

# Mehrwertsteuer, allgemeine Aspekte, speziell betreffend Immobilien

Efficiency Club Zürich, 22. August 2007

**Christoph Nef**

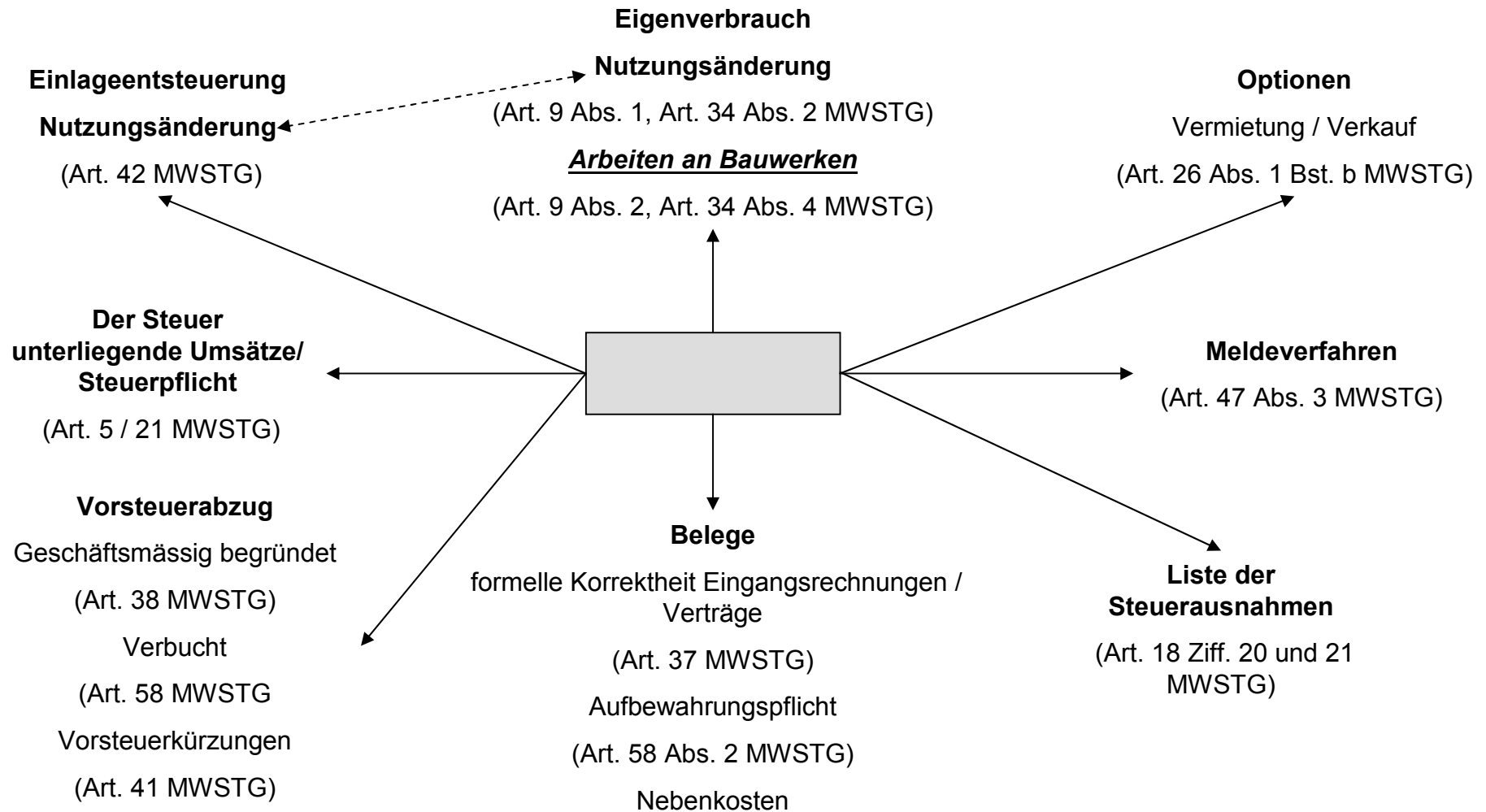
lic. oec. HSG., dipl. Steuerexperte, Partner

Tax Advisors & Associates AG ◦ Gartenstrasse 25 ◦ CH-8002 Zürich  
Tel +41 (0)44 208 10 10 ◦ Fax +41 (0)44 208 10 20  
[christoph.nef@taxadvisors.ch](mailto:christoph.nef@taxadvisors.ch) ◦ [www.taxadvisors.ch](http://www.taxadvisors.ch)

# Inhaltsverzeichnis

1. Übersicht Immobilien und Mehrwertsteuer
2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien
  - 2.1 Der Steuer unterliegende Umsätze / Steuerpflicht
  - 2.2 Ausgenommene Umsätze
  - 2.3 Nutzungsänderung
  - 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch
  - 2.5 Option
  - 2.6 Vorsteuerabzug
  - 2.7 Belege / Aufbewahrungspflicht
  - 2.8 Meldeverfahren
3. Spezialfall: Leerstand von Immobilien
4. Ausblick Mehrwertsteuerreform: Neuerungen bei der Behandlung von Immobilien
5. Relevante Bestimmungen / Publikationen / Rechtsprechung
  - 5.1 Wichtigste Gesetzesbestimmungen
  - 5.2 Dokumentation der ESTV
  - 5.3 Literaturhinweise
  - 5.4 Rechtsprechung

# 1. Übersicht Immobilien und Mehrwertsteuer



## 2 Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.1 Der Steuer unterliegende Umsätze / Steuerpflicht

- Gemäss Art. 5 MWSTG unterliegen der Steuer (sofern nicht ausgenommen Art. 18 MWSTG)
  - Im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen
  - Im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen
  - Eigenverbrauch im Inland (Erstellen von Bauwerken für eigene Rechnung)
  
- Gemäss Art. 21 MWSTG löst die Steuerpflicht aus:
  - Lieferungen, Dienstleistungen sowie Eigenverbrauch im Inland
  - Umsatz > CHF 75'000 p.a. im Inland
  - Der massgebende Umsatz bemisst sich,
    - Bei der Steuer unterliegenden Lieferungen / Dienstleistungen: nach den vereinnahmten Entgelten
    - Bei Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 MWSTG: Nach dem Wert der Arbeiten an Bauwerken für Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschliessen
  
