempfänger mit Sitz im In- oder Ausland Rechnung gestellt wird. Als solche Dienstleistungen gelten namentlich: die Vermittlung, Verwaltung, Begutachtung und Schätzung eines 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
Ort der Immobilie ist im Ausland - Entgelt für solche Dienstleistungen unterliegt nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer

- *Verwaltung eines Mehrfamilienhauses in Lörrach (DE), diese umfasst die Leistungen im Zusammenhang mit Mieterwechseln, Erstellen der Heiz- und Nebenkostenabrechnungen sowie Steuererklärungen usw. (nur Ausfüllen der Steuererklärung; ☞ Ziff. 2.1.2);*
- *Notariatsleistungen im Rahmen des Kaufs oder Verkaufs einer Eigentumswohnung in Bregenz (AT).*

Beispiele
Ort der Immobilie ist im Inland - Entgelt für solche Dienstleistungen ist zum Normalsatz steuerbar

- *Beaufsichtigung eines Einfamilienhauses in Neuenburg während der Abwesenheit des Eigentümers;*
- *Schätzung des Marktwertes eines Verwaltungsgebäudes in Thun;*
- *Gutachten für ein Gericht oder eine andere Behörde in Bezug auf die Enteignung einer Parzelle in Solothurn;*
- *Abgeltung des Verzichts auf ein im Grundbuch der Stadt St. Gallen eingetragenes Recht.*

☞ Weitere Beispiele für die Vermittlung von Immobilien können der nachfolgenden Ziffer 10 entnommen werden.

2.1.2 Dienstleistungen nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip) (Art. 8 Abs. 1 MWSTG)

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. Solche Dienstleistungen unterliegen dem Empfängerortsprinzip.

Beispiele

- *Suchen eines Ferienhauses in der Region Oberwallis in einer 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;*
- *allgemeine Beratungen (nicht auf ein bestimmtes Grundstück bezogen) über verschiedene Möglichkeiten der Energieerzeugung (z.B. mit Solar- oder Photovoltaikanlagen und Erdwärme);*
- *allgemeine Beratungen (nicht auf ein bestimmtes Grundstück bezogen) über Massnahmen zur Energieeinsparung (z.B. durch neue Isolation des Daches oder Mauerwerks oder Ersatz der Fenster) beispielsweise aufgrund von thermografischen Aufnahmen;*
- *Anwaltsleistungen betreffend Nachbarstreitigkeiten (z.B. wegen Schattenwurf von Bäumen) oder Auseinandersetzungen zwischen Bauherren und Handwerkern (u.a. 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“;*
- *das blosse Ausfüllen der Steuererklärung (ohne weitere Leistungen in Bezug auf die Verwaltung und allenfalls Vermietung einer Liegenschaft).*

2.2 Ort der Lieferung

(Art. 7 MWSTG)

Als Ort einer Lieferung gilt der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet. Somit fällt nur das Entgelt aus dem Verkauf oder der Vermietung eines **im Inland** gelegenen Grundstücks in den Anwendungsbereich der schweizerischen Mehrwertsteuer (Inlandsteuer).

3 Option

Wo nachstehend die ***Begriffe*** *Option* oder *optiert* verwendet werden, sind darunter die nach Artikel 22 MWSTG freiwillig versteuerten Leistungen zu verstehen, welche nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 20 und 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (insbesondere die Vermietung und der Verkauf von Grundstücken oder Teilen davon).

Steuerpflichtige Personen, die mit der Saldo- oder der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen, können Leistungen gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 20 und 21 MWSTG nicht freiwillig versteuern (Art. 77 Abs. 3 und Art. 97 Abs. 3 MWSTV).

Weitere Ausführungen zur Option können u.a. auch noch der Ziffer 5.2 entnommen werden.

3.1 Grundsätzliches

a) Eine Option für den Verkauf oder die Vermietung von Grundstücken oder Grundstücksteilen ist immer möglich, **sofern das verkaufte oder vermietete Objekt beim Käufer resp. Mieter nicht ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird oder genutzt werden soll** (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Als Nutzung für Wohnzwecke im Sinne von Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG gilt der Gebrauch der Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne der Artikel 23 ff. ZGB und/oder für den Wochenaufenthalt. Wochenaufenthalter sind Personen, die an den Arbeits-, Ausbildungs- oder Studientagen am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort übernachten und die freien Tage (in der Regel Wochenenden) regelmässig an einem anderen Ort verbringen. Ein Wochenaufenthalt am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort ist in der Regel notwendig, wenn eine alltägliche Rückkehr an den Wohnort aus zeitlichen, beruflichen oder finanziellen Gründen nicht zumutbar ist. Geeignete Nachweise des Wohnsitzes sind beispielsweise eine Wohnsitzbestätigung oder -bescheinigung der jeweiligen Wohnsitzgemeinde. Bei Wochenaufenthalt sind geeignete Nachweise etwa ein Aufenthaltsausweis oder eine Meldebestätigung der jeweiligen Aufenthaltsgemeinde.

Die ausschliessliche Nutzung für Wohnzwecke ist für jedes einzelne Vertragsverhältnis zu prüfen. Werden beispielsweise 3 Stockwerke mit einem einzigen Vertrag vermietet, ist die **Option nur dann ausgeschlossen, wenn alle 3 Stockwerke ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt werden oder genutzt werden sollen**. Werden also 2 Stockwerke ausschliesslich für Wohnzwecke und 1 Stockwerk zur Hälfte für Wohnzwecke und zur Hälfte für unternehmerische Zwecke genutzt, ist die Option dennoch möglich. Der Mieter darf jedoch auf dem zu Wohnzwecken genutzten Teil keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Die Option der im Inland erbrachten Leistungen erfolgt durch offenen Ausweis der Steuer in der Rechnung und/oder im Vertrag beziehungsweise durch Deklaration in der MWST-Abrechnung unter den Ziffern 200 und 205 (kumulativ). Die optierten Umsätze sind im Abrechnungsformular unter den Ziffern 200, 205 und 301, der Wert des Bodens ist unter den Ziffern 200 und 280 zu deklarieren.

b) Nach dem Grundsatz ***„Miete und Nebenkosten = eine Einheit“*** hat der die Option ausübende Eigentümer resp. Vermieter auf den Mieteinnahmen und den Nebenkosten die Steuer zum Normalsatz zu entrichten. Dies gilt auch dann, wenn in den Nebenkosten einzelne Komponenten (z.B. Versicherungsprämien oder Wasserverbrauch) enthalten sind, die - für sich allein betrachtet - nicht oder nur zum reduzierten Steuersatz steuerbar wären (Übergangsregelung Nebenkosten; ☞ Ziff. 6.3.1.2). Der Eigentümer resp. der Vermieter ist für die Aufwendungen am betreffenden Mietobjekt zum

Vorsteuerabzug berechtigt. Optieren kann grundsätzlich nur der Eigentümer resp. der Vermieter oder ein allfälliger Untervermieter.

c) Aufwendungen, die für die Erzielung optierter Leistungen anfallen, berechtigen zum Vorsteuerabzug. Erbringt die steuerpflichtige Person von der Steuer ausgenommene Leistungen im Ausland und kann für diese, wären sie im Inland erbracht worden, gemäss Artikel 22 MWSTG optiert werden, berechtigen die für die Erbringung dieser Leistungen angefallenen Aufwendungen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1bis MWSTG). Ist die Option nicht möglich - weil eine Nutzung für Wohnzwecke vorliegt - besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

d) Eine Option ist auch möglich für die Vermietung und den Verkauf an institutionelle Begünstigte (u.a. diplomatische Missionen und Vertreter, internationale Organisationen). Diese Option ist beschränkt auf Grundstücke und Teile davon, die administrativen Zwecken dienen, beispielsweise für Büros, Konferenzsäle, Lager, Parkplätze. Solche Entgelte sind jedoch von der Steuer befreit (Art. 107 Abs. 1 Bst. a MWSTG i.V.m. Art.143 - 150 MWSTV). Für die in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug.

☞ Weitere Informationen zu Vermietung und Verkauf von Grundstücken an institutionelle Begünstigte ergeben sich aus der MWST-Info Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen.

☞ Die Grundsätze sowie Voraussetzungen der Option können der MWST-Info Steuerobjekt entnommen werden.

Optiert eine steuerpflichtige Person nicht für die Vermietung von Sportanlagen, kann sie die Vorsteuerkorrektur für die gemischte Verwendung (Art. 30 MWSTG) weiterhin analog der „stillen Versteuerung“ (Vorsteuerkorrektur im Umfang der Entgelte für die von der Steuer ausgenommene Vermietung) vornehmen, sofern diese Art der Vorsteuerkorrektur in ihrem konkreten Fall **sachgerecht** ist (Art. 68 MWSTV). Trifft dies zu, entfällt die hiervor beschriebene Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch auf den noch nicht abgeschriebenen Teilen der Investitionen für die Sportanlagen.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

3.1.1 Zeitliche Wirkung der Praxisänderung im Zusammenhang mit der Auslegung der Nutzung für "private Zwecke"

gelösche Ziffer 3.1.1

3.1.1.1 Grundsatz

gelöschte Ziffer 3.1.1.1

3.1.1.2 Leistungen bis 31. Dezember 2013

gelöschte Ziffer 3.1.1.2

3.1.1.3 Leistungen ab 1. Januar 2014

gelöschte Ziffer 3.1.1.3

3.2 Aufzeichnungspflicht

Für jede gemischt genutzte Immobilie führt die steuerpflichtige Person Aufzeichnungen (Beispiel in Anhang 13.1), aus denen die Vorsteuerschlüssel ersichtlich sind (Art. 70 Abs. 1 MWSTG). Es empfiehlt sich, diese Aufzeichnungen bei jeder Änderung den neuen Verhältnissen anzupassen und zu Kontrollzwecken aufzubewahren.

Die bei der Ermittlung einer allfälligen Nutzungsänderung anfallenden Unterlagen bewahrt die steuerpflichtige Person gemäss Artikel 70 Absatz 3 i.V.m. Artikel 42 MWSTG während **26 Jahren** auf (Amortisationsdauer zuzüglich Verjährung).

Die Aufteilung ist - soweit möglich - bereits in der Buchhaltung anhand einzelner Konten vorzunehmen, beispielsweise wie folgt:

- Anschaffungswert der Immobilien;
- Wertberichtigung auf Immobilien;
- wertvermehrende Aufwendungen;
- werterhaltende Aufwendungen (Unterhalt zu Lasten des Vermieters);
- Nebenkosten (je nach Verteilschlüssel aufgeteilt in Heiz- und übrige Nebenkosten).

Es empfiehlt sich, diese Konten für jede Immobilie getrennt zu führen. Zudem ist es vorteilhaft, die vorsteuerbelasteten Liegenschaftsaufwendungen auf den Konten mit speziellen Steuercodes zu versehen oder auf separaten Konten (getrennt nach Steuersätzen) zu verbuchen.

Wird diese Gliederung nicht bereits in der Buchhaltung vorgenommen, ist es empfehlenswert, entsprechende Aufzeichnungen ausserhalb der Buchhaltung zu führen (z.B. in Form von Listen, Anlagedateien oder Mieterspiegel).

☞ Weitere Informationen zur Aufzeichnungspflicht können der MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung entnommen werden.

4 Erstellen eines Bauwerks

4.1 Vorsteuerabzug und -korrekturen

Erstellt **eine steuerpflichtige Person** ein Bauwerk für den Verkauf, die Vermietung oder für ihre unternehmerische Verwendung, berechtigen die Bezüge der betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen im Hinblick auf (obligatorisch oder wegen Option) steuerbare Leistungen bereits während der Planungs- und Bauphase zum Vorsteuerabzug.

Wird das Bauwerk teilweise auch für eine nicht unternehmerische Tätigkeit (z.B. bei einer Einzelunternehmung für private Zwecke) geplant, ist der Vorsteuerabzug auf den direkt zuordenbaren Aufwendungen von vornherein ausgeschlossen. Auf den nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen ist der Vorsteuerabzug nach betrieblich objektiven Kriterien mit einem Schlüssel (z.B. Fläche, Rauminhalt oder andere sachgerechte Berechnungen) zu ermitteln.

Die nicht direkt zuteilbaren **Allgemeinräume** wie beispielsweise Veloabstellraum, Treppenhaus, Heizungsraum, Waschplatz, Verkehrsflächen oder allgemeine Toilettenanlagen sind für die Berechnung des Flächen- und Raumschlüssels nicht einzubeziehen.

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

Gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG ist die Option für die Vermietung und den Verkauf von Bauwerken oder Teilen davon ausgeschlossen, sofern der Empfänger das Miet- oder Kaufobjekt ausschliesslich für Wohnzwecke nutzt oder nutzen wird (☞ Ziff. 3.1 Bst. a). Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erzielung solcher Leistungen anfallen, berechtigen **nie** zum Vorsteuerabzug. Hat die steuerpflichtige Person dennoch einen Vorsteuerabzug geltend gemacht, so hat sie diesen vollumfänglich mit einer Korrekturabrechnung zu berichtigen. In diesem Fall ist neben der zu bezahlenden Steuer (Rückzahlung der damals geltend gemachten Vorsteuern) auch ein Verzugszins geschuldet.
Artikel 30 Absatz 2 MWSTG ist bei Bauwerken oder Teilen davon **nicht anwendbar**, d.h. es muss eine laufende Zuweisung der Vorsteuer vorgenommen werden.

Beispiel 1
*Ein steuerpflichtiges Baugeschäft erstellt für seine unternehmerische Tätigkeit einen **Werkhof**. Die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen berechtigen zum **Vorsteuerabzug**.*

Beispiel 2
*Ein steuerpflichtiger Unternehmer lässt ein Geschäfts- und Wohnhaus für die spätere Vermietung erstellen. Auf 60 % der Fläche sind Laden- und Büroflächen vorgesehen, auf dem Rest von 40 % sind Wohnungen geplant. Auf den bezogenen Leistungen, welche direkt den **Wohnungen** zugeordnet werden können, ist ein **Vorsteuerabzug nie möglich**.*
Auf den bezogenen Leistungen, welche direkt den Laden- und Büroflächen zugeordnet werden können, kann der Vorsteuerabzug vollumfänglich geltend gemacht werden.
Auf den bezogenen Leistungen, bei welchen eine direkte Zuordnung nicht möglich ist, kann vorerst ein Vorsteuerabzug von 60 % (sofern die Fläche einem sachgerechten Schlüssel entspricht) geltend gemacht werden.
Erfolgt die Option bei der Vermietung für die Laden- und Büroflächen schlussendlich zu einem abweichenden Prozentsatz, ist die geltend gemachte Vorsteuer vollumfänglich (ohne Abschreibung) zu korrigieren. Der Unternehmer schuldet auf den zu viel geltend gemachten Vorsteuern jedoch keinen Verzugszins.

Beispiel 3
*Ein steuerpflichtiges Baugeschäft erstellt einen **Neubau**, der ausschliesslich zu **Wohnzwecken** genutzt wird oder genutzt werden soll.*
*Ein **Vorsteuerabzug** für die bezogenen Leistungen ist **nicht möglich**. Hat er dennoch einen Vorsteuerabzug geltend gemacht, muss er diesen mit einer **Korrekturabrechnung** berichtigen und ein **Verzugszins** ist geschuldet.*

Zusätzlich zum Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts auf den Aufwendungen für die Erstellung des Neubaus fällt beim Baugeschäft auf dem Wert der im Zusammenhang mit der eigenen Herstellung des Neubaus ***vorübergehend verwendeten Infrastruktur*** *(Geräte, Maschinen, Planung usw.) eine* ***Vorsteuerkorrektur*** *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 %*** *(Art. 69 Abs. 3 MWSTV) auf den Vorsteuern, die auf dem für die eigene Herstellung des Neubaus 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).*

Beispiel 4
Ein steuerpflichtiger Bauunternehmer erstellt einen Neubau, den er zur Hälfte für ***Wohnzwecke*** *und zur anderen Hälfte für* ***Büroflächen*** *nutzen will. Ein Vorsteuerabzug für die Hälfte der bezogenen Leistungen (Büroflächen) ist zunächst möglich. Im Laufe der Bauphase entschliesst er sich, den Neubau ausschliesslich für Wohnzwecke (eine Option ist ausgeschlossen) zu nutzen. Dazu reicht der Unternehmer ein* ***geändertes Baugesuch*** *ein.*
Der Bauunternehmer muss die ***geltend gemachten Vorsteuern*** *im Zeitpunkt der Eingabe des geänderten* ***Baugesuchs*** *mit der* ***ordentlichen MWST-Abrechnung*** *berichtigen (ohne Verzugszinsfolgen). Falls der Bauunternehmer diese Berichtigung erst zu einem* ***späteren Zeitpunkt*** *vornimmt, ist eine* ***Korrekturabrechnung*** *einzureichen. Der* ***Verzugszins (aufgrund der Korrekturabrechnung)*** *beginnt im Zeitpunkt der Einreichung des geänderten Baugesuchs zu laufen.*
Im Weiteren muss der Bauunternehmer noch eine Vorsteuerkorrektur für die gemischte Verwendung der Infrastruktur (Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 31 Abs. 4 MWSTG sowie Art. 69 MWSTV; 33 %) vornehmen.

Beispiel 5
Die steuerpflichtige Meier Architektur AG lässt einen Neubau, der ausschliesslich zu Wohnzwecken genutzt wird, erstellen. Die Ingenieur- und Architekturarbeiten für die Erstellung des Neubaus werden durch die Meier Architektur AG selbst erbracht. Alle anderen Leistungen für den Bau der Liegenschaft werden durch Dritte erbracht und der Bauherrin (Meier Architektur AG) mit Steuer in Rechnung gestellt.
Bei der Erstellung der ***Wohnliegenschaft*** *kann die Meier Architektur AG auf* ***sämtlichen Drittleistungen keine Vorsteuer*** *geltend machen. Zudem muss die Meier Architektur AG für die* ***Ingebrauchnahme der (Verwaltungs-)Infrastruktur*** *eine* ***Vorsteuerkorrektur*** *für die von ihr selbst erbrachten Ingenieur- und Architektur-Dienstleistungen (diese werden für die Erzielung für von der Steuer ausgenommene Leistungen [nicht optierbar] verwendet) vornehmen.*

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

	Beträge in CHF
*Selbst erbrachte Dienstleistungen zu Drittpreisen**	*100'000*
davon 15 % geschätzter vorsteuerbelasteter Aufwand (netto)	*15'000*
*davon 7,7 % MWST (**Vorsteuerkorrektur**)*	***1'155***

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

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

Der Meier Architektur AG steht es offen, eine eigene Berechnung für die Vorsteuerkorrektur der Ingebrauchnahme der (Verwaltungs-)Infrastruktur vorzunehmen. Diesbezüglich sind die Ausführungen in den Artikeln 67 - 68 MWSTV (gemischte Verwendung und sachgerechtes Ergebnis) zu beachten.

☞ Bezüglich der gemischten Verwendung und deren Folgen wird auf die MWST-Infos Nutzungsänderungen und Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen verwiesen.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.2 Mietzinsgarantie

Wird im Werkvertrag für die Erstellung eines Bauwerks oder im Kaufvertrag für den Erwerb einer Immobilie vereinbart, dass der Generalunternehmer (Verkäufer) dem Bauherrn (Käufer) eine bestimmte Anzahl Mieter zu vermitteln oder einen bestimmten Mietzinsumsatz zuzusichern hat (Mietzinsgarantie), so stellt bei Nichterfüllung dieser Vereinbarung die Zahlung oder Verrechnung beim Generalunternehmer (Verkäufer) eine Entgeltsminderung dar.

Beim steuerpflichtigen Bauherrn (Käufer) liegt in der Folge eine Minderung der Aufwendungen (Investitionsreduktion) vor, die bei ihm eine Korrektur der auf den betreffenden Aufwendungen geltend gemachten Vorsteuer erforderlich macht.

Übersteigen die Mietzinseinnahmen das vereinbarte Mietzinsvolumen und schuldet der Bauherr (Käufer) die Differenz, so stellt dieser Betrag beim Generalunternehmer (Verkäufer) ein Entgelt dar und ist steuerlich gleich zu behandeln wie die ursprüngliche Leistung.

5 Übertragung eines bebauten Grundstücks

Die steuerpflichtige Person hat bei der Übertragung von bebauten Grundstücken die Möglichkeit, für eine oder mehrere Liegenschaften eine der Varianten gemäss den nachfolgenden Ziffern 5.1 - 5.3 zu wählen.

Betreffend die Abgrenzungskriterien, ob es sich um eine von der Steuer ausgenommene Lieferung (mit Optionsmöglichkeit) oder um eine steuerbare werkvertragliche Lieferung handelt, wird auf die MWST-Branchen-Info Baugewerbe verwiesen.

5.1 Verkauf ohne Option

Die Übertragung erfolgt als von der Steuer ausgenommene Leistung im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 20 MWSTG mit der Folge, dass beim Veräusserer unter Umständen eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch gem. Art. 31 MWSTG) vorzunehmen ist (☞ MWST-Info Nutzungsänderungen). Bei dieser Vorsteuerkorrektur sind allfällig geltend gemachte Vorsteuern auf den beim Kauf angefallenen Kosten sowie auf den Erschliessungskosten (☞ Ziff. 1.3) ebenfalls zu berücksichtigen, da diese vorsteuerbelasteten Aufwendungen als Anlagekosten für das Gebäude (☞ Ziff. 5.2) gelten. Beim Verkauf eines bebauten Grundstücks darf der Verkäufer auf den in direktem Zusammenhang mit dem Verkauf stehenden Kosten (Inserate, Vermittlungshonorar usw.) keine Vorsteuern geltend machen.

Wird ein Gebäude samt Mobiliar (z.B. Hotel samt Hotelmobiliar) ohne Option veräussert, so ist der Gesamtumsatz (demnach das Gebäude und das Hotelmobiliar, welches nach Art. 644 Abs. 1 und 2 ZGB Zugehör des Gebäudes darstellt) von der Steuer ausgenommen. Bei einer allfälligen Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch gem. Art. 31 MWSTG) ist ausserdem zu beachten, dass die zur Ermittlung des Zeitwertes anzurechnende Abschreibung auch auf dem Zugehör mit 5 % pro Jahr zu berücksichtigen ist.

5.2 Verkauf mit Option

Die Übertragung erfolgt mit Option im Sinne von Artikel 22 Absatz 1 MWSTG, wodurch auf dem Verkaufspreis (ohne Wert des Bodens) die Lieferungssteuer zu entrichten ist. Die beim Kauf des Bodens und die bei der Erschliessung des Bodens angefallenen vorsteuerbelasteten Aufwendungen gelten als Anlagekosten für das Gebäude (und gehören nicht mehr zum Wert des Bodens [☞ Ziff. 1.3]) und unterliegen - als Teil des Gebäudepreises - demzufolge der Lieferungssteuer. Eine Option für die Übertragung einer Liegenschaft setzt voraus, dass das Verkaufsobjekt beim Käufer nicht ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird oder genutzt werden soll (☞ Ziff. 3.1 Bst. a). Der Verkäufer kann dabei zwischen der Option für das ganze Gebäude oder auch nur für Teile davon wählen. Beim Verkauf von bebauten Grundstücken darf der Verkäufer auf den in direktem Zusammenhang mit dem Verkauf stehenden Kosten (Inserate, Vermittlungshonorar usw.) allfällige Vorsteuern ganz (bei Option für das ganze Gebäude nach Ziff. 5.2.1) oder anteilsmässig (bei Option für Gebäudeteile nach Ziff. 5.2.2) geltend machen.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

5.2.1 Option für das ganze Gebäude

Wenn für den Verkauf des ganzen Gebäudes optiert wird, ist der Verkaufspreis ohne Wert des Bodens zum Normalsatz zu versteuern. Diese Optionsmöglichkeit besteht auch dann, wenn das Gebäude vom steuerpflichtigen Veräusserer bisher nicht oder nur teilweise für steuerbare Leistungen genutzt wurde. Eine allfällige Vorsteuerkorrektur (Einlageentsteuerung gem. Art. 32 MWSTG) auf diesem Objekt ist möglich. Die beim Kauf und der Erschliessung des Bodens angefallenen vorsteuerbelasteten Aufwendungen gelten als Anlagekosten für das Gebäude und sind für die Berechnung der Vorsteuerkorrektur (Einlageentsteuerung gem. Art. 32 MWSTG) zu berücksichtigen. Die für die Ermittlung des Zeitwerts anzurechnende Abschreibung beträgt 5 % pro Jahr.

☞ Bezüglich der Einlageentsteuerung und die Vorgehensweise wird auf die MWST-Info Nutzungsänderungen verwiesen.

5.2.2 Option für Gebäudeteile

Wurde das Objekt vom Verkäufer sowohl für steuerbare Leistungen (Vermietung mit Option oder für die eigene steuerbare Geschäftstätigkeit) als auch für von der Steuer ausgenommene Leistungen (Vermietung ohne Option) beziehungsweise nicht für unternehmerische Zwecke verwendet, besteht die Möglichkeit, die Option auch nur auf dem bisher für steuerbare Leistungen genutzten Gebäudeteil auszuüben. In der Folge ist die Lieferungssteuer nur auf diesem Gebäudeteil zu entrichten.

5.3 Übertragung mit Meldeverfahren

(Art. 38 MWSTG und Art. 101 - 105 MWSTV)

Unter bestimmten Voraussetzungen müssen beziehungsweise können Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflichten mittels Meldung erfüllt werden. Dabei erfüllt der Veräusserer seine
Steuerpflicht durch Meldung statt Bezahlung der MWST und hat somit keine Umsatzsteuer zu entrichten. Da der Veräusserer seine Steuerpflicht durch Meldung statt Bezahlung der MWST erfüllt, kann der Erwerber auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

Wenn das Meldeverfahren angewendet wird, ist das Formular Nr. 764 als Teil der MWST-Abrechnung einzureichen. Der Verkehrswert (vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen und Beispiele) der zu veräussernden Vermögenswerte ist im Abrechnungsformular unter den Ziffern 200, 225 und 280 (Wert des Bodens) zu deklarieren. Im Formular Nr. 764 ist auch der Wert des Bodens zu deklarieren. Sofern auf dem übertragenen Grundstück Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Kauf des Bodens sowie auf den Erschliessungskosten geltend gemacht wurden, gehören die entsprechenden (vorsteuerbelasteten) Aufwendungen nicht zum Wert des Bodens, sondern zum Verkehrswert ohne Boden (☞ Form. Nr. 764). Auf den Veräusserungsbelegen (Rechnungen, Verträge usw.) ist durch einen entsprechenden Vermerk auf das Meldeverfahren hinzuweisen, hingegen darf keine Steuer ausgewiesen werden (Art. 103 MWSTV). Der Verkäufer darf allfällige Vorsteuern auf den in direktem Zusammenhang mit dem Verkauf stehenden Kosten (Inserate, Vermittlungshonorar usw.) ganz oder anteilsmässig (im Rahmen seiner unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit) geltend machen.

Bei der Frage, was unter dem **Verkehrswert** zu verstehen ist, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Wird ein bebautes Grundstück an einen **unabhängigen Dritten** verkauft, so handelt es sich beim **Verkehrswert** um den **erzielten Verkaufspreis**.
- Erfolgt die Veräusserung an eine **eng verbundene Person** (Art. 3 Bst. h MWSTG), akzeptiert die ESTV im Sinne einer Vereinfachung die Deklaration zu den **Buchwerten** gemäss den Grundsätzen der direkten Bundessteuer (Art. 19 oder 61 DBG).

Ist jedoch der Nachweis der vorherigen Verwendung nicht möglich, so kann als Grundlage zur nachträglichen Bestimmung des **Drittpreises (Verkehrswert)** zum Zeitpunkt der Veräusserung im Meldeverfahren der **Gebäudeversicherungswert** herangezogen werden.

Beispiel 1
Veräusserung im Meldeverfahren an einen unabhängigen Dritten
Die Firma Hebeisen AG mit Hauptsitz in Zug verkauft ihre Betriebsliegenschaft in Luzern an die Zimmerli AG in Luzern. Die Liegenschaft wurde vollumfänglich für steuerbare Zwecke verwendet. Auch die Zimmerli AG wird die Betriebsliegenschaft in Zukunft vollumfänglich für steuerbare Zwecke verwenden. Als Verkaufspreis wurde 1,1 Mio. Franken vereinbart. Der anteilige Wert des Bodens beträgt 300'000 Franken. Die Zimmerli AG übernimmt auch eine Hypothek von 600'000 Franken. Der Restbetrag von 500'000 Franken wird per Bankcheck bezahlt. Gemäss Kaufvertrag wird die Veräusserung im Meldeverfahren durchgeführt.

Die Deklaration der Veräusserung des Grundstücks (inkl. Wert des Bodens) von 1,1 Mio. Franken (= Verkaufspreis) erfolgt unter der Ziffer 200 des Abrechnungsformulars. Unter der Ziffer 225 ist der anteilige Wert ohne Boden von 800'000 Franken beziehungsweise der Wert des Bodens von 300'000 Franken unter der Ziffer 280 zu deklarieren. Mit der MWST-Abrechnung ist zusätzlich das Formular Nr. 764 sowie weitere Unterlagen einzureichen.

Beispiel 2
Veräusserung im Meldeverfahren an eine eng verbundene Person
Die Firma Hebeisen AG mit Hauptsitz in Zug verkauft ihre Betriebsliegenschaft in Luzern an ihre Schwestergesellschaft, die Fankhauser AG in Zürich. Die Liegenschaft wurde vollumfänglich für steuerbare Zwecke verwendet. Auch die Fankhauser AG wird die Betriebsliegenschaft in Zukunft vollumfänglich für steuerbare Zwecke verwenden. Der Buchwert der Liegenschaft beträgt 800'000 Franken. Der Gebäudeversicherungswert beträgt 1,1 Mio. Franken. Die Veräusserung wird zu Buchwerten vorgenommen. Der anteilige Buchwert des Bodens beträgt 200'000 Franken. Die Zimmerli AG übernimmt auch eine Hypothek von 600'000 Franken. Der Restbetrag von 200'000 Franken wird durch Verrechnung mit Darlehen bezahlt. Gemäss Kaufvertrag wird die Veräusserung im Meldeverfahren durchgeführt.

Die Deklaration des Buchwertes des Grundstücks (inkl. Wert des Bodens) von 800'000 Franken erfolgt unter der Ziffer 200 des Abrechnungsformulars. Unter der Ziffer 225 ist der anteilige Wert ohne Boden von 600'000 Franken beziehungsweise der Wert des Bodens von 200'000 Franken unter der Ziffer 280 zu deklarieren. Mit der MWST-Abrechnung ist zusätzlich das Formular Nr. 764 sowie weitere Unterlagen einzureichen.

Sofern zum Zeitpunkt der Veräusserung kein Drittpreis belegt werden kann oder bekannt ist, akzeptiert die ESTV als Grundlage bei einer allfälligen Nutzungsänderung (sofern der Nachweis der vorherigen Verwendung nicht erbracht werden kann) den Gebäudeversicherungswert von 1,1 Mio. Franken.

☞ In Ziffer 13.2 befindet sich eine grafische Darstellung der Übertragung von Grundstücken und Grundstücksteilen mit Meldeverfahren.

☞ Detaillierte Informationen im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren, insbesondere zum Nachweis der vormaligen Nutzung, können der MWST-Info Meldeverfahren sowie dem nachfolgenden Beispiel der Ziffer 5.4 entnommen werden.

5.4 Nutzungsänderungstatbestände bei der Übertragung eines Grundstücks

Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch gem. Art. 31 MWSTG)
Wird ein Grundstück in geringerem Ausmass als bisher oder nicht mehr im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet, so kann diese Nutzungsänderung zu einer vollen oder teilweisen nachträglichen Korrektur der bereits geltend gemachten Vorsteuern führen.

Der Wertverzehr, d.h. die Abschreibungen im Sinne von Artikel 31 Absatz 3 MWSTG, wird entsprechend berücksichtigt (Art. 69 ff. MWSTV).

Vorsteuerkorrektur (Einlageentsteuerung gem. Art. 32 MWSTG)
Wird ein Grundstück in grösserem Ausmass als bisher oder neu im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit verwendet, so kann diese Nutzungsänderung zu einem teilweisen oder vollen nachträglichen Abzug der Vorsteuern führen.

Der Wertverzehr, d.h. die Abschreibungen im Sinne von Artikel 32 Absatz 2 MWSTG, wird entsprechend berücksichtigt (Art. 72 ff. MWSTV).

☞ Ausführliche Informationen zu den einzelnen Nutzungsänderungstatbeständen bei einem Grundstück können der MWST-Info Nutzungsänderungen entnommen werden. Falls eine steuerpflichtige Person mit der Saldosteuersatzmethode abrechnet, sind zusätzlich die Ausführungen in der MWST-Info Saldosteuersätze zu beachten.

Beispiel
*Am nachfolgenden Beispiel werden die steuerlichen Folgen bei der Übertragung eines Grundstücks anhand von **3 Vorgehensweisen** dargestellt.*

Ausgangslage
Erstellung einer Gewerbeliegenschaft im Jahr 2006:
Die Liegenschaft wird zu 40 % für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende und zu 60 % für eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende (Vermietung ohne Option, z.B. von Arztpraxen) unternehmerische Tätigkeit genutzt. Der Buchwert des Bodens in der Bilanz beläuft sich auf 1,5 Mio. Franken.

Vorsteuerbelastete Aufwendungen für den Bau, inkl. Kosten beim Kauf und der Erschliessung des Bodens:

			Beträge in CHF
Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Aufwendungen 60 %	*6'000'000*	*7,6 %*	*456'000*
Zum Vorsteuerabzug berechtigende Aufwendungen 40 %	*4'000'000*	*7,6 %*	*304'000*
Total	***10'000'000***		***760'000***

Verkauf des Grundstücks im Jahr 2018 (ohne Wert des Bodens)	*11'000'000*
Wert des Bodens (ohne vorsteuerbelastete Aufwendungen)	*2'000'000*

Der Erwerber und der Veräusserer rechnen die MWST mit der effektiven Abrechnungsmethode ab. Der Verwendungszweck des Grundstücks hat sich über die Jahre nicht geändert.
Der Erwerber verwendet die Liegenschaft neu zu 100 % für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit, da für sämtliche Vermietungen optiert wird.

Variante 1
Für den Verkauf des Grundstücks wird nicht optiert

Steuerliche Folgen beim Veräusserer

Zum Abzug berechtigende Vorsteuer (40 %)	*304'000*
Wertverzehr (Abschreibungen gem. Art. 31 Abs. 3 MWSTG) für 12 Jahre = 60 %	*- 182'400*
Zeitwert Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch)	***121'600***

Die Vorsteuerkorrektur von 121'600 Franken ist unter Ziffer 415 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.
Der Grundstücksverkauf stellt eine von der Steuer ausgenommene Leistung (Lieferung) dar und die 11 Mio. Franken sind nicht zu versteuern. Die Deklaration ist unter den Ziffern 200 und 230 vorzunehmen. Der Wert des Bodens (CHF 2 Mio.) ist unter den Ziffern 200 und 280 zu deklarieren.

Steuerliche Folgen beim Erwerber
*Ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich (auch nicht im Rahmen einer Einlageentsteuerung). Beim Erwerber besteht **kein Risiko** einer Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) bei einer späteren Nutzungsänderung.*

Variante 2
Für den Verkauf des Grundstücks wird vollumfänglich optiert

Steuerliche Folgen beim Veräusserer

Nicht zum Abzug berechtigende Vorsteuer (60 %)	*456'000*
Wertverzehr (Abschreibungen gem. Art. 32 Abs. 2 MWSTG) für 12 Jahre = 60 %	*- 273'600*
Zeitwert Vorsteuerkorrektur (Einlageentsteuerung)	***182'400***

Die Einlageentsteuerung von 182'400 Franken ist unter der Ziffer 410 der MWST-Abrechnung zu deklarieren und es sind diesem geeignete Aufstellungen über die Berechnung beizulegen.
Der Verkaufspreis von 11 Mio. Franken muss zum Normalsatz versteuert werden (Steuer CHF 847‘000). Der Betrag ist unter den Ziffern 200, 205 (Option) und 302 zu deklarieren. Der Wert des Bodens (CHF 2 Mio.) ist unter den Ziffern 200 und 280 zu deklarieren.

Steuerliche Folgen beim Erwerber
Der Vorsteuerabzug ist im vollen Umfang möglich, da das Grundstück zu 100 % im unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Bereich verwendet wird. Bei einer späteren anderen Nutzung ist eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) vorzunehmen.

Variante 3a
Die Übertragung des Grundstücks erfolgt mit Meldeverfahren

Steuerliche Folgen beim Veräusserer
Der Verkäufer muss im Rahmen der Veräusserung des Grundstücks mit Meldeverfahren keine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) vornehmen beziehungsweise kann keine Einlageentsteuerung geltend machen. Die Übertragung des Grundstücks erfolgt gemäss bisheriger Nutzung zu 40 % im unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Bereich. Die steuerpflichtige Person erfüllt ihre Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflicht durch Meldung.

Die Meldung des Verkehrswertes des Grundstücks (inkl. Wert des Bodens) von 13 Mio. Franken erfolgt unter den Ziffern 200, 225 und 280 (Wert des Bodens) der MWST-Abrechnung. Mit der MWST-Abrechnung sind zusätzlich das Formular Nr. 764 sowie weitere Unterlagen einzureichen.

Steuerliche Folgen beim Erwerber
Der Erwerber hat den Nachweis der vorherigen Nutzung des übernommenen Grundstücks zu erbringen. Andernfalls geht die ESTV davon aus, dass der Veräusserer das zu veräussernde Grundstück vollumfänglich für Tätigkeiten verwendet hat, die zum Vorsteuerabzug berechtigten (Art. 105 MWSTV; ☞ MWST-Infos Meldeverfahren und Nutzungsänderungen).

Sofern der Erwerber den Nachweis der vormaligen Nutzung erbringen kann, hat er die Möglichkeit, auf der Nutzungsdifferenz die Einlageentsteuerung geltend zu machen.

Nicht zum Abzug berechtigende Vorsteuer (60 %)	*456'000*
Wertverzehr für 12 Jahre (Art. 32 Abs. 2 MWSTG) = 60 %	*- 273'600*
Zeitwert Vorsteuerkorrektur (Einlageentsteuerung)	***182'400***

Die Einlageentsteuerung von 182'400 Franken ist unter der Ziffer 410 der MWST-Abrechnung zu deklarieren. Der MWST-Abrechnung sind geeignete Aufstellungen über die Berechnung beizulegen.

Variante 3b
Die Übertragung des Grundstücks erfolgt mit Meldeverfahren (geänderte Ausgangslage beim Erwerber)

Die Ausgangslage gemäss vorangegangenen Ausführungen wird insofern geändert, als der Erwerber die Liegenschaft zu 100 % für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke verwendet (Wegfall der Option).

Steuerliche Folgen beim Erwerber
Der Erwerber hat den Nachweis der vorherigen Nutzung des übernommenen Grundstücks zu erbringen. Andernfalls geht die ESTV davon aus, dass der Veräusserer das zu veräussernde Grundstück vollumfänglich für Tätigkeiten verwendet hat, die zum Vorsteuerabzug berechtigten (Art. 105 MWSTV; ☞ MWST-Infos Meldeverfahren und Nutzungsänderungen).

Sofern der Erwerber den Nachweis der vormaligen Nutzung erbringen kann, hat er auf der Nutzungsdifferenz die Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) vorzunehmen.

Zum Abzug berechtigende Vorsteuer (40 %)	*304'000*
Wertverzehr (Abschreibungen gemäss Art. 31 Abs. 3 MWSTG) = 60 %	*- 182'400*

Zeitwert Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) ***121'600***

Die Vorsteuerkorrektur von 228'000 Franken ist unter Ziffer 415 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Sofern der Erwerber den Nachweis der vormaligen Nutzung ***nicht erbringen*** *kann, hat er auf dem Kaufpreis von 11 Mio. Franken die* ***Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch)*** *vorzunehmen, was einem* ***Steuerbetrag von 847‘000 Franken*** *(7,7 % auf CHF 11 Mio.) entspricht. Auch diese Vorsteuerkorrektur ist unter Ziffer 415 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.*

5.5 Ausseramtliche Abrechnung (Leistungen ausserhalb des öffentlich beurkundeten Verkaufsvertrags)

Bei der Übertragung von Immobilien werden die periodischen Leistungen, die über den Antrittstag hinaus beim Veräusserer angefallen sind, teilweise ausserhalb des öffentlich beurkundeten Verkaufsvertrags geregelt. Es kann sich dabei um öffentlich-rechtliche Abgaben, Energiekosten, Versicherungsprämien, Mietzinse, Heizungs- und Betriebskostenanteile, Heizölvorräte usw. handeln. Der Veräusserer hat dem neuen Eigentümer der Immobilie über diese Leistungen eine ausseramtliche Abrechnung (Aufstellung über die eingangs erwähnten Ausgaben und Einnahmen) per Antrittstag zu erstellen.

Beim Veräusserer handelt es sich in solchen Fällen um eine Weiterfakturierung von Kosten, welche zum jeweiligen Steuersatz der Leistung zu versteuern sind (Versicherungsprämien von der Steuer ausgenommen, Frischwasser zum reduzierten Steuersatz, Serviceabonnemente zum Normalsatz usw.). Wenn auf den weiterfakturierten Kosten bisher kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand, ist eine Vorsteuerkorrektur (Einlageentsteuerung) möglich. Der Käufer kann auf diesen Kosten - sofern er die Option weiterführt - den vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug vornehmen.

Von den Mietern geleistete Miet- oder Nebenkostenvorauszahlungen stellen beim bisherigen Eigentümer Entgeltsminderungen dar. Der neue Eigentümer hat - sofern er die Option weiterführt - die ihm gutgeschriebenen Miet- und Nebenkostenanteile vollumfänglich oder teilweise zu versteuern.

6 Von der Steuer ausgenommene oder optierte Vermietung eines Grundstücks oder Teilen davon

Die Vermietung von Grundstücken beziehungsweise Teilen davon ist - ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG) - von der Steuer ausgenommen. Eine Option ist unter den Voraussetzungen von Artikel 22 MWSTG (☞ Ziff. 3) möglich. Die in Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG erwähnten steuerbaren Leistungen im Bereich des Überlassens von Grundstücken und Teilen davon zum Gebrauch oder zur Nutzung werden unter der nachfolgenden Ziffer 7 erläutert.

6.1 Formelle Anforderungen an Mietverträge bei optierten Mietverhältnissen

Es empfiehlt sich, die Mietverträge stets so auszugestalten, dass sie den Anforderungen an die Rechnungsstellung gemäss Artikel 26 Absatz 2 MWSTG genügen (u.a. Angabe der MWST-Nr. [entweder die alte sechsstellige oder die neunstellige im UID-Format, z.B. CHE-123.456.789 MWST] des Vermieters und Ausweis des Steuersatzes, z.B. *„jeweils gültiger Normalsatz, aktuell 7,7 %“*). Beim Mieter besteht bei wiederkehrenden Zahlungen an den Vermieter auf der Grundlage dieses schriftlichen Vertrages Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Voraussetzungen (Art. 28 MWSTG) erfüllt sind.

6.2 Untermiete

Ungeachtet dessen, ob der Eigentümer für die Vermietung optiert hat oder nicht, kann jeder Mieter oder Untermieter für eine allfällige Weitervermietung optieren, sofern die Voraussetzungen unter vorstehender Ziffer 3.1 erfüllt sind.

Eine Nutzungsänderung beim Mieter in seiner Funktion als Untervermieter liegt vor, wenn die Option für das Untermietverhältnis beginnt, ganz beziehungsweise teilweise dahinfällt oder erweitert wird.