- Ausnahmen gemäss Art. 25 MWSTG

## 2 Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.1 Der Steuer unterliegende Umsätze – Beispiel 1

- Die Firma Hoch- und Tiefbau AG erhielt einen Auftrag vom Bund zur Renovation eines Teilstücks einer Nationalstrasse. Die erbrachten Leistungen kann die Hoch- und Tiefbau AG dem Bund verrechnen (CHF 1.1 Mio.).
- Zudem erhielt die Hoch- und Tiefbau AG von einer Versicherungsgesellschaft den Auftrag zur Erstellung einer Wohnüberbauung. Die Arbeiten zur Erstellung der Überbauung kann sie der Versicherungsgesellschaft für CHF 9 Mio. in Rechnung stellen. Die Hoch- und Tiefbau AG vergibt an Unterakkordanten Aufträge im Wert von CHF 5 Mio.
- Des Weiteren erhielt die Hoch- und Tiefbau AG den Auftrag zum Bau einer Villa an der Côte d'Azur. Das Auftragsvolumen beträgt CHF 5 Mio. Davon entfallen CHF 500'000 auf die Ausarbeitung des Projektes durch die Architekturabteilung der Hoch- und Tiefbau AG. Die dazu benötigten Werkstoffe (sowie Arbeitsgeräte) verbringt die Hoch- und Tiefbau AG selbst von der Schweiz nach Frankreich.
  
- **Unterliegen diese Leistungen der Mehrwertsteuer?**

## 2 Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.1 Der Steuer unterliegende Umsätze – Beispiel 1: Lösung

- Die Renovationsarbeiten **unterliegen der Mehrwertsteuer von 7.6%** (Lieferung in der Schweiz gemäss Art. 6 i.V.m. Art. 13 MWSTG);
- Die Erstellung der Wohnüberbauung für die Versicherung **unterliegt der Mehrwertsteuer von 7.6%** (Lieferung in der Schweiz gemäss Art. 6 i.V.m. Art. 13 MWSTG), die an die Hoch- und Tiefbau AG fakturierten Leistungen unterliegen bei den Unterakkordanten ebenfalls der Mehrwertsteuer von 7.6% (bei Vorliegen von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen, kann die Hoch- und Tiefbau AG die ihr in Rechnung gestellte Vorsteuer geltend machen);
- Die Erstellung der Villa in Frankreich **unterliegt nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer** (Lieferung Frankreich, CHF 4.5 Mio. gemäss Art. 6 i.V.m. Art. 13 MWSTG). Die für die Erstellung benötigten Arbeitsgeräte können mittels Freipass oder Carnet ATA ins Ausland ausgeführt und wieder eingeführt werden. Die Architekturleistungen von CHF 0.5 Mio. **unterliegen ebenfalls nicht der Mehrwertsteuer** (Dienstleistung in Ausland gemäss Art. 7 i.V.m. Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

## 2 Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.2 Ausgenommene Umsätze (Art. 18 MWSTG)

#### ■ Gemäss Art. 18 MWSTG sind von der Steuer ausgenommen:

- Ziff. 20: Verkauf von Grundstücken sowie die Leistungen von Stockwerkeigentümergemeinschaften an die Stockwerkeigentümer
- Ziff. 21: Die Überlassung von Grundstücken und Grundstückteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Miete / Leasing), steuerbar sind jedoch:
  - Die Vermietung von Wohn und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen sowie Vermietung von Sälen im Hotel und Gastgewerbe;
  - Die Vermietung von Campingplätzen;
  - Die Vermietung von im Gemeingebrauch stehenden Plätzen, für das Abstellen von Fahrzeugen (ausser es handelt sich um eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung);
  - Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage, nicht jedoch zu einer Sportanlage gehören;
  - Die Vermietung von Schliessfächern;
  - Die Vermietung Messestandflächen und einzelner Räume in Messe- und Kongressgebäuden;

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.2 Ausgenommene Umsätze (Art. 18 MWSTG) – Beispiel 2

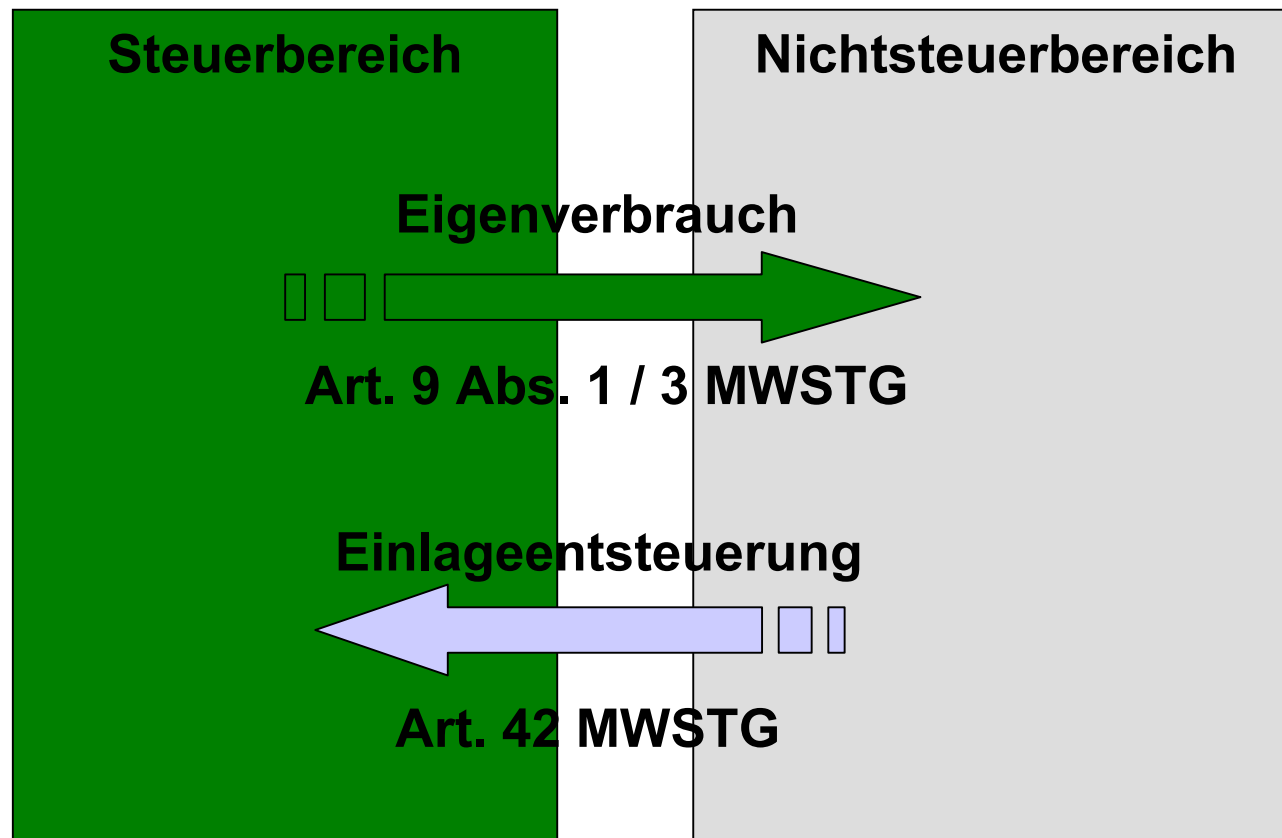
- Der Architekt und Immobilienhändler R. Estate (Einzelfirma) verkauft in St. Moritz eine Villa (Geschäftsvermögen) für CHF 5. Mio. an eine Privatperson.
- Sodann erzielt er aus der Vermietung von mehreren Wohnungen (Geschäftsvermögen) im Kanton Zürich Mieteinnahmen von CHF 1.2 Mio.
- Im Kanton Graubünden besitzt er noch mehrere Ferienwohnungen (Geschäftsvermögen), die an Urlauber vermietet werden. Mit der Vermietung der Ferienwohnungen hat er eine Immobilienverwaltungsfirma beauftragt. Die Nettoeinnahmen aus diesen Ferienwohnungen betragen CHF 0.2 Mio. (CHF 0.05 Mio. wurde von der Immobilienverwaltungsfirma für ihre Leistungen in Abzug gebracht).
- Seine Frau besitzt ebenfalls eine Ferienwohnung im Kanton Graubünden (Privatvermögen), welche sie an Urlauber vermietet. Die Mieteinnahmen belaufen sich auf CHF 50'000 (nach Abzug eines Entgelts von CHF 5'000 an die mit der Verwaltung betraute Immobilienverwaltungsfirma).
  