☞ Weitere Einzelheiten zur Nutzungsänderung können der MWST-Info Nutzungsänderungen entnommen werden.

Nutzt der steuerpflichtige Mieter resp. Untermieter die gemieteten Räumlichkeiten nicht vollumfänglich für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit, so ist der Vorsteuerabzug für die betreffenden Aufwendungen entsprechend zu korrigieren.

☞ Ausführliche Informationen zur Vorsteuerkorrektur können der MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen entnommen werden.

6.3 Nebenkosten

Die Nebenkosten sind eine variable Komponente des Mietzinses. Sie können pauschal (im Mietzins enthalten), nach einem Schlüssel und/oder verbrauchsabhängig in Rechnung gestellt werden. Deshalb bilden Miete und Nebenkosten eine Einheit und sind - auch bei separater Fakturierung - steuerlich gleich zu behandeln.

Zusätzlich erbrachte und separat fakturierte Leistungen wie Zimmer- oder Wohnungsreinigung, Waschen der Bettwäsche usw. gelten **nicht** als Nebenkosten und sind zum Normalsatz steuerbar. Werden diese Zusatzleistungen zu einem Gesamtentgelt fakturiert, sind die Bestimmungen bei Leistungskombinationen anwendbar.

☞ Weitere Einzelheiten zu den Nebenkosten und zur Mehrheit der Leistungen (u.a. Leistungskombination) können der nachfolgenden Ziffer 9.2 sowie der MWST-Info Steuerobjekt entnommen werden.

6.3.1 Nebenkosten bei optierten Mietverhältnissen

6.3.1.1 Grundsätzliches

Der Eigentümer resp. Vermieter darf auf den Aufwendungen, die zu den Nebenkosten der optierten Mietverhältnisse gehören, den Vorsteuerabzug nach Massgabe des Nebenkostenschlüssels (optiert und nicht optiert) vornehmen. Stellt der Eigentümer resp. Vermieter die Heizkosten verbrauchsabhängig in Rechnung, so kann er die Vorsteuer auf den betreffenden Aufwendungen für steuerpflichtige Mieter im Verlaufe des Jahres (provisorisch) nach dem entsprechenden Verbrauch des Vorjahres in Abzug bringen. Beim Erstellen der Nebenkostenabrechnung ist in der Folge eine allfällige Korrektur des Vorsteuerabzugs aufgrund des effektiven Verbrauchs zu prüfen.

☞ Das dazugehörende Berechnungsbeispiel kann dem Anhang 13.3 entnommen werden.

Anlässlich der jährlichen Anpassung der variablen Nebenkostenschlüssel sind auch allfällige Änderungen der Optionsverhältnisse (neue oder wegfallende Optionen) bei der Vorsteuerkorrektur zu berücksichtigen.

Abrechnungsvariante
Im Sinne einer Vereinfachung (Art. 80 MWSTG) dürfen anstelle einer laufenden Vorsteuerkorrektur auf dem Einkauf vorerst die vollen Vorsteuern geltend gemacht werden. Am Jahresende beziehungsweise am Ende der Nebenkostenperiode sind die Vorsteuern zu korrigieren.

☞ Das dazugehörende Berechnungsbeispiel kann dem Anhang 13.4 entnommen werden.

6.3.1.2 Übergangsregelung Nebenkosten

Im Sinne einer annäherungsweisen Ermittlung (Art. 80 MWSTG) hat die steuerpflichtige Person die Möglichkeit, die Nebenkosten beim Übergang zur Option steuerlich wie folgt zu behandeln:

Akontozahlungen vor Beginn der Option werden nicht besteuert. Ab Optionsbeginn sind solche Zahlungen jedoch steuerbar. Im Sinne einer Vereinfachung empfiehlt es sich, allfällige Nachzahlungen bei der Schlussabrechnung zu versteuern und im Gegenzug allfällige Rückzahlungen als Entgeltsminderungen zu behandeln. Für die bei Beginn der Option auf dem Heizölvorrat lastende Steuer kann eine Einlageentsteuerung geltend gemacht werden, während beim Wegfall der Option eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) anfällt. In der Nebenkostenabrechnung ist immer eine korrekte Abrechnung der MWST (optierte und nicht optierte Mietverhältnisse) vorzunehmen.

6.3.1.3 Pauschale für die Berechnung der Privatanteile auf Nebenkosten bei Einzelunternehmungen

Hat der steuerpflichtige Einzelunternehmer in einer unternehmerisch genutzten Liegenschaft dort auch seinen Wohnsitz und ist eine Aufschlüsselung der Vorsteuern auf dem privaten Anteil der Nebenkosten (für Heizung, Strom, Gas, Reinigung, moderne Telekommunikationsmittel usw.) mit übermässigem Aufwand verbunden, so kann er den Privatanteil auf den Nebenkosten pauschal ermitteln. Die Deklaration der Vorsteuerkorrektur erfolgt in der MWST-Abrechnung unter Ziffer 415.

☞ Weitere Einzelheiten zu den Privatanteilen auf den Nebenkosten können der MWST-Info Privatanteile entnommen werden.

Mit dieser Pauschale sind die Aufwendungen für Investitionen, Unterhalt, Renovation und dergleichen an der Liegenschaft **nicht** abgegolten. Auf solchen Aufwendungen ist für den privat genutzten Teil der Liegenschaft eine zusätzliche Korrektur des Vorsteuerabzugs **laufend** vorzunehmen (**keine Anwendung** von Art. 30 Abs. 2 MWSTG).

6.3.2 Nebenkosten bei nicht optierten Mietverhältnissen

6.3.2.1 Im Mietvertrag enthaltene Nebenkosten

Nach dem Grundsatz „***Miete und Nebenkosten = eine Einheit***“ kann der steuerpflichtige Mieter bei nicht optierten Mietverhältnissen weder auf dem Mietaufwand noch auf den Nebenkosten einen Vorsteuerabzug geltend machen.

Nebenkostenabrechnungen bei nicht optierten Mietverhältnissen tragen keinen Hinweis auf die Steuer.

6.3.2.2 Nicht im Mietvertrag enthaltene Nebenkosten

Sind die Nebenkosten nicht im Mietvertrag enthalten, sondern werden die entsprechenden Leistungen (z.B. Wasser, Strom, Wärme oder Gebäudereinigung) von einem **unabhängigen Dritten** direkt mit dem Mieter vereinbart und diesem in Rechnung gestellt, liegt beim Dritten eine zum Normalsatz oder zum reduzierten Steuersatz steuerbare Leistung an den Mieter vor. Ist der Mieter steuerpflichtig, kann er - sofern er die Räumlichkeiten für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit verwendet - den Vorsteuerabzug geltend machen.

Nicht als Nebenkosten gelten die üblicherweise durch Dritte fakturierten, ausschliesslich für das vermietete Objekt anfallenden Aufwendungen (z.B. Strom oder Wasser). Werden solche durch den Eigentümer resp. Vermieter in Rechnung gestellt, liegt eine zum entsprechenden Steuersatz steuerbare Lieferung vor.

6.4 Vorsteuerabzug auf Aufwendungen für Unterhalt und Investitionen

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf den Vorsteuerabzug auf Aufwendungen für Unterhalt und Investitionen beim Vermieter.

- Für die den einzelnen Mieteinheiten direkt zuordenbaren Aufwendungen darf bei optierten Mietverhältnissen (z.B. für Malerarbeiten in den Räumen eines optierten Mietverhältnisses) der volle, bei nicht optierten (z.B. für einen neuen Teppich in der Wohnung [nicht optierbar] eines Mieters) kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.
- Ist eine direkte Zuordnung auf die einzelnen Mieteinheiten nicht möglich (z.B. für Fassaden, Dach oder Keller), darf für die **laufend** erforderliche Vorsteuerkorrektur (**keine Anwendung** von Art. 30 Abs. 2 MWSTG) ein nach betrieblich objektiven Kriterien ermittelter Schlüssel herangezogen werden, beispielsweise die vermietbare Fläche (m^2), der Rauminhalt (m^3) oder andere sachgerechte Berechnungen.

Die nicht direkt zuteilbaren **Allgemeinräume** wie beispielsweise Veloabstellraum, Treppenhaus, Heizungsraum, Waschplatz, Verkehrsflächen oder allgemeine Toilettenanlagen sind für die Berechnung des Flächen- und Raumschlüssels **nicht** einzubeziehen.

Nutzungsänderungen (einem optierten Mietverhältnis folgt beispielsweise ein nicht optiertes oder umgekehrt) können zu einer Anpassung der erwähnten Schlüssel führen.

Zum Vorsteuerabzug berechtigt auch ein vorübergehend (z.B. wegen Auszug des Mieters) leer stehendes Gebäude (oder ein Gebäudeteil), für dessen Vermietung vorgängig optiert wurde (☞ Ziff. 6.8).

6.5 Vorsteuerabzug auf Immobilien bei Einzelunternehmungen

Eine steuerpflichtige Person (Einzelunternehmung), die in ihrer eigenen Liegenschaft (ganz oder teilweise) unternehmerisch tätig ist, kann auf den Aufwendungen (Reparaturen, Unterhalt, Nebenkosten und Investitionen) den Vorsteuerabzug auf jenem Gebäudeteil geltend machen, den sie für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit nutzt.

Gilt das Gebäude aufgrund der sog. **Präponderanz-Methode**, welche von den direkten Steuern angewendet wird, nicht als Teil des Geschäftsvermögens und ist somit in der Geschäftsbuchhaltung nicht aktiviert, so sind die Belege der Aufwendungen (inkl. Investitionen), welche nicht über die Geschäftsbuchhaltung bezahlt werden, die jedoch für eine unternehmerische, zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit verwendet werden, aufzubewahren. Die gegenüber der ESTV geltend gemachten Vorsteuern sind auf die jeweiligen Vorsteuerkonten (Aktivseite; allenfalls sogar auf einem separaten Vorsteuerkonto) mit Gegenbuchung über das Privatkonto (Passivseite der Bilanz) zu verbuchen.

Die bei der Ermittlung einer allfälligen Nutzungsänderung anfallenden Unterlagen bewahrt die steuerpflichtige Person gemäss Artikel 70 Absatz 3 i.V.m. Artikel 42 MWSTG während **26 Jahren** auf (Amortisationsdauer zuzüglich Verjährung).

6.6 Zahlungen des Mieters

Die wichtigste vertragliche Pflicht eines Mieters besteht in der Bezahlung von Miete und Nebenkosten. Beim Vermieter sind diese Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG von der Steuer ausgenommen, sofern nicht für die Vermietung nach Artikel 22 Absatz 1 MWSTG optiert wurde.

Vom Vermieter zusätzlich zur Miete und den Nebenkosten verlangte Zahlungen für unsachgemässe Behandlung des Mietobjektes durch den Mieter stellen **echten Schadenersatz** dar und unterliegen daher nicht der Steuer (Nicht-Entgelt; Art. 18 Abs. 2 Bst. i MWSTG). Aus Vereinfachungsgründen werden Kleinreparaturen dem Schadenersatz gleichgestellt. Darunter fallen sämtliche vom Vermieter dem Mieter in Rechnung gestellten Ersatz- oder Reparaturkosten, zu deren Bezahlung der Mieter vertraglich verpflichtet ist und die nicht zwingend auf eine unsachgemässe Behandlung des Mietobjekts zurückzuführen sind. Diese steuerliche Beurteilung gilt unabhängig davon, ob der Mieter selbst oder dessen Versicherung die Zahlungen leistet. Auf den Aufwendungen zur Behebung der Schäden aus der unsachgemässen Behandlung hat der Vermieter, sofern für die Mieteinnahmen optiert wurde, das Recht auf den Vorsteuerabzug.
Dem Vermieter steht es jedoch frei, die Kleinreparaturen nicht als Schadenersatz zu behandeln, sondern zum Normalsatz zu versteuern.

Zur Frage, wie die vom Mieter gewünschten Investitionen steuerlich zu behandeln sind, wird auf die nachfolgenden Ziffern 6.10.1 und 6.10.2 verwiesen.

6.7 Nutzungsänderung bei Mieterwechsel

Wenn einem optierten Mietverhältnis ein nicht optiertes folgt (oder umgekehrt), kann dies beim Vermieter zu einer Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch gem. Art. 31 MWSTG oder Einlageentsteuerung gem. Art. 32 MWSTG) führen (☞ MWST-Info Nutzungsänderungen und Übergangsregelung Nebenkosten; ☞ Ziff. 6.3.1.2).

6.8 Leerstand von Immobilien

6.8.1 Bei vorgängiger Vermietung

Wird eine Liegenschaft beziehungsweise ein Liegenschaftsteil vorübergehend nicht genutzt (z.B. wegen Unvermietbarkeit), liegt für die mehrwertsteuerliche Beurteilung ein Leerstand vor. Für die Belange der MWST gibt es keine zeitliche Begrenzung des Leerstandes. Während der Zeit des Leerstandes anfallende Aufwendungen wie Investitionen (wertvermehrende Aufwendungen oder Grossrenovationen), Unterhalts- (werterhaltende Aufwendungen) und Betriebskosten (Betriebsstoffe und andere Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter) sind grundsätzlich gleich zu behandeln wie bei der vorgängigen Vermietung:

- Im Rahmen von Artikel 28 MWSTG besteht hierfür Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Liegenschaft beziehungsweise der betreffende Liegenschaftsteil vor dem Leerstand für steuerbare unternehmerische Tätigkeiten (z.B. Vermietung mit Option) verwendet wurde. Werden jedoch im Hinblick auf eine konkret bevorstehende Nutzungsänderung (für das folgende Mietverhältnis wird nicht mehr optiert) Aufwendungen getätigt, berechtigen diese im Zeitpunkt der geänderten Verwendungsabsicht nicht zum Vorsteuerabzug. Die geänderte Verwendungsabsicht ist mittels ***„externer“* Dokumente** (z.B. Baueingabe, Baubewilligung oder Gemeindebeschluss) zu belegen. Dies betrifft sämtliche Aufwendungen wie Investitionen, Unterhalts- und Betriebskosten. Hat die **steuerpflichtige Person** dennoch (ab Zeitpunkt der geänderten Verwendungsabsicht) einen **Vorsteuerabzug** geltend **gemacht**, muss sie diesen vollumfänglich mit einer **Korrekturabrechnung** berichtigen. In diesem Fall ist neben der zu bezahlenden Steuer (Rückzahlung der damals geltend gemachten Vorsteuern) auch ein **Verzugszins geschuldet**.

- Kein Anrecht auf Vorsteuerabzug besteht, sofern die Liegenschaft beziehungsweise der betreffende Liegenschaftsteil vor dem Leerstand für eine nicht steuerbare unternehmerische Tätigkeit (z.B. Vermietung ohne Option) verwendet wurde. Werden hingegen im Hinblick auf eine konkret bevorstehende Nutzungsänderung (für das folgende Mietverhältnis wird optiert) Aufwendungen getätigt, berechtigen diese zum Vorsteuerabzug. Die geänderte Verwendungsabsicht ist mittels ***„externer“* Dokumente** (z.B. Baueingabe, Baubewilligung oder Gemeindebeschluss) zu belegen. Dies betrifft sämtliche Aufwendungen wie Investitionen, Unterhalts- und Betriebskosten. **Optiert** die steuerpflichtige Person in der Folge entgegen ihrer ursprünglichen Absicht **nicht für die Vermietung**, muss sie die **zu viel** geltend **gemachten Vorsteuern** für die betreffenden Steuerperioden **vollumfänglich (ohne Abschreibung) korrigieren**. Auf den zu viel geltend gemachten Vorsteuern ist jedoch **kein Verzugszins** geschuldet.

Falls sich die Nutzung nach dem Leerstand ändert (Zu- oder Abnahme des Verhältnisses der steuerbaren bzw. der von der Steuer ausgenommenen Tätigkeiten), kann dies zu einer Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch gem. Art. 31 MWSTG oder Einlageentsteuerung gem. Art. 32 MWSTG) führen. Als Zeitpunkt für die Nutzungsänderung gilt in diesem Fall der Beginn eines neuen Mietverhältnisses. Die Abschreibungen sind für wertvermehrende Aufwendungen, die **vor** dem Leerstand angefallen sind, bis zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung zu berücksichtigen. Während dem Leerstand getätigte wertvermehrende Aufwendungen gelten als nicht in Gebrauch genommen und es sind keine Abschreibungen vorzunehmen. Keine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) erfolgt bei werterhaltenden Aufwendungen, Betriebsstoffen und anderen Anwendungen ohne Anlagekostencharakter.

☞ Weitere Ausführungen zum Thema *„Steuerlich relevante Aufwendungen bei unbeweglichen Gegenständen“* können der MWST-Info Nutzungsänderungen entnommen werden.

In den nachfolgenden Beispielen 4 und 5 wird davon ausgegangen, dass die steuerpflichtigen Personen vor der Absichtsänderung beziehungsweise der Baueingabe keine wertvermehrenden Aufwendungen tätigen.

Beispiele 1 und 2
Nicht optiertes Mietverhältnis vor und nach dem Leerstand
Das nicht optierte Mietverhältnis für eine Arztpraxis wurde per 30.6.2016 aufgelöst. Um die Vermietbarkeit zu steigern, hat der Eigentümer während des Leerstandes in dieser Mieteinheit Investitionen getätigt. Per 1.4.2018 konnten die Räumlichkeiten an einen anderen Arzt (ohne Option) vermietet werden.
Auf den während des Leerstandes angefallenen Betriebskosten und den Investitionen können keine Vorsteuern geltend gemacht werden.

Der Mieter einer 4-Zimmer-Wohnung muss nach 25 Jahren aus gesundheitlichen Gründen das Mietverhältnis in einem in der Wohnzone gelegenen älteren Mehrfamilienhaus per 30.9.2017 auflösen. Weil der Vermieter vorerst nur kleinere Ausbesserungsarbeiten vornimmt, findet er keinen Nachmieter. Er entschliesst sich deshalb zu einer umfassenden Renovation. Per 1.5.2018 kann er die Wohnung wieder an eine Familie vermieten. Auf den laufenden Betriebs- und den Unterhaltskosten sowie den Investitionen kann der Vermieter keine Vorsteuern geltend machen.

Beispiel 3
Optiertes Mietverhältnis vor und nach dem Leerstand
Das optierte Mietverhältnis für eine steuerpflichtige Zahnarztpraxis wurde per 30.9.2017 aufgelöst. Um die Vermietbarkeit zu steigern, hat der Eigentümer während des Leerstandes in dieser Mieteinheit Investitionen getätigt. Per 1.5.2018 konnten die Räumlichkeiten als Büroräumlichkeit an einen Treuhänder (mit Option) vermietet werden.
Auf den während des Leerstandes angefallenen Betriebs- und Unterhaltskosten und den Investitionen kann der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Beispiel 4
Wohnungsvermietung (nicht optierbar) folgt auf ein optiertes Mietverhältnis (Nutzungsänderung während Leerstand)
Das optierte Mietverhältnis mit einem Rechtsanwalt für Büroräumlichkeiten wurde per 30.9.2017 gekündigt. Weil ein Überangebot an Büroräumen besteht und ein langer Leerstand droht, beschliesst der Vermieter im Januar 2018, die Büroräumlichkeiten neu als Wohnung zu vermieten, weil auf diesem Sektor eine grosse Nachfrage besteht. Deshalb reicht er am 1.3.2018 eine Baueingabe ein und nimmt anschliessend entsprechende Investitionen vor. Die Wohnungsvermietung beginnt per 1.7.2018. Aufgrund des im Jahre 2010 vorgenommenen Vorsteuerabzugs auf dem Erwerb der Räumlichkeiten, ist beim Vermieter eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch gem. Art. 31 MWSTG) infolge Nutzungsänderung vorzunehmen.

Auf den anfallenden Betriebskosten kann der Vermieter bis zur Baueingabe (für den Umbau als Wohnung, d.h. bis 1.3.2018) die Vorsteuern geltend machen. Danach ist ein Vorsteuerabzug weder auf den Betriebs- und Unterhaltskosten noch auf den Investitionen möglich.

	Beträge in CHF
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch:	
Geltend gemachte Vorsteuern auf den Anlagekosten	*80'000*
Abschreibungen für die Jahre 2010 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2017 (letztes, abgelaufenes Jahr): 8 Jahre à 5 % = 40 %	*- 32'000*
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch per 1.3.2018	***48'000***
(Zeitpunkt Baueingabe)	

Die Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) ist unter Ziffer 415 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Beispiel 5
Optiertes Mietverhältnis folgt auf ein nicht optiertes Mietverhältnis (Nutzungsänderung während Leerstand)
Das nicht optierte Mietverhältnis für eine Schule auf einer Etage in einem Bürohaus wurde per 30.6.2016 aufgelöst. Der Vermieter beschliesst unmittelbar nach der Vertragsauflösung, die Räumlichkeiten in Zukunft als Büros zu vermieten und für die Vermietung zu optieren. Dazu wird am 1.4.2017 ein Baugesuch eingereicht. Nach Vorliegen der Baubewilligung werden diverse Umbauarbeiten an den Räumlichkeiten vorgenommen. Aufgrund der Absicht, die Räumlichkeiten in Zukunft für die Vermietung mit Option zu nutzen, ergibt sich auf den 1.4.2017 eine Nutzungsänderung (Einlageentsteuerung). Die Vorsteuern für die Räumlichkeiten auf dieser Etage (für die bisherige Vermietung ohne Option an die Schule) wurden durch den steuerpflichtigen Vermieter bei der Erstellung des Gebäudes im Jahre 2011 nicht geltend gemacht. Auf den 1.8.2018 konnten die Räumlichkeiten an eine Rechtsanwaltsgemeinschaft mit Option vermietet werden.

Auf den anfallenden Betriebskosten kann der Vermieter bis zum Baugesuch, d.h. bis zum 1.4.2017, keine Vorsteuern geltend machen. Danach ist ein Vorsteuerabzug auf den Betriebs-, Unterhalts- und Umbaukosten möglich.

	Beträge in CHF
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung:	
Nicht geltend gemachte Vorsteuern auf den Anlagekosten	*90'000*
Abschreibungen für die Jahre 2011 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2016 (letztes, abgelaufenes Jahr): 6 Jahre à 5 % = 30 %	*- 27'000*
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung per 1.4.2017	***63'000***
(Zeitpunkt Eingabe Baugesuch)	

Die Vorsteuerkorrektur in Form einer Einlageentsteuerung ist unter Ziffer 410 der MWST-Abrechnung zu deklarieren. Es sind der MWST-Abrechnung geeignete Aufstellungen über die Berechnung beizulegen.

Beispiel 6
Nicht optiertes Mietverhältnis folgt auf ein optiertes Mietverhältnis (Nutzungsänderung nach Leerstand)
Das optierte Mietverhältnis mit einem Rechtsanwalt für Büroräumlichkeiten wurde per 30.9.2017 gekündigt. Der Vermieter beabsichtigt, diese Büroräumlichkeiten auch in Zukunft gleich zu nutzen. Nach einem längeren Leerstand findet der Vermieter einen Zahnarzt, der bereit ist, die Büroräumlichkeiten als Praxis zu mieten, allerdings möchte er nicht, dass der Vermieter für diese Leistung optiert. In der Folge vermietet der Vermieter die Räumlichkeiten dem Zahnarzt per 1.7.2018 ohne Option. Aufgrund des im Jahre 2010 vorgenommenen Vorsteuerabzugs auf dem Erwerb der Räumlichkeiten, ist beim Vermieter eine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch gem. Art. 31 MWSTG) per 1.7.2018 infolge Nutzungsänderung vorzunehmen.

Auf den anfallenden Betriebskosten während des Leerstandes kann der Vermieter bis zum Eintritt der Nutzungsänderung (per 1.7.2018) den Vorsteuerabzug geltend machen. Das Gleiche gilt für werterhaltende wie auch für wertvermehrende Aufwendungen (z.B. Malerarbeiten, Ersatz der Bodenbeläge oder Einbau einer zweiten Toilette).
Auf den vorsteuerbelasteten Betriebskosten und den werterhaltenden Aufwendungen erfolgt bei der Nutzungsänderung keine Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch), da sie als verbraucht gelten. Hat der Vermieter jedoch während des Leerstandes wertvermehrende Aufwendungen (z.B. Einbau einer zweiten Toilette) getätigt, gelten diese als nicht in Gebrauch genommen. Die Vorsteuern auf diesen wertvermehrenden Aufwendungen sind bei der Nutzungsänderung entsprechend vollumfänglich (ohne Verzugszinsen) zu korrigieren (Eigenverbrauch).

	Beträge in CHF
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch:	
Geltend gemachte Vorsteuern auf den Anlagekosten	*80'000*
Abschreibungen für die Jahre 2010 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2017 (letztes, abgelaufenes Jahr):	
8 Jahre à 5 % = 40 %	*- 32'000*
Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch per 1.7.2018	***48'000***

Die Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch) ist unter Ziffer 415 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.

Beispiel 7
Optiertes Mietverhältnis folgt auf ein nicht optiertes Mietverhältnis (Nutzungsänderung nach Leerstand)
Das nicht optierte Mietverhältnis für eine Schule auf einer Etage in einem Bürohaus wurde per 30.6.2016 aufgelöst. Der Vermieter will die Räumlichkeiten auch in Zukunft gleich nutzen. Nach einem längeren Leerstand findet der Vermieter zwar keine Schule, aber ein grösseres Steuerberatungsbüro, das diese Räume mieten will, aber aus steuerlichen Gründen darauf besteht, dass der Vermieter für diese Leistung optiert. Per 1.11.2018 kommt die Vermietung mit Option zustande. Somit ergibt sich auf den 1.11.2018 eine Nutzungsänderung (Einlageentsteuerung). Die Vorsteuern für die Räumlichkeiten auf dieser Etage wurden durch den steuerpflichtigen Vermieter bei der Erstellung des Gebäudes im Jahre 2011 nicht geltend gemacht.

Auf den anfallenden Betriebskosten während des Leerstandes kann der Vermieter bis zum Eintritt der Nutzungsänderung (1.11.2018) keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Das Gleiche gilt für werterhaltende Aufwendungen (z.B. Ersatz von Storen oder sanitären Installationen). Auf diesen Vorsteuern erfolgt keine Vorsteuerkorrektur (Einlageentsteuerung), da diese Leistungen als verbraucht gelten. Hat der Vermieter jedoch während des Leerstandes wertvermehrende Aufwendungen getätigt, gelten diese als nicht in Gebrauch genommen. Die Vorsteuern auf diesen wertvermehrenden Aufwendungen sind bei der Nutzungsänderung entsprechend vollumfänglich zu korrigieren (Einlageentsteuerung).

	Beträge in CHF
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung:	
Nicht geltend gemachte Vorsteuern auf den Anlagekosten	*90'000*
Abschreibungen für die Jahre 2011 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2017 (letztes, abgelaufenes Jahr): 7 Jahre à 5 % = 35 %	*- 31'500*
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung per 1.11.2018	***58'500***

Die Vorsteuerkorrektur in Form einer Einlageentsteuerung ist unter Ziffer 410 der MWST-Abrechnung zu deklarieren. Es sind der MWST-Abrechnung geeignete Aufstellungen über die Berechnung beizulegen.

6.8.2 Bei Erstvermietung

Bei einem Leerstand eines neu erstellten Gebäudes ist der Vorsteuerabzug nur in dem Umfang möglich, als das Gebäude oder Teile davon für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit erstellt wurde. Es wird diesbezüglich auf die vorstehende Ziffer 4.1 hingewiesen.

6.9 Hauswartwohnung

Die **Vorsteuerkorrektur** im Zusammenhang mit der Vermietung einer Hauswartwohnung in einer ausschliesslich unternehmerisch genutzten Liegenschaft kann vereinfacht (sog. ***„stille Versteuerung“***) vorgenommen werden. Dies in der Weise, dass die Steuer zum Normalsatz auf den betreffenden Miet- und Nebenkosteneinnahmen - basierend auf einem marktüblichen Mietpreis - berechnet wird. Diese Steuer ist nicht als Umsatzsteuer, sondern als Vorsteuerkorrektur unter Ziffer 415 der MWST-Abrechnung zu deklarieren. Da es sich dabei **nicht** um eine eigentliche **Besteuerung** dieser Umsätze handelt, darf in den für beide Parteien verbindlichen Unterlagen (z.B. Mietvertrag) **nicht auf die Steuer** hingewiesen werden. Die Vorsteuern auf den diesbezüglichen Aufwendungen (Betriebskosten, Unterhalt und Investitionen) können vollumfänglich geltend gemacht werden.

☞ Für weitere Informationen zu diesem vereinfachten steuerlichen Vorgehen (stille Versteuerung) wird auf die nachfolgende Ziffer 12 verwiesen.

6.10 Bauliche Massnahmen bei Mietobjekten

6.10.1 Bauliche Massnahmen durch den Mieter (Rohbaumiete)

Der steuerpflichtige Mieter, der zu seinen Lasten gehende bauliche Massnahmen an dem von ihm gemieteten Objekt ausführt oder ausführen lässt (Rohbaumiete; der Mieter bezahlt die eingebauten Gegenstände), kann hierfür den Vorsteuerabzug vornehmen, sofern er das Objekt für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit verwendet. Dies gilt unabhängig davon, ob der Vermieter optiert hat oder nicht. Ob es sich beim Vermieter gleichzeitig auch um den Generalunternehmer handelt, der diese baulichen Massnahmen vornimmt oder vornehmen lässt, ändert ebenfalls nichts daran.

Die Weiterfakturierung der Kosten für diese Einrichtungen durch den steuerpflichtigen Mieter an einen Dritten (z.B. den Vermieter oder den Nachfolgemieter bei Kündigung) ist als Lieferung zum Normalsatz steuerbar, da es sich um eine (ganze oder teilweise) Fakturierung von seinerzeit entstandenen Ausbaukosten handelt. Wurden die Einrichtungen durch den vorherigen Mieter gemischt verwendet, d.h. sowohl für die Erzielung steuerbarer als auch für von der Steuer ausgenommener Leistungen, besteht für ihn allenfalls die Möglichkeit einer Einlageentsteuerung (Art. 32 MWSTG). Das Gleiche gilt für eine ausschliessliche Verwendung für von der Steuer ausgenommene Leistungen und anschliessender steuerbarer Weiterfakturierung.

Bei einer Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung) ist zu beachten, dass die zur Ermittlung des Zeitwertes anzurechnende **Abschreibung mit 5 % pro Jahr** zu berücksichtigen ist.

Gehen die Einrichtungen entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters resp. Eigentümers über oder hat der Mieter sie auf eigene Kosten zu entfernen, liegt diesbezüglich keine Nutzungsänderung vor. Je nach bisherigem Verwendungszweck ist der Mieter für die Rückbaukosten zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Beispiel 1

Die steuerpflichtige Mieterin Max AG mietet zu Beginn des Jahres 2018 bei der Immo AG an bester Passantenlage diverse Büroräumlichkeiten (Vermietung mit Option; feste Mietdauer von 10 Jahren) im Rohbau. Die zusätzlichen Aufwendungen für den Ausbau und Bezug der Büros (z.B. Plattenboden, zusätzliche Wände, feste Installationen und Sanitäranlagen) belaufen sich auf 200‘000 Franken zuzüglich 7,7 % MWST von 15‘400 Franken. Die Max AG verfügt im Zeitpunkt der Aufwendungen über ein Vorsteuerabzugsrecht im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit von 50 %. Somit kann die Max AG auf den Aufwendungen nur einen Vorsteuerabzug von 7‘700 Franken geltend machen. Ab dem Jahr 2023 erwirtschaftet die Max AG nur noch steuerbare Umsätze, d.h. es besteht das volle Vorsteuerabzugsrecht. Die Max AG kann deshalb folgende Einlageentsteuerung geltend machen:

	Beträge in CHF
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung: Nicht geltend gemachte Vorsteuern auf den Anlagekosten	*7'700*
Abschreibungen für die Jahre 2018 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2022 (letztes, abgelaufenes Jahr): 5 Jahre à 5 % = 25 %	*- 1'925*
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung per 1.1.2023	***5'775***

Beispiel 2

Die steuerpflichtige Mieterin Meier AG mietet zu Beginn des Jahres 2014 bei der Immo AG diverse Schulungsräumlichkeiten (Vermietung ohne Option; feste Mietdauer von 10 Jahren) im Rohbau. Die zusätzlichen Aufwendungen für den Ausbau und Bezug der Schulungsräumlichkeiten (z.B. Plattenboden, zusätzliche Wände, feste Installationen und Sanitäranlagen) belaufen sich auf 200‘000 Franken zuzüglich 8 % MWST von 16‘000 Franken. Die Meier AG verwendet die Räumlichkeiten für Schulungsleistungen im Bildungsbereich (nicht optiert und kann daher keinen Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für den Ausbau der Schulungsräumlichkeiten vornehmen). Infolge Expansion lässt die Meier AG im Jahr 2018 eine eigene Liegenschaft für ihre Schulungs- und Beratungstätigkeiten erstellen und will deshalb aus dem Mietvertrag „aussteigen“. Die Meier AG findet per 1. November 2018 einen Nachmieter, die Radsport AG, die ihren Mietvertrag mit der Immo AG übernimmt. Für den im Jahr 2014 durch die Meier AG getätigten Ausbau wird mit der Radsport AG eine Zahlung über 100‘000 zuzüglich 7,7 % MWST von 7‘700 Franken vereinbart. Die Meier AG muss die Zahlung der Radsport AG versteuern, kann aber im Gegenzug folgende Einlageentsteuerung geltend machen:

	Beträge in CHF
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung: Nicht geltend gemachte Vorsteuern auf den Anlagekosten	*16'000*
Abschreibungen für die Jahre 2014 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2017 (letztes, abgelaufenes Jahr): 4 Jahre à 5 % = 20 %	*- 3'200*
Vorsteuerkorrektur Einlageentsteuerung per 1.11.2018	***12'800***

6.10.2 Bauliche Massnahmen durch den Vermieter

Wünscht der Mieter zusätzliche Investitionen, gelten die vom Vermieter in Rechnung gestellten Kosten dann als Teil des Mietentgeltes (teilen die mehrwertsteuerliche Qualifikation [von der Steuer ausgenommen oder steuerbar] der Miete), wenn sie im Mietzins enthalten sind.

Hat der Mieter jedoch für diese zusätzlichen Investitionen eine Einmalzahlung zu leisten, sind diese nicht mehr Teil des Mietentgelts und vom Vermieter zum Normalsatz abzurechnen.

6.11 Mietzinsreduktion

Hat der Vermieter dem Mieter eine nachträgliche Mietzinsreduktion zu gewähren (z.B. aufgrund von Baumängeln, äusseren Einflüssen, beschränkter Nutzung des Mietobjekts wegen Umbau, Sanierung und dgl. sowie vertraglich vorbestimmte Anpassungen der bezahlten Miete bei Beendigung oder Verlängerung des Mietvertrages), handelt es sich beim Vermieter um eine Entgeltsminderung. Bei optierten Mietverhältnissen hat der Mieter die Vorsteuern entsprechend zu korrigieren.

6.12 Entschädigung bei vorzeitiger Vertragsauflösung und „Schlüsselgeld“

Die Einwilligung in eine einvernehmliche Mietvertragsauflösung ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes im Sinne von Artikel 3 Buchstabe c MWSTG und somit eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne, die entweder vom steuerpflichtigen Mieter (wenn er in die Mietvertragsauflösung einwilligt und vom Vermieter dafür ein Entgelt erhält) oder vom steuerpflichtigen Vermieter (wenn er in die Mietvertragsauflösung einwilligt und vom Mieter dafür ein Entgelt erhält) zum Normalsatz zu versteuern ist. Es ist unerheblich, auf wessen Wunsch das Mietverhältnis aufgelöst wurde und ob das Mietverhältnis selbst von der Steuer ausgenommen war. In diesen Fällen handelt es sich um eine Dienstleistung gemäss Artikel 3 Buchstabe e MWSTG, deren Ort sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip) richtet.

Beim sog. *„Schlüsselgeld“* (auch als *„Key Money“* oder *„Handgeld“* bezeichnet) handelt es sich um eine Zahlung für den Antritt eines Mietverhältnisses, das unabhängig von den periodischen Mietzinsen geleistet wird. Es sind zwei Konstellationen denkbar. Entweder bezahlt der Vermieter dem Mieter ein *„Schlüsselgeld“*, damit dieser das Mietverhältnis vorzeitig beendet oder das Schlüsselgeld-Angebot kann vom neuen dem bisherigen Mieter unterbreitet werden, damit dieser ihm den Mietvertrag überträgt. In beiden Fällen handelt es sich um eine Dienstleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne, die vom bisherigen steuerpflichtigen Mieter zum Normalsatz zu versteuern ist.

Beispiel
Für die vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses einer Geschäftsräumlichkeit an bester Passantenlage erhält das steuerpflichtige Warenhaus Maxim AG (bisheriger Mieter) vom Vermieter eine Zahlung von 500'000 Franken. Der neue Mieter schliesst mit dem Vermieter einen neuen Mietvertrag ab und das Warenhaus Maxim AG verlegt seinen Geschäftssitz an ein anderes Domizil. Das Warenhaus Maxim AG hat die 500'000 Franken (inkl. MWST) zum Normalsatz zu versteuern.

7 Steuerbare Vermietungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 Buchstaben a - f MWSTG insbesondere Beherbergungsleistungen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a - f MWSTG)

7.1 Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen beziehungsweise unternehmerischem und nicht unternehmerischem Bereich bei Ferienwohnungen und/oder -häusern sowie Parkplätzen

Während Ferienwohnungen und -häuser sowie Parkplätze im Eigentum von juristischen Personen (z.B. AG oder GmbH) und Personengesellschaften (z.B. Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften) als Geschäftsvermögen (= unternehmerischer Bereich) gelten, sind diese bei Einzelunternehmungen primär dem Privatvermögen (= nicht unternehmerischer Bereich) zuzuordnen. Wenn in den nachfolgenden Erläuterungen nur der Begriff *„Ferienwohnung“* verwendet wird, sind darunter immer auch Ferienhäuser und/oder Parkplätze zu verstehen.

Solche Vermögenswerte werden für die Belange der MWST jedoch insbesondere dann **dem unternehmerischen Bereich einer Einzelunternehmung zugeordnet**, wenn **eine** der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- Die Vermietung von Ferienwohnungen und/oder -häusern und/oder Parkplätzen stellt einen **eigenen Betrieb oder Betriebsteil** dar.
  Dies ist erfüllt, wenn aus solchen Vermietungen jährlich insgesamt Bruttomietzinseinnahmen (inkl. Nebenkosten) von **mehr als 40’000 Franken** erzielt werden. Dieser Betrag versteht sich inkl. MWST.

- Die Ferienwohnungen und/oder -häuser und/oder Parkplätze bilden **Gegenstand eines gewerbsmässigen Handels mit Liegenschaften**.

- Die Ferienwohnungen und/oder -häuser und/oder Parkplätze dienen dem Unternehmen als **Betriebsreserve**.

  Beispiel
  Ein Hotelbetrieb besitzt Ferienwohnungen, die von ihm in Spitzenzeiten als Dependance für die Hotelgäste genutzt werden.

- Die Ferienwohnungen und/oder -häuser und/oder Parkplätze dienen dem Unternehmen als **Sicherheit für die ihm gewährten Betriebskredite**.

Wenn **keine der vorstehend genannten Voraussetzungen erfüllt** sind, geht die ESTV bei Einzelunternehmungen aus Vereinfachungsgründen davon aus, dass die aus der Vermietung von Ferienwohnungen und/oder -häusern und/oder Parkplätzen erzielten Entgelte bis maximal 40'000 Franken **nicht dem unternehmerischen Bereich** zuzuordnen sind. Daraus folgt, dass die Einzelunternehmungen diese Entgelte nicht versteuern müssen und auf den dafür bezogenen Leistungen kein Vorsteuerabzug möglich ist. Den steuerpflichtigen Einzelunternehmungen steht es jedoch frei, sämtliche derartigen Entgelte zu versteuern (mit Vorsteuerabzugsrecht).

7.1.1 Anwendbare Steuersätze und Vorsteuerabzug

Sind Ferienwohnungen jedoch dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen, so ist das aus der Vermietung erzielte Entgelt eines im Inland gelegenen Ferienhauses beziehungsweise einer Ferienwohnung durch den steuerpflichtigen Eigentümer zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen, das aus der Vermietung der im Inland gelegenen Parkplätze zum Normalsatz zu versteuern. Für Aufwendungen im Zusammenhang mit Ferienwohnungen, die dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind und vorwiegend geschäftlich genutzt werden, besteht der Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug.

Wird eine dem unternehmerischen Bereich zugeordnete (im Inland gelegene) Ferienwohnung vorwiegend für eine nicht unternehmerische Tätigkeit (z.B. für den Privatgebrauch bei einer Einzelunternehmung) verwendet, so ist ein bereits geltend gemachter Vorsteuerabzug zu korrigieren (Art. 31 Abs. 2 MWSTG).

7.1.2 Überlassung an eng verbundene Personen

Wird eine dem unternehmerischen Bereich zugeordnete (im Inland gelegene) Ferienwohnung an eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) unentgeltlich überlassen oder zu einem Vorzugspreis vermietet, so muss der steuerpflichtige Eigentümer hierfür einen Mietwert versteuern, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Liegen keine Werte für die Berechnung des Marktmietwertes vor („*Vermietung*“ an unabhängige Dritte in der entsprechenden Saison) vor, anerkennt die ESTV als solchen Wert den bei den direkten Bundessteuern gültigen **Jahreseigenmietwert** (s. Rundschreiben vom 21.2.2008 der direkten Bundessteuer, Nr. 2-046-D-2008-d) mit einem **Zuschlag von 25 %**. Für die Berechnung im Einzelfall wird zudem davon ausgegangen, dass ein Jahr 360 Tage umfasst. Dieser Wert unterliegt der Steuer zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen (bei der Vermietung von Ferienwohnungen und -häusern) beziehungsweise zum Normalsatz (bei der blossen Vermietung von Parkplätzen, die nicht als erweiterte Nebenleistung zu einer Beherbergung gilt).

7.1.3 Nutzung durch Einzelunternehmung für private Zwecke

Werden bei einer steuerpflichtigen Einzelunternehmung eine oder mehrere Ferienliegenschaften dem unternehmerischen Bereich zugeordnet, geht die ESTV im Sinne einer annäherungsweisen Ermittlung davon aus, dass eines dieser Objekte während **zweier Monate im Jahr** für Privatzwecke (Art. 31 Abs. 2 MWSTG) verwendet wird. Für diese 2 Monate ist ein Mietwert gemäss Artikel 31 Absatz 4 MWSTG zu berechnen. Die ESTV anerkennt als solchen Wert den Durchschnitt der bei den direkten Bundessteuern gültigen **Jahreseigenmietwerte** (☞ Ziff. 7.1.2) der einzelnen Objekte mit einem **Zuschlag von 25 %**. Für die Berechnung im Einzelfall wird zudem davon ausgegangen, dass ein Jahr 360 Tage umfasst. Die zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen beziehungsweise Normalsatz (Parkplätze) berechnete Steuer auf diesem Mietwert ist als Vorsteuerkorrektur zu deklarieren (☞ MWST-Abrechnung; Ziff. 415). Sowohl die ESTV als auch die steuerpflichtige Person haben die Möglichkeit, eine davon abweichende Nutzungsdauer heranzuziehen, sofern diese durch geeignete Belege nachgewiesen wird.