- **Unterliegen diese Leistungen der Mehrwertsteuer?**

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.2 Ausgenommene Umsätze (Art. 18 MWSTG) – Beispiel 2: Lösung

- Der Verkauf der Villa ist von der Steuer **ausgenommen** (Lieferung im Inland gemäss Art. 6 i.V.m. Art. 18 Ziff. 20 MWSTG);
- Die Mieteinnahmen sind von der Steuer **ausgenommen** (Lieferungen im Inland gemäss Art. 6 i.V.m. Art. 18 Ziff. 21 MWSTG);
- Die Mieteinnahmen aus Ferienwohnungen (Geschäftsvermögen) von Brutto CHF 0.25 Mio. **unterliegen der Mehrwertsteuer von 3.6%** (Lieferungen im Inland gemäss Art. 6 i.V.m. Art. 18 Ziff. 21 Bst. a MWSTG, Ziff. 5.1.2 BB Nr. 16), die Vorsteuer auf den ihm von der Immobilienverwaltung verrechneten Leistungen (CHF 0.05 Mio.), kann er grundsätzlich geltend machen (vorsteuerkonforme Belege);
- Die Mieteinnahmen aus der Ferienwohnung der Ehefrau (Privatvermögen) von Brutto CHF 50'000 sind von der Steuer **ausgenommen** (Lieferungen im Inland gemäss Art. 6 i.V.m. Art. 18 Ziff. 21 Bst. a MWSTG, Ziff. 5.1.2 BB Nr. 16) die Vorsteuer auf den ihr von der Immobilienverwaltung verrechneten Leistungen (CHF 5'000), kann sie nicht geltend machen;

- 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien
- 2.3 Nutzungsänderung



## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.3 Nutzungsänderung / Eigenverbrauch

- Gemäss Art. 9 Abs. 1 (Bst. b und Bst. d) liegt eine Nutzungsänderung vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben und die:
  - ▣ Die Person für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet
  - ▣ Bei Wegfall der Steuerpflicht sich noch in ihrer Verfügungsmacht befinden

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.3 Nutzungsänderung / Eigenverbrauch – Beispiel 3

- Sanitär Muffe gab per 30.6.2007 aufgrund schlechter Auftragslage die selbständige Tätigkeit auf. Unter den Aktiven befand sich eine Liegenschaft.
  - Die Geschäftsliegenschaft wurde im Jahr 2001 für CHF 1.2 Mio. (exkl. MWST, exkl. Land) erstellt
  - Der Marktwert beträgt CHF 1.0 Mio. (exkl. Land)
  - Die Ganze Liegenschaft wurde für den eigenen Betrieb genutzt (steuerbare Tätigkeit)
  - Im 2005 musste das Flachdach für CHF 50'000 (exkl. MWST) saniert werden  
Gebäudeversicherungswert vor Sanierung CHF 1.1 Mio.
  
- **Liegt Eigenverbrauch vor und wie viel beträgt die Eigenverbrauchssteuer?**

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.3 Nutzungsänderung / Eigenverbrauch – Beispiel 3: Lösung

#### ■ Liegenschaft (Wegfall der Steuerpflicht)

□ Vorsteuerberechtigter Aufwand	CHF 1'200'000
□ 30% Abschreibung (2001-2007 je 5%)	<u>CHF 360'000</u>
□ Eigenverbrauchswert	<u>CHF 840'000</u>
Davon 7,6% MWST	CHF 63'840

#### ■ Nur wertvermehrende Investitionen sind zu berücksichtigen

Als „wertvermehrend“ gelten Grossrenovationen, die in ihrer Summe über 5% des Gebäudeversicherungswertes vor Renovation ausmachen.

#### ■ Werterhaltende Aufwendungen und Betriebskosten sind **NICHT** zu berücksichtigen.

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.3 Nutzungsänderung / Einlageentsteuerung (Art. 42 MWSTG)

- Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Leistung nicht gegeben, treten diese jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug in der Mehrwertsteuerabrechnung vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind;
- Wurde die Immobilie in der Zeit zwischen dem Erwerb und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so vermindert sich die abziehbare Vorsteuer für jedes in der Zeitspanne abgelaufene Jahr linear um 5% (1/20);
- **Zweck der Einlageentsteuerung:** Gegenstände und Dienstleistungen, welche MWST-belastet sind und für einen steuerbaren Zweck verwendet werden durch nachträgliche Gewährung des Vorsteuerabzuges von der MWST zu entlasten.