7.1.4 Gesamt- oder Miteigentum des steuerpflichtigen Einzelunternehmers und seines Ehepartners

Stehen Ferienwohnungen und/oder -häuser und/oder Parkplätze im Gesamt- oder Miteigentum der steuerpflichtigen Person und ihres Ehepartners, bilden diese für die Belange der Mehrwertsteuer ein selbstständiges Steuersubjekt (einfache Gesellschaft). Sie haben die aus der Vermietung vorgenannter Objekte erzielten Entgelte zum entsprechenden Steuersatz (d.h. die Vermietung von Ferienwohnungen und/oder -häusern sind zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen und die Vermietung von Parkplätzen sind zum Normalsatz steuerbar) zu versteuern, sofern die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht gemäss Artikel 10 Absatz 1 MWSTG erfüllt sind beziehungsweise auf die Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Artikel 11 MWSTG verzichtet wird.

7.1.5 Beispiele

Beispiel 1

Der Lebensmittelhändler Hans Müller (Einzelunternehmung) ist als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen. Sein Privatvermögen investiert er hauptsächlich in Ferienwohnungen, die er vermietet. Die jährlichen Mieteinnahmen belaufen sich auf rund 60'000 Franken. Die Ferienwohnungen figurieren nicht in der Geschäftsbuchhaltung. In der Ferienzeit und teilweise auch an den Wochenenden hält sich Hans Müller mit seiner Familie in einer der Ferienwohnungen auf.

Werden aus der Vermietung von Ferienwohnungen jährlich Einnahmen von mehr als 40'000 Franken erzielt, gelten diese Liegenschaften als Betriebsteil, der für die Belange der MWST dem unternehmerischen Bereich der Einzelunternehmung zuzuordnen ist. Hans Müller hat das aus der Vermietung erzielte Entgelt zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen zu versteuern. Auf den Aufwendungen für die Beherbergung (z.B. Strom, Wasser, Heizung, Wäsche oder Unterhalt) kann er den vollen Vorsteuerabzug vornehmen. Für die private Nutzung hat Hans Müller einen Mietwert wie für einen unabhängigen Dritten zu berechnen.
Die auf diesem Mietwert berechnete Steuer (zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen; ☞ Ziff. 7.2) ist als Vorsteuerkorrektur zu deklarieren (☞ MWST-Abrechnung; Ziff. 415). Wie dieser Mietwert berechnet werden kann, ergibt sich aus den vorangegangenen Ausführungen der Ziffer 7.1.3.

Variante

Sind die ***Ferienwohnungen im Eigentum der Ehefrau*** *von Hans Müller und werden diese auch in ihrem Namen vermietet, kommt eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich der Einzelunternehmung Hans Müller nicht in Frage. Es besteht damit kein Anspruch auf Vorsteuerabzug; andererseits sind auch die erzielten Einnahmen nicht zu versteuern, es sei denn, die Ehefrau ist wegen Überschreitens der Umsatzgrenze (Limite von CHF 100'000) selbst steuerpflichtig (Art. 10 MWSTG) oder hat auf die Befreiung verzichtet (Art. 11 MWSTG).*

Beispiel 2

Georg Meier, Inhaber der steuerpflichtigen Georg Meier Maschinenfabrik (Einzelunternehmung), besitzt 4 Ferienwohnungen (alle in der Schweiz gelegen), die nicht in der Buchhaltung der Einzelunternehmung als Geschäftsvermögen aufgeführt sind. Für das Jahr 2018 stehen Investitionen grösseren Ausmasses bei der Einzelunternehmung an, wofür bei einer Bank ein Betriebskredit beantragt wird. Der Kredit wird von der Bank nur unter der Voraussetzung gewährt, dass ihr die im Privateigentum von Georg Meier stehenden 4 Ferienwohnungen als Sicherheit dienen. Georg Meier stimmt dieser Bedingung der Bank zu, worauf der Betriebskredit per 1. Juli 2018 gewährt wird.

Die 4 Ferienwohnungen werden für die Belange der MWST ab 1. Juli 2018 dem unternehmerischen Bereich der Einzelunternehmung zugeordnet. Georg Meier hat demnach ab diesem Zeitpunkt das aus der Vermietung erzielte Entgelt zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen zu versteuern. Eine Einlageentsteuerung auf den steuerlich relevanten Aufwendungen ist zu prüfen. Andererseits darf er für die betreffenden Aufwendungen den vollen Vorsteuerabzug vornehmen. Für die private Nutzung ist ein Mietwert wie für einen unabhängigen Dritten zu berechnen. Die auf diesem Mietwert berechnete Steuer (zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen; ☞ Ziff. 7.2) ist als Vorsteuerkorrektur zu deklarieren. Wie der Mietwert bei mehreren Ferienwohnungen berechnet werden kann, ergibt sich aus den vorangegangenen Ausführungen der Ziffer 7.1.3.

☞ Für weitere Informationen zur Erfassung der Vorsteuern wird auf die Ausführungen unter vorstehender Ziffer 6.5 verwiesen.

☞ Betreffend **Nutzungsänderungen** bei Liegenschaften (z.B. Überführung von Ferienwohnungen und/oder -häusern ins Privatvermögen oder umgekehrt) sind die Ausführungen in der MWST-Info Nutzungsänderungen zu beachten.

7.2 Beherbergungsleistungen und Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. a MWSTG)

In der nachfolgenden Ziffer wird dargelegt, wann es sich bei der „*Vermietung*“ beispielsweise einer Ferienwohnung um eine steuerbare Beherbergungsleistung und wann es sich um eine von der Steuer ausgenommene Vermietung handelt.

7.2.1 Beherbergungsleistungen in der Parahotellerie und die Abgrenzung zur von der Steuer ausgenommenen Vermietung

Unter die Bestimmung von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 Buchstabe a MWSTG fallen die Beherbergungsleistungen (Übernachtung mit Frühstück) der Hotellerie (Hotel- und Kurbetriebe) sowie der Parahotellerie.

a) Bei der Vermietung von möblierten oder unmöblierten Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen liegt i.d.R. - ungeachtet der Dauer des Vertrages - eine **Beherbergungsleistung** vor, welche der MWST zum **Sondersatz** unterliegt.

Beispiele
Beherbergung in Hotels, Ferienwohnungen und/oder -häusern, Ferienlagerhäusern, Gästezimmern, Massenlagern usw.

Allfällige nachfolgend aufgezählte, in direktem Zusammenhang mit der Beherbergung stehende Nebenleistungen gelten als Kostenfaktoren und können zum Sondersatz versteuert werden (vgl. die abschliessende Aufzählung der in direktem Zusammenhang mit der Beherbergung stehenden Nebenleistungen in der MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe). Dies unabhängig davon, ob sie im Preis für die Übernachtung eingeschlossen oder separat fakturiert werden:

- Zimmerreinigung;
- Zurverfügungstellen von Bett- und Frottierwäsche;
- Radio- und Fernsehbenützung (ohne Pay-TV);
- Zugang zum Internet (ohne Benützungsgebühren).

Erweiterte Nebenleistungen (z.B. Parkplatz, Fitnessraum oder Schuhputzservice) sind nur dann zum Sondersatz steuerbar, wenn folgende Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind:

- Die Leistungen werden innerhalb der Anlage erbracht und vom Gast auch dort genutzt.
- Die Leistungen sind im Preis für die Beherbergung inbegriffen, d.h. es wird kein zusätzliches Entgelt in Rechnung gestellt. Entscheidend ist, dass diese Leistungen alle Gäste ohne Aufpreis in Anspruch nehmen können.

Werden solche Leistungen (z.B. Wohnungsreinigung oder Bettwäsche) von einem Dritten erbracht, sind diese zum Normalsatz steuerbar, unabhängig davon, ob sie dem Inhaber resp. Vermieter oder dem Mieter des Mietobjektes fakturiert werden.

☞ Weitere Informationen zu den Beherbergungsleistungen können der MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe entnommen werden.

Beispiel
Horst Hermann mit Wohnsitz in Stuttgart (DE) ist Eigentümer von mehreren Ferienwohnungen in Grindelwald. Aus der „Vermietung“ dieser Ferienwohnungen erzielt er jährlich 120‘000 Franken Einnahmen. Die „Vermietungen“ der Ferienwohnungen stellen aus Sicht der Mehrwertsteuer steuerbare Beherbergungsleistungen (Ort der Leistung; Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG) dar, die zum Sondersatz zu versteuern sind. Im Weiteren

besteht die obligatorische Steuerpflicht gemäss Artikel 10 MWSTG (u.a. Bestellung eines Steuervertreters gem. Art. 67 MWSTG).
Sofern Horst Hermann diese Ferienwohnungen auch für sich privat nutzt oder an eng verbundene Personen „vermietet", gelten die Ausführungen der vorangehenden Ziffern 7.1.2 und 7.1.3.

b) Eine von der **Steuer ausgenommene Vermietung** gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG (Optionsmöglichkeit; ☞ Ziff. 3) liegt vor, wenn

- die vermieteten Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne von Artikel 23 ff. ZGB oder als Wochenaufenthaltssitz dienen; oder
- der Mieter einen Geschäftssitz oder eine mind. 3 Monate dauernde Betriebsstätte begründet.

Die ESTV kann diesbezüglich vom Vermieter einen Nachweis verlangen. Wird dieser Nachweis nicht erbracht, geht die ESTV davon aus, dass es sich um eine Beherbergungsleistung handelt.

Zusätzlich erbrachte und separat fakturierte Leistungen wie Zimmer-, Wohnungs- oder Hausreinigung, Waschen der Bettwäsche und dergleichen sind zum Normalsatz zu versteuern.

☞ Informationen zu den Leistungen der Kinder- und Jugendbetreuung, insbesondere Beherbergung und Verpflegung können den MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen sowie Bildung entnommen werden.

c) Handelt es sich bei den Räumlichkeiten indes um Unterkünfte, welche den privaten Charakter einer Wohnung haben (Appartementhäuser, **Boarding-houses**, Serviced Apartments usw.), bei denen aber gleichzeitig hotelähnliche Zusatzleistungen angeboten werden, ist grundsätzlich die gleiche Unterscheidung wie in den vorgenannten Buchstaben a und b vorzunehmen. Aus **Vereinfachungsgründen** können diese Leistungen (inkl. der in Bst. a erwähnten Nebenleistungen unter der Voraussetzung, dass die dort genannten Bedingungen erfüllt sind) vom Leistungserbringer als Beherbergung zum **Sondersatz** abgerechnet werden.

d) Werden eine Ferienwohnung oder ein Ferienhaus an ein Hotel, Berggasthaus usw. vermietet, liegt eine von der Steuer ausgenommene

Vermietung und nicht eine Beherbergungsleistung vor. Für diese Vermietung kann jedoch gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG optiert werden. In diesem Fall liegt eine zum Normalsatz steuerbare Leistung vor.
Stellt ein Hotel einem anderen Hotel ein oder mehrere Zimmer zur Verfügung (der eine Hotelier hilft beispielsweise dem anderen Hotelier, Kapazitätsengpässe zu überbrücken), liegt eine Beherbergungsleistung vor, die zum Sondersatz steuerbar ist.
Werden jedoch ein oder mehrere Zimmer oder gar ein ganzer Hoteltrakt von einem Hotel an ein anderes Hotel für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit zur ausschliesslichen Benützung vermietet (d.h. der Mieter kann über die entsprechenden Zimmer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verfügen), liegt eine von der Steuer ausgenommene Vermietung nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG vor. Für diese Vermietung kann jedoch gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG optiert werden. In diesem Fall liegt eine zum Normalsatz steuerbare Leistung vor.

7.2.2 Vermietung von Sälen, Konferenz- und Schulungsräumen im Hotel- und Gastgewerbe

Die Vermietung von Sälen sowie auch Konferenz- und Schulungsräumen im Hotel- und Gastgewerbe unterliegt der MWST zum Normalsatz.

☞ Weitere Informationen zur Vermietung von Sälen usw. können der MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe entnommen werden.

7.3 Vermietung von Campingplätzen und Mobilheimparks

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. b MWSTG)

Die Vermietung von Campingplätzen und Mobilheimparks im Hotel- und Gastgewerbe unterliegt der MWST zum Sondersatz.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe entnommen werden.

7.4 Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c MWSTG)

7.4.1 Grundsätzliches

Der Einfachheit halber ist nachfolgend durchwegs von der Vermietung von Parkplätzen die Rede. Darunter sind jegliche markierten und unmarkierten Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen zu verstehen. Als solche Plätze kommen Einzelgaragen, offene oder abschliessbare Garagenboxen, Einstellhallenplätze (z.B. in Tiefgaragen oder Parkhäusern), Autounterstände und dergleichen in Frage, insbesondere aber auch Boots- und Trockenplätze (z.B. auf Wiesen, Kies- und Sandplätzen und in Gebäuden). Als Fahrzeuge gelten hauptsächlich Automobile, Motorräder, Motorfahrräder, Fahrräder, Anhänger, Bau- und landwirtschaftliche Maschinen, aber auch Boote und Flugzeuge.

☞ Betreffend die Behandlung solcher Entgelte im nicht unternehmerischen Bereich bei einer Einzelunternehmung verweisen wir auf die Abgrenzungskriterien (u.a. Grenze von CHF 40'000) unter vorstehender Ziffer 7.1.

7.4.2 Steuerliche Behandlung

7.4.2.1 Im Gemeingebrauch stehende Parkplätze

Die **Vermietung** von **im Gemeingebrauch** stehenden **Parkplätzen** ist von der **Steuer ausgenommen** (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c MWSTG). Im Gemeingebrauch stehen folgende sich im Eigentum der öffentlichen Hand befindende (oder im Baurecht übernommenen) Parkplätze (abschliessende Aufzählung):

- Parkplätze am Strassenrand, die nicht zu bestimmten Gebäuden beziehungsweise Einrichtungen (☞ Ziff. 7.4.2.2, 3. Bullet-Point) gehören;
- Parkplätze auf öffentlichen Plätzen **ohne Zugangssperre**, die nicht zu bestimmten Gebäuden beziehungsweise Einrichtungen gehören. Als Zugangssperren gelten beispielsweise Barrieren, Poller oder Personen, die bei der Ein- oder Ausfahrt die Parkgebühr einkassieren. **Nicht um Zugangssperren** im vorgenannten Sinn handelt es sich bei sonstigen baulichen Massnahmen wie Bepflanzungen oder einer Ein- und Ausfahrt.

Die Art und Weise, wie die Parkgebühr für solche Vermietungen erhoben wird (z.B. mit Parkingmeter, Ticketautomat oder durch Abgabe von Parkkarten an Anwohner für das Abstellen von Fahrzeugen in der blauen Zone), spielt keine Rolle.

Ziffer gültig ab 1. Januar 2015 (betreffend Gültigkeit ☞ Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

7.4.2.2 Nicht im Gemeingebrauch stehende Parkplätze

Handelt es sich um Parkplätze, die nicht unter Ziffer 7.4.2.1 fallen, liegt eine **Vermietung** von **nicht im Gemeingebrauch** stehenden **Parkplätzen** vor, die grundsätzlich - ungeachtet der Mietdauer - zum Normalsatz **steuerbar** ist (Ausnahme: Vermietung von Parkplätzen als unselbstständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung).

Nicht im Gemeingebrauch stehen also namentlich:

- Parkplätze in Parkhäusern, ungeachtet dessen, ob sie im Eigentum von Privaten oder der öffentlichen Hand stehen;
- Parkplätze auf öffentlichen Plätzen, die durch eine Zugangssperre (z.B. Barriere oder Poller) vom Strassenbereich abgegrenzt sind;
- die zu bestimmten Gebäuden beziehungsweise Einrichtungen wie Spitälern, Verwaltungsgebäuden, Schulen, Bahnhöfen, Arztpraxen oder Firmen gehörenden Parkplätze, unabhängig davon, ob sie kurzfristig (z.B. an Besucher) oder langfristig (z.B. an das Personal) vermietet werden;
- von Gemeinwesen auf zugemieteten Grundstücken bewirtschaftete Parkplätze;
- Parkplätze in sogenannten Park+Ride-Anlagen, ungeachtet dessen, ob sie im Eigentum von Privaten oder der öffentlichen Hand stehen.

Zu beachten ist, dass die Vermietung als Gegenstand der zwischen den Mietvertragsparteien getroffenen Vereinbarung zum Normalsatz steuerbar ist; auf die tatsächliche Nutzung des Mietobjekts durch den Mieter kommt es hingegen nicht an.

Die Vermietung von solchen nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen ist jedoch dann von der Steuer ausgenommen (Gegenausnahme), wenn es sich bei deren Vermietung um eine unselbstständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung handelt. Dies trifft nur dann zu, wenn

- es sich beim Vermieter und beim Mieter beider Objekte jeweils um die gleichen Rechtspersonen handelt;
- die Parkplätze dem Mieter während der ganzen im Mietvertrag vereinbarten Zeitdauer zur Verfügung stehen;
- die Nebenleistung im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist;
- die Nebenleistung die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und dadurch mit ihr zusammenhängt;
- die Nebenleistung üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt;
- ein örtlicher beziehungsweise räumlicher Zusammenhang mit dem Grundstück resp. dem Gebäude und den Parkplätzen gegeben ist. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Parkplätze Teil eines einheitlichen Gebäudekomplexes sind oder sich in unmittelbarer Nähe des Grundstücks befinden (z.B. Einfamilienhausüberbauung mit gemeinsamer Tiefgarage).

Die vorgenannten Voraussetzungen müssen **kumulativ** erfüllt sein.
Nicht von Bedeutung ist die feste Zuteilung eines bestimmten Platzes. Es ist also zulässig, dass der Mieter innerhalb eines definierten Areals irgend einen Platz belegen kann. Der Platzanspruch muss aber garantiert sein (keine Überbelegungen).

Ebenso ist die **Vermietung** eines **ganzen Parkhauses** oder **einzelner Etagen** von der **Steuer ausgenommen**, sofern für die Vermietung nicht optiert wird.

Ziffer gültig ab 1. Januar 2015 (betreffend Gültigkeit ☞ Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

7.4.3 Beispiele

Beispiel 1
Herr und Frau Kocher sind Mieter einer 5-Zimmer-Wohnung in der Überbauung Hofmatt. Zusätzlich zur Wohnung haben sie in der Tiefgarage der Überbauung einen Parkplatz gemietet. Beim Vermieter handelt es sich um die gleiche Rechtsperson. Ihre 23-jährige Tochter Leonie wohnt noch zu Hause. Weil sie seit kurzem ein eigenes Auto besitzt, schliessen Herr und Frau Kocher mit dem Vermieter einen Mietvertrag für einen zusätzlichen Parkplatz in der Tiefgarage ab.

Beim Vermieter sind beide Parkplatzvermietungen von der Steuer ausgenommen. Schliesst demgegenüber der Vermieter den Mietvertrag für den Parkplatz mit der Tochter Leonie ab, so unterliegt diese Vermietung der Steuer zum Normalsatz.

Beispiel 2
Frau Hayoz wohnt in Givisiez und arbeitet in Bern. Im Mietvertrag zur Wohnung ist die Miete eines Parkplatzes in der Einstellhalle der von ihr bewohnten Liegenschaft inbegriffen. Da die gleiche Vermieterin auch Liegenschaften und Parkplätze in der Stadt Bern besitzt, mietet Frau Hayoz in der Nähe ihres Arbeitsplatzes einen zweiten Parkplatz.

Die Vermietung des Parkplatzes in Bern stellt für die Vermieterin eine zum Normalsatz steuerbare Leistung dar, da es sich bei diesem Parkplatz nicht mehr um eine Nebenleistung handelt. Demgegenüber sind die Vermietung der Wohnung und des Einstellhallenplatzes in Givisiez von der Steuer ausgenommen.

Beispiel 3
Eine Schule mietet von einer Pensionskasse einen Gebäudeteil für die Unterbringung des Sekretariats sowie 15 Parkplätze. Deren 3 stehen dem Sekretariatspersonal sowie Besuchern unentgeltlich zur Verfügung. Die übrigen 12 Parkplätze vermietet die Schule mit dem Einverständnis der Pensionskasse an Lehrkräfte weiter.

Die Vermietung aller 15 Parkplätze stellt bei der Pensionskasse eine Nebenleistung zu der von der Steuer ausgenommenen Vermietung des Gebäudeteils dar. Sofern für die Mieteinnahmen optiert wird, ist die Steuer auf dem Gesamtentgelt (Büroräume und Parkplätze) zu entrichten.
Ist die Schule steuerpflichtig, hat sie ihrerseits als Untervermieterin das Entgelt aus der Weitervermietung der 12 Parkplätze zum Normalsatz zu versteuern.

Beispiel 4
Eine Immobiliengesellschaft vermietet einem Detaillisten ein Verkaufslokal mit einer Fläche von 300 m^2 sowie auf dem gleichen Areal 20 Kundenparkplätze für die Zeit von 08.00 - 19.00 Uhr. Für die Zeit von 19.00 - 08.00 Uhr vermietet die Immobiliengesellschaft diese Parkplätze an Wohnungsmieter im gleichen Gebäude.

Die Vermietung der Parkplätze gilt als Nebenleistung zu der von der Steuer ausgenommenen Lokal- beziehungsweise Wohnungsvermietung. Sofern die Immobiliengesellschaft für das Mietverhältnis mit dem Detaillisten optiert, muss sie die betreffenden Entgelte versteuern.

Beispiel 5
Ein Inhaber einer Garage gibt altershalber seine Geschäftstätigkeit auf und vermietet deshalb die ganze Betriebsliegenschaft, bestehend aus Werkstatt mit 5 Reparaturplätzen, Autowaschanlage, Ersatzteillager, Büro und Ausstellungsraum, seinem Sohn. Die Fläche der Parzelle erlaubt zudem das Abstellen von rund 30 Fahrzeugen im Freien.

Die Vermietung dieser Parkplätze stellt eine Nebenleistung zu der von der Steuer ausgenommenen Liegenschaftsvermietung dar. Sofern für die Mieteinnahmen optiert wird, ist die Steuer auf dem Gesamtentgelt zu entrichten.