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.3 Nutzungsänderung / Einlageentsteuerung (Art. 42 MWSTG) – Beispiel 4

- Ein Steuerpflichtiger liess im Jahre 2001 eine Liegenschaft erstellen und verwendete diese ab 1. Oktober 2001 zu 100% für ausgenommene Zwecke (Vermietung ohne Option).
- Ab 1. Januar 2007 sind Räumlichkeiten im Umfang von 50% dieser Liegenschaft mit Option vermietet worden.
- **Ist eine Einlageentsteuerung möglich?**

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.3 Nutzungsänderung / Einlageentsteuerung (Art. 42 MWSTG) – Beispiel 4: Lösung

- Generelle Voraussetzungen der Einlageentsteuerung
  - Aufwand unter dem Regime der MWST (d.h. nach der Einführung MWSTV am 1.1.1995)
  - Konformer Vorsteuer-Beleg (Art. 37 MWSTG)
  - Verwendung für künftigen steuerbaren Zweck
  - Wertverzehr berücksichtigen → Zeitwert
    - Liegenschaften → 5% Abschreibung pro Jahr
  
- **Per 1. Januar 2007 kann auf dem Zeitwert (Abschreibung von 30%) von 50% der Liegenschaft eine Einlageentsteuerung geltend gemacht werden.**

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

#### ■ Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG (Definition gemäss Gesetz)

- Eine **steuerpflichtige Person** an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur **entgeltlichen Veräusserung oder ordentlichen Überlassung zum Gebrauch** oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 18 Ziff. 20 und 21), **Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt** und ***hiefür nicht für die Versteuerung optiert*** (davon ausgenommen sind die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- oder Unterhaltsarbeiten);

#### ■ Art. 9 Abs. 2 Bst. b MWSTG (Definition gemäss Gesetz)

- Eine **steuerpflichtige Person** Arbeiten der genannten Art (siehe Bst. a oben) für private Zwecke oder für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit vornimmt, ***für deren Versteuerung sie nicht optiert***;

#### ■ Vgl. zudem Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 (Ziff. 2.2).

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

- Für das Vorliegen des baugewerblichen Eigenverbrauchs sind entsprechend folgende Punkte zu prüfen:
  - Steuerpflichtiger?
  - Bauwerk für Verkauf oder Vermietung?
  - Vornahme von Arbeiten am Bauwerk?
  - Keine Optierung?

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

- Arbeiten an Bauwerken für fremde Rechnung ⇒ **Lieferung**
- Arbeiten an Bauwerken für eigene Rechnung ⇒ **Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)**

#### Arbeiten für fremde Rechnung

Bei Baubeginn besteht gegenüber Dritten **EINE** Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums **am ganzen Bauwerk**

→ **Lieferung 7.6%**

Verkaufspreis ohne Boden (Land)

Vor dem Baubeginn rechtsgültig abgeschlossene Kauf- oder Vorverträge und oder Werkverträge (GU)

#### Arbeiten für eigene Rechnung

Bei Baubeginn besteht gegenüber Dritten **KEINE** Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums **am ganzen Bauwerk**

→ **Eigenverbrauch**

Anlagekosten

Vor Baubeginn KEINE Kaufverträge, Vorverträge oder Werkverträge

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

#### ■ **Begriffsdefinitionen (zur Klärung des baugewerblichen Eigenverbrauchs)**

##### ■ **Vor Baubeginn**

Vor Beginn der körperlichen Bautätigkeit (Teilabbruch der Altliegenschaft, Beginn des Aushubes, Vorbereitungsarbeiten beim Bauplatz)

##### ■ **Eine Verpflichtung**

Schriftliche Vereinbarung zwischen Verkäufer und Käufer (Verträge, Vorverträge und/oder Werkverträge)

##### ■ **Ganzes Bauwerk**

Als Bauwerk gilt das Objekt, für welches ein Projekt erstellt wurde. Sofern **klare Verhältnisse bei Baubeginn** hinsichtlich der **Eigentumsverhältnisse, Vertragsart**, Zuordnung der Bezugsfaktoren und **buchmässiger Aufzeichnung** bestehen, kann das Bauwerk auch als Objekt oder die Bauetappe betrachtet werden.

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

#### ■ **Vorgehen**

- Bestimmung ob Bau auf eigene Rechnung (Eigenverbrauch) oder fremde Rechnung (Lieferung [Werkverträge etc.]) vorliegt
- Voller Vorsteuerabzug auf Leistungsbezügen
- Ermittlung der Anlagekosten
- Abrechnung der Anlagekosten quartalsweise nach Baufortschritt
- Verkaufs- und Vermittlungsverträge als von der Steuer ausgenommener Umsatz deklarieren (auf eigene Rechnung, diesfalls wurde ja der Eigenverbrauch abgerechnet)

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

#### ■ **Bemessungsgrundlage (Art. 34 Abs. 4 MWSTG)**

■ Arbeiten an Bauwerken: Wert wie für Dritte (ohne Boden)

■ Praxis:

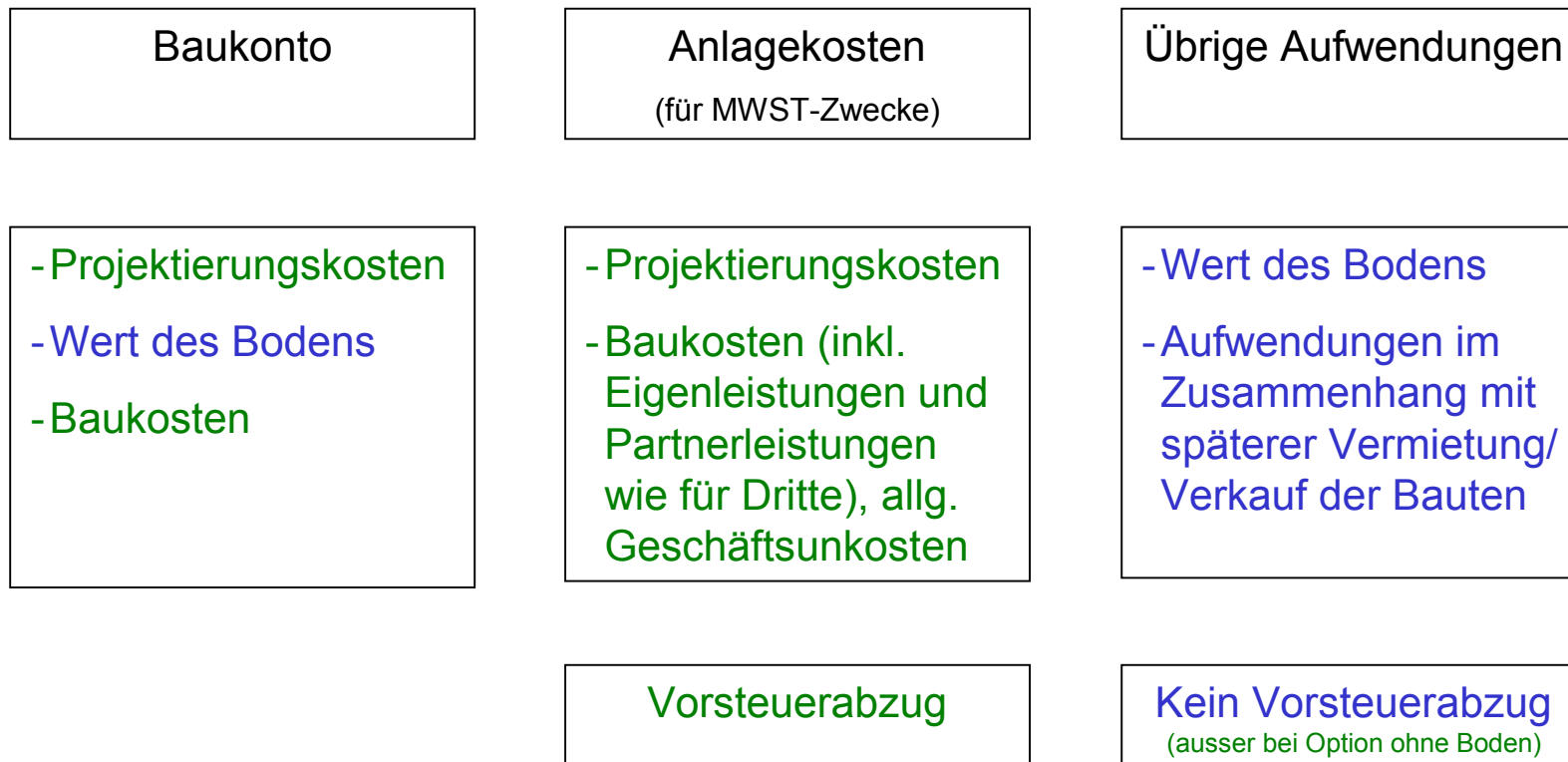
□ Anlagekosten (ohne den Wert des Bodens)

□ Mindestwert: Schätzungswert der Gebäudeversicherung (Feuer)

2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

■ **Bemessungsgrundlage (Art. 34 Abs. 4 MWSTG)**



## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

#### ■ Verkaufserlöse bei Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 MWSTG

- Von der Steuer ausgenommener Umsatz
- Nicht mit der Mehrwertsteuer abzurechnen

#### ■ Behandlung Verkaufsgewinn / -Verlust bei Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 MWSTG

- Verkaufsgewinn ist nicht MWST-pflichtig
- Verkaufsverlust vom MWST-pflichtigen Umsatz nicht abzugsfähig

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

#### ■ Praxisänderung per 1.1.2005 (Ziff. 2.2.1: Steuerpflicht nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG) – Ausnahme

#### □ Verzicht auf Umsetzung Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG im Falle der Erstellung zwecks Vermietung oder Verkauf sofern kumulativ Folgendes erfüllt:

- Mit Ausnahme der allfällig selber vorgenommenen Bauherrenaufsicht werden sämtliche Leistungen an Bauwerken durch Dritte erbracht (auch Bauführung/-leitung durch Dritte)
- Nach aussen besteht **keine Bereitschaft, an Bauwerken** für fremde Rechnung **Arbeiten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen.**
- Den beauftragten Dritten werden für die auszuführenden Arbeiten keine **Waren / Materialien und/oder Infrastruktur** (Maschinen, Container etc.) zur Verfügung gestellt.

#### ■ Gesellschaften, die sämtliche Leistungen an Bauwerken durch Dritte erbringen lassen, begründen keinen Eigenverbrauch (insbesondere **Banken, Versicherungen, Pensionskassen, Wohnbaugenossenschaften**)

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG)

- **Praxisänderung per 1.1.2005 (Ziff. 2.2.2: Steuerbemessungsgrundlage baugewerblicher Eigenverbrauch)**
  
- **Seit 1.1.2005 nicht mehr zu den Anlagekosten gehören:**
  - Baukredit- und andere Kreditzinsen, Kreditkommissionen
  - Baubewilligungs- und Baupolizeigebühren
  - Anschlussgebühren für Strom, Gas, Wasser, Kanalisation, Telekom
  - Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung
  - Gebäudeversicherung während der Bauphase
  - Ersatzabgaben für Schutzräume und Parkplätze
  - Schätzungskosten der kantonalen Gebäudeversicherung oder von anderen Dritten

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG) – Beispiel 5

- Der Bauunternehmer Z erstellt 2006 sechs 3 Zimmerwohnungen. Bei Baubeginn sind bereits 4 Vorverträge für den Kauf der Wohnungen vorhanden. Folgende Informationen (exkl. MWST) sind bekannt:

- Verkaufspreis je Wohnung CHF 400'000  
(inkl. Grundstückanteil CHF 70'000)

- Gesamte Baukosten CHF 2'200'000
    - Anlagekosten CHF 1'800'000
    - Grundstück CHF 400'000

- Die restlichen zwei Wohnungen werden zu einem Mietzins von jährlich CHF 19'200 vermietet.

- **Wie viel MWST ist im Jahr 2006 abzurechnen?**

- **Wie viel MWST wäre abzurechnen, wenn bei Baubeginn sämtliche sechs Wohnungen verkauft wären?**

## 2. Übersicht Immobilien und Mehrwertsteuer

### 2.4 Baugewerblicher Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 2 MWSTG) – Beispiel 5: Lösung

#### ■ Frage (1)

- Schlüsselfertige Bauten: Wenn Unternehmer vor Baubeginn Dritten gegenüber keine Verpflichtungen zur Übertragung des Eigentums am ganzen Bauwerk oder – bei Stockwerkeigentum oder Überbauungen mit mehreren Bauten – an sämtlichen Miteigentumsanteilen oder Bauten eingeht, werden Bauten für eigene Rechnung erstellt. Eigenverbrauch: Basis Preis wie für Dritte [ohne Wert des Bodens], Praxis: Wert der Anlagekosten [ohne Wert des Bodens].
- Eigenverbrauch:  $7.6\%$  von CHF 1'800'000 = CHF 136'800
- Eigenverbrauch beginnt mit Aufnahme Bautätigkeit, quartalsweise abzurechnen nach Baufortschritt. Die Verkäufe / Mieten sind von der Steuer ausgenommen. Bei späterem Verkauf erzielter Gewinn ist nicht steuerbar (Verlust entsprechend führt zu keiner Eigenverbrauch Korrektur)
- Verwalten von Liegenschaften durch Eigentümer unterliegt nicht dem Eigenverbrauch. Aber gemischt genutzte Verwaltungsinfrastruktur bedingt Vorsteuerkorrektur ( $0.07\%$  der von der Steuer ausgenommenen Bruttomieteinnahmen [inkl. Nebenkosten])