Beispiel 6
Zwecks Durchführung eines Openair-Konzerts vermietet ein Landwirt dem Organisator eine Wiese. Der Umsatz aus deren Vermietung ist von der Steuer ausgenommen. In unmittelbarer Nähe vermietet er ihm eine Fläche für das Abstellen der Fahrzeuge der Konzertbesucher.

Die Vermietung der Parkplatzfläche bildet eine Nebenleistung zu der von der Steuer ausgenommenen Vermietung der Wiese und ist ebenfalls von der Steuer ausgenommen.

Beispiel 7
Ein Auto-Occasionshändler mietet ein Areal für das Abstellen von 40 Fahrzeugen mit 2 darauf abgestellten, nicht im Grundbuch eingetragenen Containern, von denen er den einen als Büro, den anderen für die Ausführung kleinerer Reparaturen und Unterhaltsarbeiten an Fahrzeugen verwendet.

Aufgrund der Tatsache, dass es sich bei den Containern nicht um Immobilien handelt, kann sich hinsichtlich der Parkplätze die Frage einer Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung gar nicht stellen. Sowohl die Vermietung des Areals als auch diejenige der beiden Container unterliegen beim Eigentümer des Areals der Steuer zum Normalsatz.

Beispiel 8
Eine Pensionskasse vermietet einem Möbelhaus in der Nähe einer Grossstadt ein Lagerhaus. Das Möbelhaus hat seine Verkaufsräumlichkeiten in der Innenstadt von einer Immobiliengesellschaft gemietet. Um den Kunden und dem eigenen Personal Parkplätze anbieten zu können, mietet es von der Pensionskasse im Parkhaus neben den Verkaufsräumen in der Innenstadt zusätzlich 20 Parkplätze.

Die Vermietung dieser 20 Parkplätze gilt nicht als Nebenleistung zu der von der Steuer ausgenommenen Lagerhausvermietung; die Vermietung dieser Parkplätze ist somit von der Pensionskasse zum Normalsatz zu versteuern.

Beispiel 9
Im Rahmen der Durchführung eines Motocross vermietet eine Gemeinde dem Veranstalter des Motocross eine Wiese für das Abstellen der Fahrzeuge der Besucher. Die Wiese, auf der das Motocrossrennen stattfindet, wird von einer steuerpflichtigen Unternehmung vermietet.

Die Vermietung der Wiese durch die Gemeinde unterliegt bei dieser der Steuer zum Normalsatz, da es sich hier um eine steuerbare Lieferung nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 Buchstabe c MWSTG handelt. Die Vermietung der Wiese durch die steuerpflichtige Unternehmung ist bei dieser von der Steuer ausgenommen (mit Optionsmöglichkeit).

Beispiel 10
Verschiedene Eigentümer von Wohnbauten in einer Überbauung haben für die Erstellung einer gemeinsamen Tiefgarage eine Miteigentümergemeinschaft (MEG) gebildet. Die Miteigentümer sind im Grundbuch eingetragen. Die von den Gemeinschaftern nicht selbst benutzten Parkplätze werden durch die MEG vermietet.

Die betreffenden Vermietungen an Dritte unterliegen bei der MEG (da diese aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht Steuersubjekt ist) der Steuer zum Normalsatz.

Beispiel 11
Aufgrund eines im Grundbuch eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages sind sämtliche Stockwerkeigentümer (STWE) einer kleinen Überbauung verpflichtet, in der darin errichteten Tiefgarage, die sich im Eigentum des seinerzeitigen Erstellers der Überbauung (Generalunternehmer) befindet, mindestens einen Parkplatz zu mieten.

Die Vermietung dieser Parkplätze unterliegt beim Generalunternehmer der Steuer zum Normalsatz. Soweit ein STWE sein Eigentum nicht selbst bewohnt, sondern dieses vermietet und seinem Mieter auch den vorstehenden Parkplatz weitervermietet, ist diese Vermietung des Parkplatzes eine Nebenleistung zu der von der Steuer ausgenommenen Wohnungsvermietung.

Beispiel 12
Herr Müller ist Eigentümer eines dreigeschossigen Chalets im autofreien Wengen. Um dessen Vermietbarkeit zu steigern, mietet er im Parkhaus neben dem Bahnhof in Lauterbrunnen 3 Parkplätze.

Diese Vermietung ist beim Parkhausbetreiber zum Normalsatz steuerbar.

Herr Müller vermietet nun das Chalet einerseits und die 3 Parkplätze andererseits an eine Familie mit 3 erwachsenen Kindern, die in Wengen offiziell Wohnsitz begründet.

Der örtliche Zusammenhang ist hier gegeben, weil es sich um die nächstgelegene Parkmöglichkeit handelt. Bei der Vermietung der Parkplätze handelt es sich um eine Nebenleistung zu der von der Steuer ausgenommenen Chaletvermietung.

7.4.4 Parkplätze für das Personal, für Kunden und Lieferanten

Stellt eine Unternehmung ihren Angestellten Parkplätze unentgeltlich zur Verfügung, ist hierfür keine Steuer geschuldet (Art. 47 Abs. 3 MWSTV). Dies ist auch dann der Fall, wenn diese Parkplätze den Angestellten zur alleinigen, zeitlich uneingeschränkten Benützung dienen. Auf den betreffenden Aufwendungen für Investitionen und Unterhalt sowie für das allfällige Zumieten von weiteren Parkplätzen kann die steuerpflichtige Unternehmung den Vorsteuerabzug im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit geltend machen. Gleiches gilt für die Parkplätze, die den Kunden und Lieferanten unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden. Müssen hingegen die erwähnten Parkplatzbenützer der Unternehmung eine Zahlung leisten, so unterliegt dieses Entgelt der Steuer zum Normalsatz.

7.5 Vermietung von fest eingebauten Vorrichtungen und von Sportanlagen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. d MWSTG)

a) Die Vermietung von einzelnen fest eingebauten **Vorrichtungen** und **Maschinen**, die zu einer **Betriebsanlage**, nicht jedoch zu einer Sportanlage, gehören, unterliegt der Steuer zum Normalsatz (z.B. Kühlfächer und -zellen in Kühlhäusern, Industriegeleiseanlagen oder fest eingebaute Pump- und Krananlagen). Werden jedoch ganze Gebäude (oder Gebäudeteile) mit solchen Vorrichtungen und Maschinen zur alleinigen Benützung vermietet, sind die betreffenden Entgelte von der Steuer ausgenommen. Es besteht jedoch die Möglichkeit der Option (☞ Ziff. 3).

Beispiele

- *Werkstattgebäude mit Einrichtung;*
- *Gastgewerbebetrieb mit Einrichtung;*
- *Werkhalle mit Laufkran;*
- *Käsereigebäude mit Einrichtung;*
- *Gemeindesaal mit Beleuchtung und audiovisuellen Anlagen.*

b) Von der Steuer ausgenommen ist die Vermietung von **Sportanlagen**, sofern dem Mieter das **alleinige Recht zur Benützung der Sportanlage** oder eines Teils davon eingeräumt wird. Der Verwendungszweck ist nicht von Bedeutung.

Beispiele

- *Vermietung einer ganzen Sportanlage oder einzelner Flächen an den Veranstalter einer Ausstellung;*
- *die Eishalle wird einem Eishockeyclub jeweils an einem Abend pro Woche fest vermietet;*
- *das Schwimmbad wird einer Schulklasse zur alleinigen Benützung vermietet;*
- *Vermietung von 3 Bahnen im 50-Meter-Bassin des Schwimmbades an einen Schwimmklub für Training.*

Ebenfalls von der Steuer ausgenommen sind die dem Mieter allenfalls separat in Rechnung gestellten oder im Mietpreis inbegriffenen zusätzlichen Kosten (z.B. für Strom-, Gas- und/oder Wasserverbrauch).

Um Nutzungsänderungen und damit verbundene Vorsteuerkorrekturen zu vermeiden, kann für diese Umsätze optiert werden.

☞ Weitere Einzelheiten bezüglich der Option für die Versteuerung der Vermietung von Sportanlagen können der MWST-Branchen-Info Sport entnommen werden.

c) Zum Normalsatz steuerbar sind hingegen die Eintritte in Sportanlagen. Durch die Bezahlung eines bestimmten Betrages (Eintrittsgeld) erhält der Benutzer das Recht zur persönlichen Mitbenützung einer Sportanlage.

Beispiele
Eintrittsgeld in Form von Einzel-, Gruppen- und Wocheneintritten sowie Saisonabonnemente für Hallen- oder Freibad, Eisbahn, Golfanlage (Green Fees), Minigolfanlage, Rodelbahn usw.

☞ Weitere Einzelheiten können der MWST-Branchen-Info Sport entnommen werden.

7.6 Bootshafen und -plätze sowie Bojen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c MWSTG)

Die Vermietung von Bootsanlegestellen, Bojenplätzen, Liegeplätzen in Bootshäusern mit Aufhängevorrichtungen usw. ist zum Normalsatz steuerbar.

Bei einem Neubau oder einer Erweiterung eines Bootshafens erhalten häufig nur diejenigen Personen einen Bootsplatz, die dafür ein Darlehen gewähren. Das **gesamte Darlehen** ist als Vorauszahlung für die zukünftigen Mieteinnahmen vom Vermieter der Bootsplätze im Zeitpunkt des Erhalts zum Normalsatz steuerbar. Nach Fertigstellung des Bootsplatzes wird ein solches Darlehen i.d.R. an den periodisch zu zahlenden Mietzins gemäss der vertraglichen Vereinbarung (Laufzeit z.B. 10 Jahre) angerechnet und jährlich amortisiert. Die fortlaufende Amortisation dieses Darlehens hat beim Vermieter mehrwertsteuerlich keine Konsequenzen, da das Darlehen beim Erhalt versteuert wurde. Der vom Mieter nach Anrechnung des Darlehens noch verbleibende periodisch zu zahlende Mietzins ist vom Vermieter ebenfalls zum Normalsatz zu versteuern.

7.7 Vermietung von Schliessfächern

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. e MWSTG)

Steuerbar zum Normalsatz ist die Vermietung von

- Schliessfächern in Bahnhöfen, Flughäfen usw.; aber auch von
- Tresor- und Schrankfächern in Banken, Hotels, Badeanstalten, Sportanlagen usw.

7.8 Vermietung von Messestandflächen und von einzelnen Räumen in Messe- und Kongressgebäuden

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. f MWSTG)

Die Vermietung von Standflächen in Messe- und Kongressgebäuden ist zum Normalsatz steuerbar. Gleiches gilt für die Vermietung einzelner Räume in derartigen Gebäuden.

Die Vermietung von ganzen Messe- und Kongressgebäuden an den Betreiber resp. Veranstalter ist jedoch von der Steuer ausgenommen. Vom Betreiber resp. Veranstalter seinerseits ist die Vermietung der einzelnen Standplätze an die Aussteller resp. Mieter der Räume hingegen zum Normalsatz zu versteuern.

☞ Zur Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien wird auf die nachfolgende Ziffer 9.2 verwiesen.

8 Stockwerkeigentümergemeinschaft (STWEG) und Miteigentümergemeinschaft (MEG)

8.1 Grundsätzliches

Leistungen der Stockwerkeigentümergemeinschaft (STWEG) an die Stockwerkeigentümer (STWE) sind von der Steuer ausgenommen, soweit die Leistungen in

- der Überlassung des gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch;
- seinem Unterhalt, der Instandsetzung oder der sonstigen Verwaltung;
- der Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen

bestehen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG). Gleiches gilt für diejenige Miteigentümergemeinschaft (MEG), welche ebenfalls nur solche Leistungen an ihre Miteigentümer (ME) weiterverrechnet.

Im Gegensatz dazu gelten bei MEG, welche eine Immobilie vorwiegend als Kapitalanlage zur Renditeerzielung gemeinsam halten und diese vermieten, die gleichen Bestimmungen wie bei der Vermietung eines Grundstücks (☞ Ziff. 6).

8.2 Option

Die STWEG kann, sofern der STWE sein Sonderrecht am Grundstück nicht ausschliesslich für private Wohnzwecke verwendet (☞ Ziff. 3.1 Bst. a), für die Versteuerung der unter Ziffer 8.1 aufgezählten Leistungen optieren. Gleiches ist bei einer MEG möglich, deren Zweck in der gemeinschaftlichen Kostenverteilung (z.B. gemeinsame Heizzentrale oder gemeinsame Einstellhalle) liegt.

In der Praxis vorkommender Anwendungsfall einer MEG (vergleichbar mit einer STWEG):
3 Eigentümer, denen je ein Gebäude gehört, betreiben gemeinsam eine Heizzentrale. Die Heizzentrale ist im Miteigentum, nicht jedoch die einzelnen Gebäude. In einem solchen Fall werden nur Kosten an die 3 Gebäudeeigentümer verteilt und hier ist es möglich, dass auch Beiträge an einen Erneuerungsfonds separat erhoben werden.

Optiert die STWEG beziehungsweise die MEG für die genannten Leistungen (☞ Ziff. 8.1), sind der Betriebsbeitrag und der Beitrag für den Erneuerungsfonds getrennt in Rechnung zu stellen. Der Betriebsbeitrag ist in diesem Fall zum Normalsatz zu versteuern. Betreffend die Beiträge für den Erneuerungsfonds wird auf die Ziffer 8.3 verwiesen.
Werden der Betriebsbeitrag und der Beitrag für den Erneuerungsfonds nicht getrennt fakturiert, darf in der Rechnung nicht auf die Steuer hingewiesen werden. Deshalb ist dem steuerpflichtigen STWE resp. ME ein Vorsteuerabzug verwehrt. Ebenfalls kein Anrecht auf Vorsteuerabzug besteht bei der STWEG resp. MEG (auf Vorleistungen), falls sie für den Betriebsbeitrag nicht optiert. Für den Beitrag an den Erneuerungsfonds ist eine Option ausgeschlossen, da es sich dabei immer um eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Finanzbereich handelt. Weitergehende Ausführungen bezüglich der Leistungskombination und der Anwendung der 70/30 %-Regel im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs finden sich in der MWST-Branchen-Info Finanzbereich.

Die steuerpflichtige STWEG resp. MEG kann die auf den Aufwendungen ausgewiesene Vorsteuer im Umfang der im Zeitpunkt der Aufwendungen optierten Leistungen an die STWE resp. ME (i.d.R. nach Wertquoten) geltend machen.

Werden die Kosten getrennt nach den einzelnen Komponenten (z.B. Versicherungsprämien oder Wasserverbrauch) in Rechnung gestellt, so kann der entsprechende Steuersatz angewendet werden.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

8.3 Erneuerungsfonds bei STWEG resp. MEG

Die separat in Rechnung gestellten Beiträge für den Erneuerungsfonds gelten als von der Steuer ausgenommene Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG) und müssen somit nicht versteuert werden. Ebenfalls nicht zu versteuern ist der bei der STWEG resp. MEG vorhandene Bestand des Erneuerungsfonds im Zeitpunkt der Unterstellung unter die Steuerpflicht. Die steuerpflichtige STWEG resp. MEG kann die auf den Aufwendungen ausgewiesene Vorsteuer im Umfang der im Zeitpunkt der Aufwendungen optierten Leistungen an die STWE resp. ME (i.d.R. nach Wertquoten) geltend machen.

Bei Investitionen, welche durch den Erneuerungsfonds ganz oder teilweise vorfinanziert sind, ist bei der Rechnungsstellung an diejenigen STWE resp. ME, bei denen für die unter Ziffer 8.1 aufgezählten Leistungen optiert wurde, zu beachten, dass die MWST auf dem Bruttobetrag - also **vor** der Verrechnung mit dem Fondsbestand - zum aktuell gültigen Steuersatz geschuldet und auszuweisen ist (vgl. nachfolgendes Beispiel).
Bei der Rechnungsstellung an diejenigen STWE resp. ME, bei denen nicht optiert wurde, ist die auf den Aufwendungen lastende Vorsteuer verdeckt zu überwälzen, da diese keinen Vorsteuerabzug vornehmen können.

Beispiel

Eigentümer mit Option		*Wertquote 60 %*
Eigentümer ohne Option		*Wertquote 40 %*
		Beträge in CHF
Fondsbestand		*1'800.00*
Umbauarbeiten		*2'000.00*
Rechnung des Generalunternehmers an die Gemeinschaft		
Umbauarbeiten		*2'000.00*
zuzüglich 7,7 % MWST		*154.00*
Total		***2'154.00***
Vorsteuerabzug bei der Gemeinschaft:	*60 % von 160*	*92.40*
Rechnung der Gemeinschaft an den Eigentümer mit Option		
Umbauarbeiten	*60 % von 2'000*	*1'200.00*
zuzüglich 7,7 % MWST		*92.40*
		1'292.40
Verrechnung mit Fondsbestand	*60 % von 1'800*	*- 1'080.00*
Zu bezahlender Restbetrag		***212.40***
Rechnung der Gemeinschaft an den Eigentümer ohne Option		
Umbauarbeiten	*40 % von 2'154*	*861.40*
Verrechnung mit Fondsbestand	*40 % von 1'800*	*- 720.00*
Zu bezahlender Restbetrag		***141.40***

9 Abgrenzungsfragen

9.1 Vermietung oder Einräumung eines Rechts zur Nutzung der Infrastruktur

Eine von der Steuer ausgenommene Vermietung eines Gebäudes oder eines Teils davon wird in der Praxis - vorbehältlich der Ausführungen unter Ziffer 7 - dann angenommen, wenn die betreffenden Räumlichkeiten **allein durch den Mieter** für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit genutzt werden. Das kommt beispielsweise dadurch zum Ausdruck, dass

- bei **Gebäuden** eine durch bauliche Massnahmen klare räumliche Trennung zu anderen Benutzern erkennbar ist. Wird ein einziger Raum an verschiedene Mieter vermietet (z.B. Grossraumbüro oder Lager), besteht eine räumliche Trennung durch dauerhaft am Gebäude befestigte (angeklebte, angenagelte, angeschraubte oder einzementierte und zum dauernden Verbleib bestimmte) Trennwände;
- bei **Flächen im Freien** eine klare Abgrenzung (z.B. mit Bodenmarkierungen) zu andern Benutzern feststellbar ist (☞ bezüglich der Vermietung von Parkplätzen, Ziff. 7.4 und der Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien, Ziff. 9.2);
- der Mieter jederzeit **uneingeschränkten Zutritt** hat.

Verwenden hingegen mehrere Berechtigte einen bestimmten Raum oder eine bestimmte Fläche **gemeinsam**, beispielsweise mit dem Ziel, die vorhandene Infrastruktur (z.B. Kommunikations- oder EDV-Anlagen) optimal zu nutzen, so handelt es sich um die **Einräumung des Rechts zur Nutzung der Infrastruktur** und damit um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung (Art. 3 Bst. e MWSTG).

An der vorgenannten steuerlichen Qualifikation ändert sich nichts, ob zwei separate Verträge (für *„Miete“* und für *„Infrastruktur“*) vorliegen oder nicht.

Beispiel 1
Das steuerpflichtige Treuhandbüro Arnold ermöglicht dem erst seit kurzer Zeit selbstständigen Rechtsanwalt Hans Berger, die Büroräumlichkeiten samt vorhandener Infrastruktur wie EDV-Anlage, Telefonzentrale, Drucker usw. gemeinsam mit ihm zu nutzen. Seitens des Treuhandbüros Arnold liegt gegenüber dem Rechtsanwalt Hans Berger eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung (Einräumung des Rechts zur Nutzung der Infrastruktur) vor.

Beispiel 2
Das steuerpflichtige Unternehmen Meier AG verfügt in den eigenen Geschäftsräumlichkeiten u.a. über ein Sitzungszimmer (eingerichtet mit Tisch und Stühlen, Hellraumprojektor, Beamer usw.). Das Sitzungszimmer wird durch das Unternehmen Meier AG einerseits für seine eigenen Zwecke verwendet, andererseits sporadisch an Unternehmen im gleichen Gebäude entgeltlich zum Gebrauch überlassen. Diese Gebrauchsüberlassung ist von der Steuer ausgenommen (mit Optionsmöglichkeit). Wenn für die Gebrauchsüberlassung nicht optiert wird, so muss für die gemischte Verwendung der Infrastruktur eine sachgerechte Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden.

Beispiel 3
In der Halle des Bahnhofs Zürich findet alljährlich ein Weihnachtsmarkt statt. Die einzelnen Verkäufer von Weihnachtsartikeln bieten ihre Waren in ihren eigenen Holzhäuschen an. Seitens des Vermieters liegt gegenüber den einzelnen Anbietern der Weihnachtsartikel eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung (Einräumung des Rechts zur Nutzung der Infrastruktur; Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG) vor. Findet der gleiche Weihnachtsmarkt nicht in der Bahnhofhalle, sondern draussen im Freien statt, ist für die steuerliche Beurteilung die nachfolgende Ziffer 9.2 zu beachten.

Beispiel 4
In der Halle des Bahnhofs Zürich wird ein Beachvolleyballturnier durchgeführt. Seitens des Vermieters liegt gegenüber dem Veranstalter dieses Turniers eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung (Einräumung des Rechts zur Nutzung der Infrastruktur; *Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG) vor. Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).*

9.2 Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien

Die Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien ist - unabhängig vom Leistungserbringer - von der Steuer ausgenommen. Erbringt der Vermieter indessen zusätzliche Leistungen wie Bereitstellen der Infrastruktur (Standmaterial) oder der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser usw., gilt Folgendes:

- Werden die Vermietung und die zusätzlichen Leistungen separat in Rechnung gestellt, dann ist die Vermietung des Platzes von der Steuer ausgenommen und die übrigen Leistungen sind zum entsprechenden Steuersatz steuerbar.
- Werden die Leistungen in einem Betrag in Rechnung gestellt, dann liegt eine Kombination von Leistungen gemäss Artikel 19 Absatz 2 MWSTG vor. Wenn der Anteil der Miete wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmacht, kann die ganze Leistung als von der Steuer ausgenommen behandelt werden.
- Macht keine Leistung beziehungsweise machen keine mehrwertsteuerlich gleichartigen Leistungen wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts aus, ist eine einheitliche Behandlung nicht möglich. Erfolgt eine pauschale Fakturierung (Gesamtentgelt) ohne Hinweis auf die MWST und lässt sich der Wert der einzelnen, separat abzurechnenden Leistungen aufgrund geeigneter Aufzeichnungen ermitteln, dann kann die Vermietung des Platzes von der Steuer ausgenommen und die übrigen Leistungen zum entsprechenden Steuersatz abgerechnet werden.