#### ■ Frage (2)

- Wenn bei Baubeginn für sämtliche Wohnungen Vorverträge vorhanden sind, ist die Lieferungssteuer (für fremde Rechnung) auf dem Verkaufspreis [ohne Wert des Bodens] geschuldet.
- Lieferungssteuer:  $7.6\%$  von  $6 \cdot (\text{CHF } 400'000 - \text{CHF } 70'000) = 150'480$

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.5 Option (Art. 26 MWSTG)

- Gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG ist die Option möglich für
  - ▣ Vermietung und Verpachtung von Immobilien (Art. 18 Ziff. 21 MWSTG)
  - ▣ Verkauf von Immobilien (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG), ohne Wert des Bodens
- Der Mieter / Käufer ist steuerpflichtig (und die Immobilie wird für steuerbare oder teilweise steuerbare Umsätze verwendet)
- Auf Antrag (Form 760), jeweils auf Beginn eines Quartals
- Die freiwillige Versteuerung muss mindestens 5 Jahre angewendet werden
- Eine Option ist ausgeschlossen für Wohnliegenschaften, Bauland und Baurechtszinsen

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.5 Option (Art. 26 MWSTG) – Beispiel 6

- Die S Immo AG (nicht steuerpflichtig) vermietet (ohne Option) an die S Betriebs AG (steuerpflichtig) die Liegenschaft (erstellt für CHF 2.0 Mio. im Jahr 1990)
  
- Im Kalenderjahr 2007 wird eine Aufstockung der Liegenschaft für CHF 1.0 Mio. vorgenommen und per 1. August 2007 an die S. Handels AG vermietet (Mietzins CHF 60'000 p.a.). Bei den neu zu erstellenden Räumlichkeiten will die S Immo AG auf der Vermietung optieren.
  
- **(1) Kann sich die S Immo AG der Steuerpflicht unterstellen?**
  
- **(2) Wann muss das Optionsgesuch (beim Neubau) eingereicht werden? Soll auf der Altliegenschaft auch optiert werden? Wann? Warum?**

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.5 Option (Art. 26 MWSTG) – Beispiel 6: Lösung

#### ■ Frage (1)

- Ja, ab 1. August 2007 (Mietbeginn, s. BB Nr. 16 Ziff. 4.3.2)
- Wenn auf den 1. August 2007 auf der Vermietung optiert wird, kann der vollumfängliche Vorsteuerabzug auf den Baukosten vorgenommen werden, sofern die Belege formell dem Art. 37 MWSTG entsprechen.

#### ■ Frage (2)

- Spätestens im Quartal der Vertragserstellung (3. Quartal 2007)
- Auf der Altliegenschaft sollte ebenfalls optiert werden, wenn ab 1995 grössere wertvermehrnde Aufwendungen getätigt wurden und eine optierte Vermietung an steuerpflichtige Mieter langfristig möglich ist. Vorteil: inskünftiger Vorsteuerabzug, Einlageentsteuerung, administrative Vereinfachung (Liegenschaft berechtigt vollumfänglich zum Vorsteuerabzug, keine gemischte Verwendung)

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

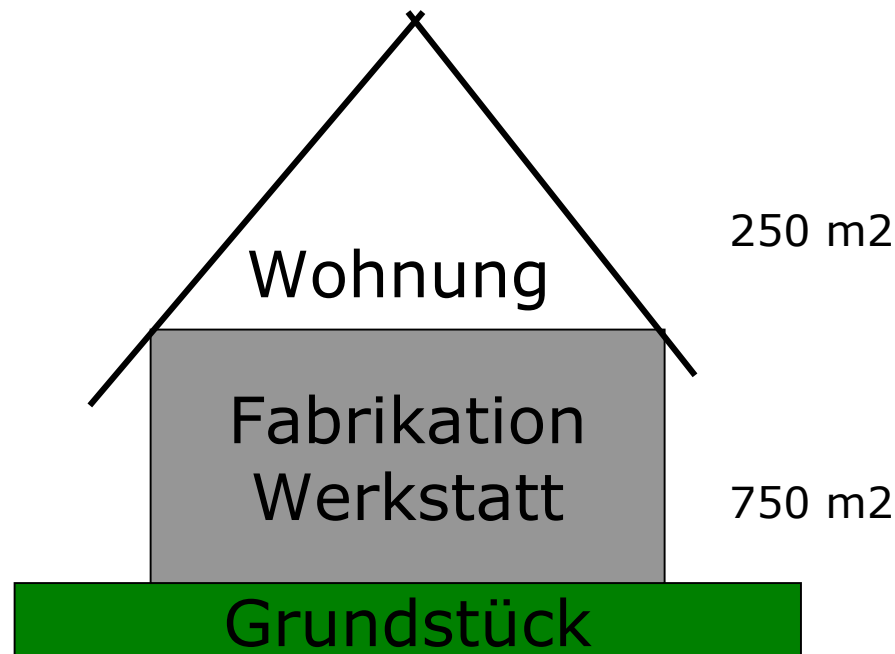
### 2.6 Vorsteuerabzug (Art. 38) / Vorsteuerkürzung (Art. 41)

- Gemäss Art. 38 MWSTG ist ein Steuerpflichtiger bei Verwendung steuerbelasteter Leistungen (deren Belege Art. 37 MWSTG entsprechen) zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er diese Leistungen u.a. für folgende Zwecke verwendet:
  - Steuerbare Lieferungen / Dienstleistungen;
  - Umsätze, für deren Leistungen optiert wurde;
  - Arbeiten an Gegenständen, die im Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 MWSTG verwendet werden;
- Basierend auf Art. 41 MWSTG hat der Steuerpflichtige eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen,
  - wenn er Leistungen (Gegenstände / Dienstleistungen) sowohl für steuerbare als auch für andere Zwecke verwendet, **Vorsteuerabzug ist im Verhältnis der Verwendung zu kürzen (sachgerecht)**;
  - Wird die vorsteuerbelastete Leistung überwiegend (>50%) für steuerbare Umsätze verwendet, kann die Vorsteuer ungekürzt abgezogen und der Eigenverbrauch einmal jährlich vorgenommen werden;

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.6 Vorsteuerabzug (Art. 38) / Vorsteuerkürzung (Art. 41) – Beispiel 7

- Der Architekt R. Estate besitzt eine Geschäftsliegenschaft. Die Dachwohnung ist an eine Privatperson vermietet. Der Rest ist an eine Produktionsfirma vermietet (mit Option).



- Die Nebenkosten betragen CHF 10'000 (exkl. MWST 7.6%)
- Die Dachrenovation beläuft sich auf CHF 100'000 (exkl. MWST 7.6%)
- Die Kosten neue Küche (Wohnung) betragen CHF 20'000 (exkl. MWST 7.6%)
- Die Installation einer Feuermeldeanlage in der Werkstatt kostet CHF 50'000 (exkl. MWST 7.6%)

- Können die Vorsteuern geltend gemacht werden?

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.6 Vorsteuerabzug (Art. 38) / Vorsteuerkürzung (Art. 41) – Beispiel 7: Lösung

- Wenn es steuerpflichtige und nicht steuerpflichtige Mieter im Objekt hat, muss die Vorsteuer differenziert abgerechnet werden:
  - ▣ Nebenkosten
    - Vorsteuerabzug nach Verteilschlüssel (sachgerecht) in Prozenten (vorliegend mangels anderer Angaben nach m<sup>2</sup>, anderer Schlüssel wäre denkbar), d.h. Vorsteuerkürzung 25% = CHF 190 (Eigenverbrauch jährlich);
  - ▣ Kosten für Unterhalt / Renovationen / Investitionen
    - Für direkt zuordenbare Aufwendungen darf bei optierten Mietverhältnissen der volle (Feuermeldeanlage Produktionsbetrieb CHF 3'800), bei nicht optierten (Küche Wohnung) kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden;
    - Für allg. Kosten (Dachrenovation.) muss ein objektiver (sachgerechter) Verteilschlüssel gefunden werden (m<sup>2</sup> oder m<sup>3</sup>), vorliegend bspw. m<sup>2</sup>, d.h. Vorsteuerkürzung 25% = CHF 1'900 (Eigenverbrauch jährlich);

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

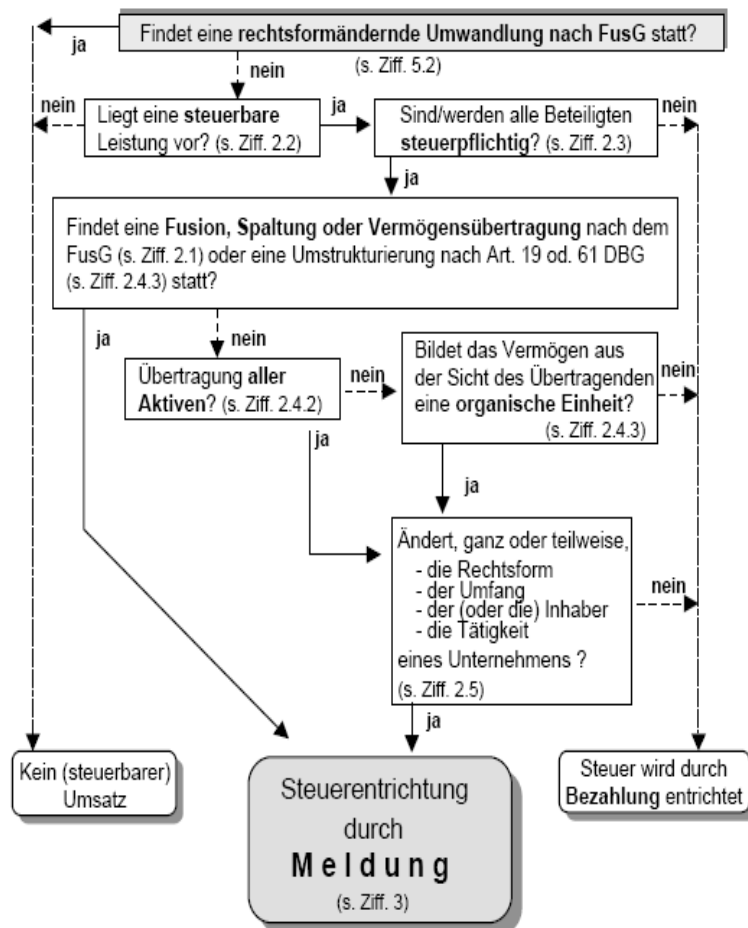
### 2.7 Belege (Art. 37 MWSTG) / Aufbewahrungspflicht (Art. 58 Abs. 2 MWSTG)

- Gemäss Art. 37 MWSTG sind folgende Formerfordernisse an die Belege zu richten
  - Name, Adresse, MWST-Nr., des Leistungserbringers
  - Name, Adresse des Leistungsempfängers
  - Datum / Zeitraum der Leistung sowie Art, Gegenstand und Umfang der Leistung
  - Entgelt für die Leistung sowie Steuersatz (sofern inkl.) sonst noch Angabe Steuerbetrag
  - Beachtung Art. 15a MWSTGV / Praxismitteilung „Behandlung von Formmängeln“
  
- Gemäss Art. 58 Abs. 2 MWSTG sind die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während folgender Periode ordnungsgemäss aufzubewahren:
  - Generell 10 Jahre
  - **Die mit unbeweglichen Gegenständen (Immobilien) zusammenhängenden Geschäftsunterlagen während 20 Jahren (auch im Eigeninteresse im Falle einer möglichen Einlageentsteuerung)**
  - Erweiterte Aufbewahrungspflicht, wenn Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Geschäftsunterlagen beziehen, noch nicht eingetreten ist

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.8 Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG)

- Gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG kann die Steuer durch Meldung entrichtet werden



- Betriebsliegenschaften (kein Optionsgesuch Übertragender)
- optierte Liegenschaften (kein Optionsgesuch Übertragender)
- Eigenverbrauch Art. 9 Abs. 3 MWSTG

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.8 Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG) – Beispiel 8

- Die X Holding AG (nicht mehrwertsteuerpflichtig) besitzt u.a. die Tochtergesellschaften AK Maschinen AG (mehrwertsteuerpflichtig) sowie die BK Geräte AG (mehrwertsteuerpflichtig). Die Gruppenbesteuerung wird nicht angewendet.
- Um die Produktionsabläufe effizienter und kostengünstiger zu gestalten, beschliesst der VR der X Holding AG, die Produktionshalle auf den 1. Juli 2007 von der AK Maschinen AG auf die BK Geräte AG zu übertragen. Der Übertragungswert beträgt CHF 1.2 Mio. (exkl. Boden)
- **Wie ist der Übertrag der Produktionshalle bei der AK Maschinen AG mit der ESTV abzurechnen?**

## 2. Die mehrwertsteuerlichen Pfeiler bei Immobilien

### 2.8 Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG) – Beispiel 8: Lösung

- Bei der Produktionshalle handelt es sich um eine Liegenschaft mit stiller Option (Betriebsliegenschaft).
- Werden Vermögenswerte (auch einzelne Gegenstände) im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung im Sinne von Art. 19 / Art. 61 DBG übertragen, handelt es sich stets um die Übertragung eines Teilvermögens. Das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG ist somit anzuwenden.
- Auf den Übertragungsbelegen darf kein MWST-Hinweis angebracht werden.
- Ist im Rahmen einer Vermögensübertragung das Meldeverfahren nicht angewendet worden und erfolgte ein MWST-Ausweis auf den Übertragungsbelegen, ist die übernehmende Gesellschaft nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die übertragende Gesellschaft die Umsatzsteuer nicht entrichtet.