☞ Ausführliche Informationen zu Fragen des Vorsteuerabzugs bei von der Steuer ausgenommenen Leistungen sowie Vorsteuerkorrekturen können der MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen entnommen werden.

9.3 Vermietung von Tankstellen

9.3.1 Ohne Betriebsgebäude

Soweit lediglich eine Tankstellenanlage vermietet wird, bestehend im Wesentlichen aus Einrichtungen wie Tanks, Rohrleitungen, Kompressoren, Zapfstellen für Treibstoff und Luft, Kundenkarten-, Kreditkarten- und Notenautomaten, Überdachung und einfache Kassastation (darunter ist z.B. ein freistehendes Kassahäuschen zu verstehen), liegt eine zum Normalsatz steuerbare Vermietung einer Betriebseinrichtung vor. Das Gleiche gilt beispielsweise auch dann, wenn darüber hinaus noch eine Autowaschanlage oder Staubsaugerstation vermietet wird (☞ Ziff. 7.5).

9.3.2 Mit Betriebsgebäude

Wird indessen nebst den unter Ziffer 9.3.1 aufgeführten Betriebseinrichtungen auch ein Betriebsgebäude (oder ein Teil davon) an den gleichen Mieter vermietet wie beispielsweise Shop, Kiosk, Bistro (allenfalls mit integrierter Kassastation für das Inkasso des Treibstoffes), Reparaturwerkstatt, Servicestelle, Büros, Lager, handelt es sich gesamthaft um eine von der Steuer ausgenommene Gebäudevermietung (Optionsmöglichkeit; ☞ Ziff. 3); dies ungeachtet dessen, ob für die Vermietung der Betriebseinrichtungen einerseits und des Gebäudes (oder des Gebäudeteils) andererseits separat Rechnung gestellt wird.

9.3.3 Zusätzliche Leistungen des Vermieters

Erbringt der Vermieter nach Ziffer 9.3.2 (z.B. Garagebetrieb) gegenüber dem Mieter (i.d.R. Mineralölgesellschaft, welche die Tankstelle im eigenen Namen und für eigene Rechnung betreibt) nebst der von der Steuer ausgenommenen Gebäudevermietung noch weitere Leistungen, ist Folgendes zu beachten:

- Soweit es sich um zeitlich unbedeutende Leistungen handelt wie beispielsweise Sauberhaltung und Funktionskontrolle der Tankstelleneinrichtungen, Störungsmeldungen an den Betreiber oder Weiterleitung eingezogener Karten, so werden diese als Nebenleistungen zur Gebäudevermietung betrachtet und sind daher ebenfalls von der Steuer ausgenommen.
- Eine selbstständige, zum Normalsatz steuerbare Hauptleistung wird hingegen dann angenommen, wenn beispielsweise eigentliche Tankwartleistungen erbracht werden wie Treibstoff einfüllen, Scheiben reinigen, Pneudruck- und Ölkontrolle, Inkasso des Treibstoffs und dergleichen.

☞ Weitere Informationen zur Vermietung von Tankstellen können der MWST-Branchen-Info Motorfahrzeuggewerbe entnommen werden.

9.4 Vermietung von Kinos, Ton-, Film- und Fernsehstudios und dergleichen

Die Vermietung von Kinos, Ton-, Film- oder Fernsehstudios als Ganzes, d.h. zur alleinigen Benützung durch den Mieter (mit oder ohne Recht auf Benützung der Betriebseinrichtungen), ist von der Steuer ausgenommen. Werden hingegen lediglich die Einrichtungen wie beispielsweise Mischpult, Lautsprecher oder Beleuchtungsanlage vermietet, unterliegt das Entgelt der Steuer zum Normalsatz.

9.5 Reklameflächen, Schaukästen und Vitrinen

Das Überlassen von Flächen an Gebäuden oder auf Grundstücken sowie von Schaukästen, Vitrinen und dergleichen zu Reklamezwecken ist zum Normalsatz steuerbar. Es handelt sich dabei um die Einräumung des Rechts, Reklameträger anzubringen beziehungsweise aufzustellen und damit um eine steuerbare Dienstleistung (Art. 3 Bst. e MWSTG). Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).
Werden Reklameflächen, Schaukästen und Vitrinen zusammen mit einer Liegenschaft oder Teilen davon vermietet und sind der Vermieter und der Mieter jeweils die gleichen Rechtspersonen, dann gelten beide Vermietungen als von der Steuer ausgenommene Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG (mit Optionsmöglichkeit).

9.6 Bancomaten

Die Standortentschädigung für Bancomaten gilt als eine steuerbare Dienstleistung im Sinne von Artikel 3 Buchstabe e Ziffer 1 MWSTG (Abgeltung eines Rechts). Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).
Wird im Zusammenhang mit diesem Recht gleichzeitig ein Raum zur Wartung und dem Betrieb des Bancomaten vermietet, handelt es sich gesamthaft um eine von der Steuer ausgenommene Vermietung eines Gebäudeteils (mit Optionsmöglichkeit).

9.7 Mobilfunkantennen

Das Einräumen des Rechts, über oder durch ein Grundstück eine Datenübertragungsleitung zu ziehen oder eine Telekommunikationseinrichtung wie beispielsweise eine Mobilfunkantenne zu erstellen und zu betreiben, gilt grundsätzlich als steuerbare Dienstleistung im Sinne von Artikel 3 Buchstabe e Ziffer 1 MWSTG. Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).
Ist ein solches **Recht** allerdings im **Grundbuch eingetragen** oder als Leitungsrecht äusserlich wahrnehmbar (vgl. Art. 676 ZGB), handelt es sich um ein beschränktes dingliches Recht an einem Grundstück, dessen Bestellung und Übertragung von der Steuer **ausgenommen** ist (mit Optionsmöglichkeit).

Wird im Zusammenhang mit diesem Recht ein Raum (in dem sich die notwendigen Gerätschaften zum Betrieb der Mobilfunkantenne befinden) zur jederzeit zugänglichen und alleinigen Nutzung zur Verfügung gestellt (☞ Ziff. 9.1), handelt es sich gesamthaft um eine von der Steuer ausgenommene Vermietung eines Gebäudeteils (mit Optionsmöglichkeit).

9.8 Abbau von Bodenschätzen

Die Überlassung eines Grundstücks zwecks entgeltlichen Abbaus von Bodenschätzen (z.B. Sand, Kies, Stein oder Geröll) stellt auch bei Wiederherstellung des früheren Zustandes die Gewährung eines Rechts (Abbaurecht; Dienstleistung gemäss Art. 3 Bst. e MWSTG) dar, die steuerbar ist. Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG (Ort der gelegenen Sache). Wird das Recht indes im Grundbuch eingetragen (dinglich gesichert), ist die Gewährung dieses Rechts von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG; mit Optionsmöglichkeit).

Sofern der Inhaber des Abbaurechts einem Dritten gegen Entgelt die Möglichkeit einräumt, eine bestimmte Menge der Bodenschätze zu entnehmen, liegt eine zum Normalsatz steuerbare Lieferung vor.

Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gemeinwesen entnommen werden.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2016 (betreffend Gültigkeit; ☞ Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

9.9 Deponien

Die Überlassung eines Grundstückes zur entgeltlichen Auffüllung mit sauberem Aushub oder mit Abfällen (z.B. Klärschlamm oder Bauabfälle) stellt die Gewährung eines Rechts (Art. 3 Bst. e MWSTG) dar, die steuerbar ist. Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG (Ort der gelegenen Sache). Wird das Recht indes im Grundbuch eingetragen (dinglich gesichert), ist die Gewährung dieses Rechts von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG; mit Optionsmöglichkeit).

Die entgeltliche Entgegennahme und Deponierung des von Dritten angelieferten Materials stellt eine steuerbare Entsorgungsleistung dar. Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).

Die entgeltliche Überlassung eines (i.d.R. unbebauten) Grundstücks zur zeitweiligen Deponie – das Grundstück muss in seinem ursprünglichen Zustand zurückgegeben werden – stellt eine von der Steuer ausgenommene Vermietung eines Grundstücks (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG; mit Optionsmöglichkeit) dar.

Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gemeinwesen entnommen werden.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2016 (betreffend Gültigkeit; ☞ Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

9.10 Aufbewahren und Einlagern von Gegenständen

Das Aufbewahren von Gegenständen aufgrund eines Aufbewahrungsvertrages unterliegt der Steuer zum Normalsatz (Dienstleistung; Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG). Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).

Beispiele

- *Die Garage Hans Meier stellt dem Kunden Heiri Müller für das Einlagern von Sommer- beziehungsweise Winterpneus eine Rechnung.*
- *Die Transportunternehmung Kunz GmbH stellt dem Kunden Beat Frei für das Einlagern von Möbeln für den Zeitraum von Januar bis März 2018 in einem Grosslager eine Rechnung.*
- *Die Transport AG stellt dem Kunden Werner Steiger für das kurzfristige Einlagern von 10 Paletten (diese beinhalten Kursunterlagen) in einem Hochregallager eine Rechnung.*

Eine von der Steuer ausgenommene Vermietung eines Gebäudes (oder Gebäudeteils) ist nur dann gegeben, wenn die Voraussetzungen der vorstehender Ziffer 9.1 erfüllt sind.

9.11 Fahrnisbauten (Veräusserung oder Vermietung)

Fahrnisbauten wie Hütten, Buden, Baracken, Tribünen, Festhallen und Zelte gelten - soweit sie nicht im Grundbuch eingetragen sind - nicht als Bauwerke. Deren Veräusserung oder Vermietung sind daher als Lieferungen von beweglichen Gegenständen zum Normalsatz zu versteuern.

Beispiel
Das Zurverfügungstellen von Beherbergungsmöglichkeiten in Wohnwagen oder Zelten und das Vermieten von Zimmern in anderen Fahrnisbauten an den Betreiber eines Campingplatzes unterliegen der MWST zum Normalsatz.

9.11.1 Vermietung von Fahrnisbauten durch einen Bauunternehmer

Das Zurverfügungstellen von Übernachtungsmöglichkeiten in Fahrnisbauten an auf einer Baustelle tätiges Personal ist ausnahmslos zum Normalsatz steuerbar, unabhängig davon, ob es sich um das eigene Personal oder um dasjenige von Drittfirmen handelt.

Werden solche Unterkünfte jedoch an andere Personen (z.B. Touristen oder Sportvereine) „*vermietet*", so liegen zum Sondersatz steuerbare Beherbergungsleistungen vor (Art. 25 Abs. 4 MWSTG).

9.11.2 Vermietung von Fahrnisbauten durch einen Dritten

Das Zurverfügungstellen von Übernachtungsmöglichkeiten (d.h. Unterkunft mit Frühstück) in Fahrnisbauten an auf einer Baustelle tätige Personen ist zum Sondersatz steuerbar. Zum Normalsatz steuerbar sind jedoch zusätzlich erbrachte Leistungen wie Zimmerreinigung, Waschen der Bettwäsche und dergleichen sowie gastgewerbliche Leistungen (Verpflegung und Getränke).

10 Leistungen im fremden Namen - Stellvertretung oder Vermittlung

(Art. 20 Abs. 2 MWSTG)

10.1 Grundsätzliches

Eine Leistung gilt grundsätzlich als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt (Art. 20 Abs. 1 MWSTG).

Will eine steuerpflichtige Person hingegen geltend machen, sie **handle als Vertreter einer Vertragspartei** (Vertretener) **im Sinne von Artikel 20 Absatz 2 MWSTG**, d.h. sie handle im Namen und für Rechnung des Vertretenen, so ist eine Zuordnung der Leistung an den Vertretenen nur möglich, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Vertreter ist durch den Vertretenen gehörig **bevollmächtigt** (vorab oder nachträglich, vgl. Art. 32 bzw. 38 OR);
- der Vertreter gibt dem Leistungsempfänger **ausdrücklich** bekannt, dass er in fremdem Namen handelt und keine eigenen Leistungen (z.B. Garantieleistungen) erbringt und kein Risiko (z.B. Delkredere- oder sonstiges wirtschaftliches Risiko) trägt, oder das Vertretungsverhältnis ergibt sich **aus den Umständen**. Vorauszusetzen ist aber, dass der Vertreter grundsätzlich (insbesondere auf Verlangen des Leistungsempfängers) bereit ist, die Identität des Vertretenen bekannt zu geben;
- der Vertreter erbringt den Nachweis, dass er als Vertreter handelt;
- der Vertretene ist für die ESTV ersichtlich, d.h. der Vertreter gibt der ESTV die Identität des Vertretenen bekannt.

Sind die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung erfüllt, wird die Leistung an den Leistungsempfänger nicht dem Vertreter, sondern dem Vertretenen zugerechnet, und der Vertreter hat die Leistung nicht zu versteuern. Der Vertreter muss lediglich über seine Provision mit der ESTV abrechnen.

Erhält der Leistungsempfänger vom **Vertreter** eine Rechnung, welche mit MWST über den Gesamtbetrag ausgestellt wurde und nicht ausdrücklich oder erkennbar im Namen und für Rechnung des Vertretenen gehandelt wird, weist dies auf ein **Eigengeschäft** des Vertreters hin.

Der Ort der Vertretung beziehungsweise Vermittlung - ebenso wie andere Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (☞ Ziff. 2) - richtet sich nach dem Ort, an dem das Grundstück gelegen ist (Ort der gelegenen Sache; Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG).

10.2 Vermittlung beim Kauf oder Verkauf eines Grundstücks

Damit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht eine Vermittlung geltend gemacht werden kann, muss das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses bekannt gegeben werden. Dieses Erfordernis wird mit der notariellen Beurkundung des Kaufvertrages, in welchem der Vertretene als Vertragspartner aufgeführt ist, erfüllt. Es ist unerheblich, ob der Makler den Vertrag mit dem Erwerber aufgrund einer (beglaubigten) Vollmacht selber abschliesst oder ob die Vertragsabwicklung beim Verkauf durch den Eigentümer erfolgt.

Kommt der Kaufvertrag nicht zu Stande, handelt es sich dennoch um eine Vermittlung im Zusammenhang mit einem Grundstück. Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe f MWSTG (Ort der gelegenen Sache).

Beispiel 1

Die Immobilien AG mit Sitz in Glarus erhält von Herrn Eugen Möhl, wohnhaft in Düsseldorf (DE), den Auftrag, für dessen Wohnhaus in Zürich einen Käufer zu suchen. Die Verkaufssumme des Wohnhauses darf ohne Rücksprache mit dem Auftraggeber nicht unter 1,5 Mio. Franken liegen. Die Immobilien AG schaltet Inserate in Schweizer Tageszeitungen, besichtigt zusammen mit den Interessenten das Verkaufsobjekt und führt die Preisverhandlungen. Nachdem ein Käufer bereit ist, das Objekt für 1,7 Mio. Franken zu erwerben, beauftragt die Immobilien AG einen Notar, den Verkaufsvertrag aufzusetzen. Die notarielle Vertragsunterzeichnung erfolgt durch Herrn Eugen Möhl persönlich in Zürich.

Die Immobilien AG und der Notar stellen Herrn Eugen Möhl Rechnung.

Da das Grundstück in der Schweiz liegt, ist das Maklerhonorar und die Inseratekosten durch die Immobilien AG zum Normalsatz zu versteuern. Ebenso muss der Notar seine erbrachten Dienstleistungen zum Normalsatz abrechnen.

Beispiel 2

Herr Claude Meier aus Bern besitzt in Chamonix (FR) ein Ferienhaus. Er beauftragt die Treuhand AG in Martigny mit den Verkaufsverhandlungen. Die Treuhand AG schaltet Inserate in der Schweiz und in Frankreich, sie zeigt den Kauf-Interessenten das Objekt und führt die Preisverhandlungen. Die Vertragsdokumente erstellt ein Notar aus Chamonix. Die Treuhand AG unterzeichnet - ausgestattet mit einer notariell beglaubigten Vollmacht - den Verkaufsvertrag in Chamonix. Der Notar aus Chamonix stellt sein Honorar der Treuhand AG in Rechnung. Diese fakturiert ihrerseits das Honorar zusammen mit den Fremdleistungen (Notar, Inseratekosten) an Herrn Claude Meier.

Bei der Treuhand AG gilt die Dienstleistung als im Ausland erbracht und unterliegt somit nicht der Steuer. Auf den Aufwendungen besteht das Recht zum Vorsteuerabzug. Die von der Treuhand AG beim Notar bezogenen Dienstleistungen unterliegen nicht der Bezugsteuer (Ort der Dienstleistung liegt im Ausland). Die von der Treuhand AG in Frankreich bezogenen Leistungen in Zusammenhang mit den Inseraten (Dienstleistung nach dem Empfängerortsprinzip; Art. 8 Abs. 1 MWSTG) unterliegen jedoch der Bezugsteuer mit gleichzeitigem Vorsteuerabzugsrecht, sofern der ausländische Leistungserbringer nicht im MWST-Register eingetragen ist.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

10.3 Vermittlung bei Vermietung von Immobilien

Bei der Vermittlung von zu vermietenden Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen sind die Erfordernisse der Bekanntgabe der Stellvertretung dann erfüllt, wenn im Mietvertrag der **Eigentümer** als Vermieter erscheint und der Stellvertreter keinerlei Gewährleistung für die einwandfreie Erfüllung der Vermietung gegenüber dem Mieter übernimmt. Wird der Eigentümer nicht genannt, hat der Stellvertreter im Mietvertrag ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die Vermietung in fremdem Namen und für fremde Rechnung erfolgt und die Identität des Vertretenen auf Verlangen des Mieters bekannt gegeben wird.

Wenn das vermittelte Grundstück im Inland liegt, gilt das verrechnete Honorar an den Eigentümer als steuerbares Entgelt, unabhängig davon, wo der Auftraggeber (Eigentümer) seinen Wohnsitz hat.

10.4 Vermittlung bei Vermietung von Ferienwohnungen und/oder -häusern

Wird bei der Vermietung von Ferienwohnungen und/oder -häusern eine Stellvertretung geltend gemacht, sind die Erfordernisse erfüllt, wenn im Mietvertrag der **Eigentümer** als Vermieter erscheint und der Stellvertreter keinerlei Gewährleistung für die einwandfreie Erfüllung der Beherbergungsleistung gegenüber dem Mieter übernimmt. Wird der Eigentümer nicht genannt, hat der Stellvertreter im Mietvertrag ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die Vermietung in fremdem Namen und für fremde Rechnung erfolgt und die Identität des Vertretenen auf Verlangen des Mieters bekannt gegeben wird.
Der Ort der Vermittlungsdienstleistung in Zusammenhang mit Beherbergungsleistungen richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip; MWST-Info Ort der Leistungserbringung und MWST-Branchen-Info Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine).

Beispiel 1
Herr Fritz Huber aus Basel besitzt in Frankreich eine Ferienwohnung. Die Liegenschaftsverwaltung mit Sitz in Genf vermittelt diese Wohnung - ausdrücklich im Namen und für Rechnung des nicht namentlich genannten Eigentümers - einer Familie mit Wohnsitz in der Schweiz. Die Liegenschaftsverwaltung macht die Mieter der Ferienwohnung in den Vertragsunterlagen darauf aufmerksam, dass sie die Identität des Eigentümers auf ihr Verlangen bekannt gibt. Zudem übernimmt die Liegenschaftsverwaltung keinerlei Gewährleistung für die einwandfreie Erfüllung der Beherbergungsleistung.

Der Ort der Vermittlungsdienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG. Die Herrn Fritz Huber in Rechnung gestellte Vermittlungsprovision ist bei der Liegenschaftsverwaltung von der Steuer befreit, da die vermittelte Leistung ausschliesslich im Ausland bewirkt wird (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG i.V.m. Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG).

Beispiel 2
Herr Karl Schmidt aus Karlsruhe (DE) besitzt im Berner Oberland eine Ferienwohnung. Die beauftrage Liegenschaftsverwaltung mit Sitz in Thun vermittelt die Wohnung einer Familie mit Wohnsitz in der Schweiz. Im Mietvertrag wird Herr Karl Schmidt als Vermieter genannt.
Die von Herrn Karl Schmidt ausgerichtete Provision unterliegt bei der Liegenschaftsverwaltung nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer, weil der Wohnsitz von Karl Schmidt im Ausland liegt (Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

Ziffer gültig ab 1. Juli 2016 (betreffend Gültigkeit; ☞ Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

10.5 Vermittlung bei der Verwaltung von Liegenschaften

10.5.1 Verwaltung fremder Liegenschaften

Es gelten die allgemeinen Regeln der Stellvertretung (Art. 20 Abs. 2 MWSTG). In Abweichung davon sind die für den normalen Unterhalt einer Liegenschaft notwendigen Leistungen (Kauf von Heizöl, Treppenhausreinigung, Gartenbauarbeiten usw.) vom Leistungserbringer an die Liegenschaftsverwaltung adressierten Rechnungen bezüglich der Adressierung an keine Formvorschriften gebunden. Die Stellvertretung ist jedoch nur dann gegeben, wenn ein entsprechendes schriftliches Auftragsverhältnis vorliegt und die bezogenen Leistungen in der Liegenschaftsbuchhaltung des Vertretenen (Eigentümer) verbucht werden.

Bezieht hingegen die Liegenschaftsverwaltung bei Dritten Leistungen für sich selber, so sind diese Leistungen in der Buchhaltung der Verwaltung zu verbuchen. Bei deren Weiterverrechnung handelt es sich in der Folge um eigene Leistungen der Verwaltung, die sie zum massgebenden Steuersatz versteuern muss.