### 3. Spezialfall: Leerstand von Immobilien

- Praxismitteilung vom 27. Mai 2007: „Präzisierung der Praxis zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung bei Leerstand von Immobilien (oder Teilen davon)
  - ▣ Bei Liegenschaften, die der Steuerpflichtige nicht mehr für die Erzielung von steuerbaren Umsätzen verwendet **liegt spätestens nach 12 Monaten eine vollumfängliche Nutzungsänderung vor** (Eigenverbrauch);
  - ▣ Dies trifft auch auf den Leerstand von Immobilien zu
    - Die Frist von 12 Monaten ruht jedoch so lange, als er Steuerpflichtige den Nachweis erbringen kann, dass der Leerstand durch mehr als 12 Monate dauernde Umbauarbeiten oder wegen objektiver Unmöglichkeit, einen Mieter zu finden, entstanden ist, und er diese anschliessend wieder für steuerbare Tätigkeiten verwendet
    - Handelt es sich bei der steuerbaren Tätigkeit um die Vermietung der Liegenschaft (mit Option), muss der Steuerpflichtige für Dritte erkennbare, regelmässige Bemühungen für deren Vermietung nachweisen können (Inserate in Tageszeitungen, Belege für Inserate-, Internet- und Druckkosten, die zudem eine eindeutige Identifikation der betreffenden Liegenschaft zulassen)

#### 4. Ausblick Mehrwertsteuerreform: Neuerungen bei der Behandlung von Immobilien

- Option nur noch dann ausgeschlossen, wenn das Bauwerk ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird;
- Stockwerkeigentümergeinschaften können für die Steuerpflicht optieren;
- Abschaffung des baugewerblichen Eigenverbrauchs;
- Bei steuerbarer Nutzung sind auch die mit dem Wert des Bodens zusammenhängenden Aufwendungen abzugsfähig;
- Weitere Reformmöglichkeiten:
  - Aufhebung der unechten Befreiung der Immobilienumsätze
  - Uneingeschränkte Optionsmöglichkeit für Immobilienumsätze
  - Steuerbarkeit Vermietung von Sportanlagen

## 5. Relevante Bestimmungen / Publikationen / Rechtsprechung

### 5.1 Wichtigste Gesetzesbestimmungen

- Art. 5 MWSTG: Der MWST unterliegende Umsätze (Eigenverbrauch)
- Art. 9 MWSTG: Eigenverbrauch
- Art. 18 MWSTG: Ausgenommene Umsätze (Ziff. 20 / Ziff. 21)
- Art. 21 MWSTG: Steuerpflicht (Eigenverbrauch kann Steuerpflicht auslösen)
- Art. 26 MWSTG: Option für die Versteuerung ausgenommener Umsätze
- Art. 34 MWSTG: Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch
- Art. 37 MWSTG: Rechnungsstellung und Überwälzung der Steuer
- Art. 38 MWSTG: Vorsteuerabzug
- Art. 41 MWSTG: Gemischte Verwendung
- Art. 42 MWSTG: Einlageentsteuerung (spätere Entstehung Vorsteuerabzug)
- Art. 47 MWSTG: Meldeverfahren
- Art. 58 MWSTG. Buchführung (Aufbewahrung)

## 5. Relevante Bestimmungen / Publikationen / Rechtsprechung

### 5.2 Dokumentation der ESTV

- Formular Nr. 760: Option für die Versteuerung von Immobilien
- Formular Nr. 764: Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG)
- Branchenbroschüre Nr. 04 Baugewerbe
- Branchenbroschüre Nr. 16 Liegenschaftsverwaltungen / Immobilien
- Merkblatt Nr. 08 Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung
- Merkblatt Nr. 11 Übertragung mit Meldeverfahren
- Spezialbroschüre Nr. 04 Eigenverbrauch
- Spezialbroschüre Nr. 05 Nutzungsänderungen
- Spezialbroschüre Nr. 06 Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung
- Praxisänderungen ab 1. Juli 2005
- Praxismitteilung vom 27. Mai 2003: Präzisierung der Praxis zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung bei Leerstand von Immobilien (oder Teilen davon)

## 5. Relevante Bestimmungen / Publikationen / Rechtsprechung

### 5.3 Literaturhinweise

- Alex Diethelm, Nutzungsänderungen, ASA Nr. 6/7, 2005/2006, S. 339ff.
- Clavadetscher Diego / Glauser Pierre-Marie / Schafroth Gerhard (Hrsg.), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000.
- Michaela Merz, Martin Schaer, Leerstand von Liegenschaften und MWST, Der Schweizer Treuhänder, 10/2003, S. 881ff.
- Kurt Ritz, Daniel Matti, Due-Dilligence-Prozesse bei Immobilientransaktionen, Der Schweizer Treuhänder, 5/2005, S. 360.
- Rudolf Schumacher, Einlageentsteuerung als Chance, Der Schweizer Treuhänder, 12/2003, S. 1144ff.
- Rudolf Schumacher, Option im Würgegriff, Der Schweizer Treuhänder 8/2004, S. 689ff.
- Walter Steiger, Meldeverfahren im Zusammenhang mit Liegenschaften, Steuer Revue Nr. 7-8/2002, S. 535ff.
- Walter Steiger, Wann liegt Eigenverbrauch nach Art. 9 Abs. 2 Bst. a MWSTG vor?, Steuer Revue Nr. 11/2005, S. 882ff.

## 5. Relevante Bestimmungen / Publikationen / Rechtsprechung

### 5.4 Rechtsprechung

- BGE 2A.129/2005 (Entscheid des Bundesgerichts vom 16. März 2006, Mehrwertsteuer, Arbeiten an Gebäuden, Eigenverbrauch, hoheitliche Tätigkeit)
- SRK 2003-073 (Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 11. Januar 2006, Eigenverbrauch bei Nutzungsänderung von Grundstücken, Bemessungsgrundlage [Marktwert])
- SRK 2003-136 (Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 11. Juli 2005, Eigenverbrauch, Subjektive Steuerpflicht)