10.5.2 Verwaltung eigener Liegenschaften

Das Entgelt für die Verwaltung eigener Liegenschaften wird i.d.R. mit einem Zuschlag von beispielsweise 3 % auf dem Total der Heiz- und Nebenkosten berechnet und dem Mieter in der periodischen Nebenkostenabrechnung überwälzt. Dieses Entgelt unterliegt dann nicht der Steuer, wenn für die Vermietung der eigenen Liegenschaften nicht optiert wird. Bei der STWEG resp. MEG gilt dies dann, wenn die Verwaltungstätigkeit von der Gemeinschaft selber oder von einer durch sie im Lohnverhältnis angestellten Person ausgeübt wird.

Erfolgt die Verwaltung durch einen steuerpflichtigen Dritten, so liegt bei diesem eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung an den Eigentümer beziehungsweise an die STWEG resp. MEG vor.

☞ Über die allenfalls vorzunehmende Vorsteuerkorrektur (d.h. gemischte Verwendung der Verwaltungsinfrastruktur) gibt die MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen Auskunft.

10.5.3 Weiterfakturierung von Nebenkosten durch eine Liegenschaftsverwaltung

10.5.3.1 Bei Liegenschaftsvermietung ohne Option

Aus der Nebenkostenabrechnung muss ersichtlich sein, dass es sich um ein von der Steuer ausgenommenes Entgelt des Vermieters und nicht um ein Entgelt der Liegenschaftsverwaltung handelt. Die Nebenkostenabrechnung muss so ausgestaltet sein, dass der Empfänger keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann.

10.5.3.2 Bei Liegenschaftsvermietung mit Option

In einem solchen Fall handelt es sich bei der Fakturierung der Nebenkosten durch die Liegenschaftsverwaltung um steuerbares Entgelt des **Vermieters**. Die Erfordernisse der Rechnungsstellung sind zu berücksichtigen (☞ MWST-Info Buchführung und Rechnungsstellung). I.d.R. erscheint der Vermieter also in der Rechnung mit vollständigem Namen, Adresse und MWST-Nummer als Leistungserbringer.

10.5.3.3 Honorar für die Nebenkostenabrechnung

Stellt die Liegenschaftsverwaltung für ihre Verwaltungstätigkeit ein Honorar in Rechnung, das als Aufwandposten in die Nebenkostenabrechnung einfliesst, unterliegt dieses der Steuer zum Normalsatz. Es ist zu beachten, dass der Vermieter bei optierten Mietverhältnissen für die betreffende Dienstleistung der Liegenschaftsverwaltung einen Anspruch auf Vorsteuerabzug hat, wenn die Fakturen die Anforderungen gemäss Artikel 26 MWSTG erfüllen.

11 Abgrenzung zwischen eigenen Hauswartleistungen und steuerbaren, von Dritten bezogenen Hauswartleistungen

Die Liegenschaftsverwaltung hat die Möglichkeit, als Bevollmächtigte auch im Namen und für Rechnung des Eigentümers einen Hauswart anzustellen. Wenn der Hauswartvertrag den Eigentümer als Arbeitgeber ausweist und die Hauswartlöhne in der Liegenschaftsbuchhaltung des Eigentümers verbucht sind, gilt der Hauswart als dessen Angestellter.

Gilt die Liegenschaftsverwaltung als Arbeitgeberin des Hauswarts, erbringt sie gegenüber dem Eigentümer zum Normalsatz steuerbare Hauswartleistungen.

12 Vereinfachtes steuerliches Vorgehen zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur bei der Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen (ohne Option)

Steuerpflichtige Personen, die Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit gemischt verwenden, d.h. sowohl für steuerbare Leistungen (z.B. Beratungsleistungen) als auch für von der Steuer ausgenommene Leistungen (z.B. Vermietung ohne Option), oder die Gegenstände und Dienstleistungen sowohl im unternehmerischen als auch im nicht unternehmerischen Bereich verwenden, haben den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren (Art. 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 30 Abs. 1 MWSTG).

Im Sinne einer **Vereinfachung** können steuerpflichtige Personen die Vorsteuerkorrektur beziehungsweise -kürzung (bei Subventionen) im unternehmerischen Bereich (steuerbare und von der Steuer ausgenommene Leistungen bzw. Nicht-Entgelte) wie folgt vornehmen. Die Entgelte für die gemäss Artikel 21 Absatz 2 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen, für welche gemäss Artikel 22 Absatz 2 MWSTG nicht optiert werden kann **(Hauswartwohnungen)**, sind gegenüber der ESTV zum Normalsatz (sog. ***„stille Versteuerung“***) abzurechnen. Diese Steuer ist nicht als Umsatzsteuer, sondern als **Vorsteuerkorrektur** unter Ziffer 415 der MWST-Abrechnung zu deklarieren (☞ Ziff. 6.9).

Bei der Vereinfachung beim **Erhalt von Subventionen** handelt es sich ebenfalls nicht um eine Versteuerung dieses Nicht-Entgelts, sondern um eine **vereinfachte Berechnung der Vorsteuerkürzung**. Dabei ist der Betrag der erhaltenen Subvention (= 107,7 %) unter Ziffer 900 und die mit dem Normalsatz berechnete Vorsteuerkürzung unter Ziffer 420 der MWST-Abrechnung zu deklarieren. Die vorgenannten Vereinfachungen sind jedoch nicht anwendbar bei der Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen, die zu Wohnzwecken (☞ Ziff. 3.1 Bst. a; mit Ausnahme der Hauswartwohnung) genutzt werden.

Unter die Vereinfachung im Zusammenhang mit Immobilien fallen (**abschliessende Aufzählung**):

- Die von der Steuer ausgenommene Vermietung von Hauswartwohnungen in geschäftlich genutzten Immobilien;
- Einnahmen aus Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Für die Anwendung dieser Vereinfachungen bedarf es keiner Bewilligung der ESTV. Die Anwendungsdauer beträgt mindestens eine Steuerperiode. Bei Beginn und am Ende der Anwendung der Vereinfachung (bei Hauswartwohnungen) kann es zu einer Vorsteuerkorrektur kommen. Dies deshalb, weil bei Anwendung der effektiven Abrechnungsmethode die Vorsteuerkorrektur wegen der Erzielung von der Steuer ausgenommener Leistungen in **einem** Schritt, bei Anwendung dieses vereinfachten Verfahrens jedoch laufend (über einen längeren Zeitraum verteilt) erfolgt. Bei Subventionen muss diese Vereinfachung während der gesamten Abschreibungsdauer des finanzierten Objektes beibehalten werden.

Beispiel
*Beim Bau eines Industriegebäudes entscheidet sich der steuerpflichtige Ersteller, die zukünftigen Mieteinnahmen der Hauswartwohnung **„still zu versteuern“** und dafür beim Bau die Vorsteuer auf den Investitionen vollumfänglich geltend zu machen. Die aus dieser „stillen Versteuerung“ der Mieteinnahmen (= 107,7 %) resultierende MWST ist als Vorsteuerkorrektur unter Ziffer 415 der MWST-Abrechnung zu deklarieren.*
5 Jahre später (auf Anfang der neuen Steuerperiode) ändert der steuerpflichtige Ersteller die gewählte Praxis und deklariert die Mieteinnahmen aus der Hauswartwohnung als eine von der Steuer ausgenommene Leistung (☞ MWST-Abrechnung; Deklaration neu unter Ziff. 200 und 230). Daraus ergibt sich eine Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch für den noch nicht abgeschriebenen Teil der Investition für die Hauswartwohnung aufgrund des Wechsels der Vorsteuerkorrekturvariante, d.h. Wegfall der „stillen Versteuerung“.

☞ Für weitere Einzelheiten zur Vorsteuerkorrektur und der Berechnung des Zeitwerts der Vorsteuer gibt die MWST-Info Nutzungsänderungen Auskunft.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

13 Anhang

13.1 Muster für Vorsteuerschlüssel

(zu Ziff. 3.2)

Liegenschaft Talacker 50, Zürich

gültig ab 1.7.2010

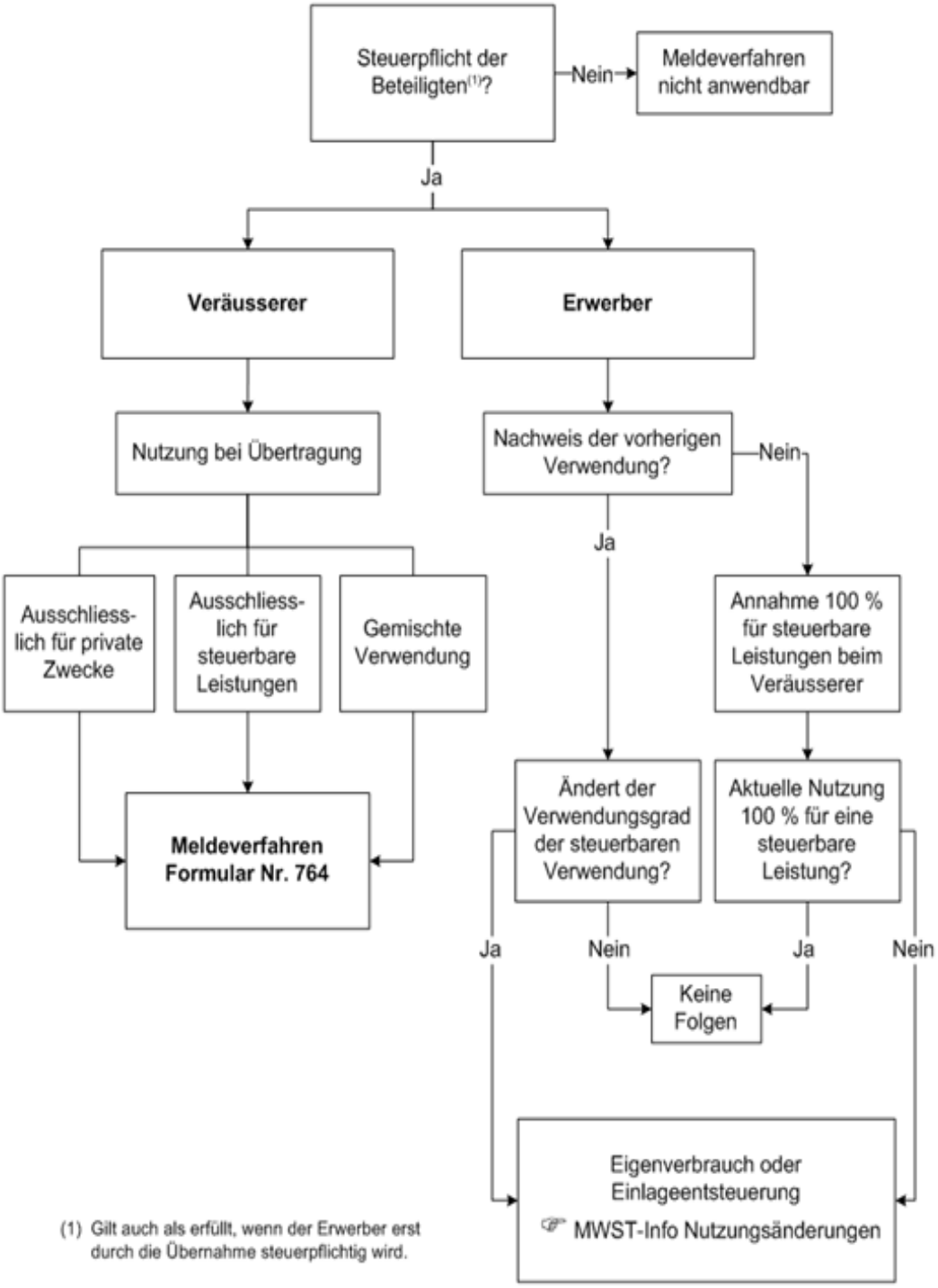
Mietobjekt		Mieter	Datum Miet-vertrag	Fläche in m²	Fläche in %	Selbst-nutzung steuerbare Verwendung 0 - 100 %	Vorsteuer-Schlüssel: Unterhalt, allg. Kosten (nach Fläche) VOST in %	Unterhalt, allg. Kosten o/VOST in %	Nebenkosten (gem. Mietvertrag) VOST in %	Nebenkosten o/VOST in %
Bank Eigentümer)	PT	Selbst-nutzung	1.1.2005	800	40	15	6	34	5.4	30.6
Büro	1. OG	Anwalt X	1.7.2006	300	15		15		16.0	
Büro	2. OG	Treu-händer Y	1.7.2007	200	10		10		11.0	
Wohnungen	1.-3. OG	Private		700	35			35		37.0
Total				**2'000**	**100**		**31**	**69**	**32.4**	**67.6**

Legende: VOST = mit Vorsteuerabzug

o/VOST = ohne Vorsteuerabzug

PT = Parterre

13.2 Grafische Darstellung der Übertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen mit Meldeverfahren



(1) Gilt auch als erfüllt, wenn der Erwerber erst durch die Übernahme steuerpflichtig wird.

13.3 Nebenkostenabrechnung mit laufender Vorsteuerkorrektur

(zu Ziff. 6.3.1.1)

A) Heizkosten (Rundung auf ganze Franken-Beträge)

a) Kosten

	Total Netto CHF	Optiert (75 %) Netto CHF	Steuer-satz %	VOST CHF	Nicht optiert (25 %) Brutto CHF	Total Brutto CHF
Bestand Heizöl Anfang Periode	5'000		8,0			5'400
Einkauf Heizöl	10'000	7'500	7,7	578	2'692	10'770
Kaminfeger	263	197	7,7	15	71	283
Revision	842	632	7,7	49	226	907
Verwaltungs-honorar	421	316	7,7	24	113	453
Bestand Heizöl Ende Periode	- 3'000		7,7			- 3'231
Total Heizkosten	**13'526**			**666**		**14'582**

b) Heizkosten-Verteiler (variabel nach Verbrauchszähler [WWZ])

Optierte Mietverhältnisse	*WWZ*	*in %*
Restaurant	840	35
Büro 1. OG	480	20
Büro 2. OG	360	15
	1'680	**70**

Nicht optierte Mietverhältnisse	*WWZ*	*in %*
Wohnung 2. OG	410	17
Wohnung 3. OG	310	13
	720	**30**

(Total)	**(2'400)**	**(100)**

c) Kosten-Aufteilung

Optierte Mietverhältnisse	*Anteil in %*		*in CHF*
Restaurant	35	(von CHF 13'526)	4'734
Büro 1. OG	20	(von CHF 13'526)	2'705
Büro 2. OG	15	(von CHF 13'526)	2'029
	70		**9'468**

Nicht optierte Mietverhältnisse	*Anteil in %*		*in CHF*
Wohnung 2. OG	17	(von CHF 14'582)	2'479
Wohnung 3. OG	13	(von CHF 14'582)	1'896
	30		**4'375**

Legende:	Netto	Aufwand exkl. MWST
	VOST	Vorsteuerabzug (gem. Vorjahresschlüssel 75 %)
	Brutto	Aufwand inkl. MWST

B) Nebenkosten (Rundung auf ganze Franken-Beträge)

a) Kosten

	Total Netto CHF	Optiert (75 %) Netto CHF	Steuer-satz %	VOST CHF	Nicht optiert (25 %) Brutto CHF	Total Brutto CHF
Strom	474	356	7,7	27	128	511
Wasser	500	375	2,5	9	128	512
Versicherungen	300	225	0,0		75	300
Kehricht	789	592	7,7	46	212	850
Hauswart	2'400	1'800	0,0		600	2'400
Total Nebenkosten	**4'463**			**82**		**4'573**

b) Kosten-Aufteilung (nach Raumgrösse in m^2)

Optierte Mietverhältnisse	*Anteil in %*		*in CHF*
Restaurant	40	(von CHF 4'463)	1'785
Büro 1. OG	25	(von CHF 4'463)	1'116
Büro 2. OG	10	(von CHF 4'463)	446
	75		**3'347**

Nicht optierte Mietverhältnisse	*Anteil in %*		*in CHF*
Wohnung 2. OG	15	(von CHF 4'573)	686
Wohnung 3. OG	10	(von CHF 4'573)	458
	25		**1'143**

C) Korrektur der Vorsteuern (Rundung auf ganze Franken-Beträge)

a) Vorsteuer auf Heizkosten

Die Vorsteuern auf den Heizkosten werden periodisch gemäss dem Vorjahresschlüssel (hier 75 % bzw. CHF 666) provisorisch geltend gemacht. Der definitive Vorsteuerabzug erfolgt aufgrund des neu ermittelten Schlüssels und ist im Rahmen der Finalisierung (Art. 72 Abs. 1 MWSTG) zu berichtigen. Im obigen Beispiel sind somit 5 % zuviel Vorsteuern (75 - 70 %) geltend gemacht worden.

		VOST in CHF
Geltend gemachte Vorsteuer	75 %	666
Anspruchsberechtigte Vorsteuer	70 %	622
Total zusätzliche Vorsteuerkorrektur		**44**

b) Vorsteuer auf Nebenkosten

Die Vorsteuern auf den Nebenkosten werden periodisch zu 75 % geltend gemacht. Eine zusätzliche Vorsteuerkorrektur erübrigt sich, weil der Schlüssel für jedes Jahr gleich ist.

D) Rechnungsstellung an die Mieter

Auf den Heiz- und Nebenkosten für die optierten Mietverhältnisse ist zusätzlich die Steuer zum Normalsatz in Rechnung zu stellen. Bei den nicht optierten Mietverhältnissen sind die oben ausgewiesenen Beträge zu fakturieren.

Legende:	Netto	Aufwand exkl. MWST
	VOST	Vorsteuerabzug (gem. Vorjahresschlüssel 75 %)
	Brutto	Aufwand inkl. MWST

13.4 Nebenkostenabrechnung mit vollem Vorsteuerabzug und nachträglicher Vorsteuerkorrektur

(zu Ziff. 6.3.1.1)

A) Heizkosten (Rundung auf ganze Franken-Beträge)

a) Kosten

	Steuer-satz %	Netto CHF	VOST CHF	Brutto CHF
Bestand Heizöl Anfang Periode	8,0	5'000		5'400
Einkauf Heizöl	7,7	10'000	770	10'770
Kaminfeger	7,7	263	20	283
Revision	7,7	842	65	907
Verwaltungshonorar	7,7	421	32	453
Bestand Heizöl Ende Periode	7,7	- 3'000		- 3'231
Total Heizkosten		**13'526**	**887**	**14'582**

b) Heizkosten-Verteiler (variabel nach Verbrauchszähler [WWZ])

Optierte Mietverhältnisse	*WWZ*	*in %*
Restaurant	840	35
Büro 1. OG	480	20
Büro 2. OG	360	15
	1'680	**70**

Nicht optierte Mietverhältnisse	*WWZ*	*in %*
Wohnung 2. OG	410	17
Wohnung 3. OG	310	13
	720	**30**

(Total)	**(2'400)**	**(100)**

c) Kosten-Aufteilung

Optierte Mietverhältnisse	*Anteil in %*		*in CHF*
Restaurant	35	(von CHF 13'526)	4'734
Büro 1. OG	20	(von CHF 13'526)	2'705
Büro 2. OG	15	(von CHF 13'526)	2'029
	70		**9'468**

Nicht optierte Mietverhältnisse	*Anteil in %*		*in CHF*
Wohnung 2. OG	17	(von CHF 14'582)	2'479
Wohnung 3. OG	13	(von CHF 14'582)	1'896
	30		**4'375**

Legende:	Netto	Aufwand exkl. MWST
	VOST	Vorsteuerabzug (gem. Vorjahresschlüssel 75 %)
	Brutto	Aufwand inkl. MWST

B) Nebenkosten (Rundung auf ganze Franken-Beträge)

a) Kosten

	Steuer-satz %	Netto CHF	VOST CHF	Brutto CHF
Strom	7,7	474	37	511
Wasser	2,5	500	12	512
Versicherungen	0,0	300		300
Kehricht	7,7	789	61	850
Hauswart	0,0	2'400		2'400
Total Nebenkosten		**4'463**	**110**	**4'573**

b) Kosten-Aufteilung (nach Raumgrösse in m^2)

Optierte Mietverhältnisse	*Anteil in %*		*in CHF*
Restaurant	40	(von CHF 4'463)	1'785
Büro 1. OG	25	(von CHF 4'463)	1'116
Büro 2. OG	10	(von CHF 4'463)	446
	75		**3'347**

Nicht optierte Mietverhältnisse	*Anteil in %*		*in CHF*
Wohnung 2. OG	15	(von CHF 4'576)	686
Wohnung 3. OG	10	(von CHF 4'576)	457
	25		**1'143**

C) Korrektur der Vorsteuern (Rundung auf ganze Franken-Beträge)

Weil die Vorsteuern auf den Aufwendungen voll geltend gemacht wurden, ist der auf die nicht optierten Mietverhältnisse entfallende Anteil zu korrigieren, d.h. die Vorsteuern sind wie folgt zu korrigieren:

			VOST in CHF
Heizkosten	30 %	von CHF 887	266
Nebenkosten	25 %	von CHF 110	28
Total Vorsteuerkorrektur			**294**

D) Rechnungsstellung an die Mieter

Auf den Heiz- und Nebenkosten für die optierten Mietverhältnisse ist zusätzlich die Steuer zum Normalsatz in Rechnung zu stellen. Bei den nicht optierten Mietverhältnissen sind die oben ausgewiesenen Beträge zu fakturieren.

Legende:	Netto	Aufwand exkl. MWST
	VOST	Vorsteuerabzug (gem. Vorjahresschlüssel 75 %)
	Brutto	Aufwand inkl. MWST

Zuständigkeiten
Die **Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf im Inland erbrachten Leistungen;
- die Erhebung der MWST auf dem Bezug von Leistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden.

Die **Eidgenössische Zollverwaltung (EZV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

per Fax: 058 465 71 38

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

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:
  www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public
- In Papierform beim:
  Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
  Vertrieb Publikationen
  Drucksachen Mehrwertsteuer
  3003 Bern
  www.bundespublikationen.admin.ch

605.530.17d

Rechtlicher Hinweis

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

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