



Immobilien und Mehrwertsteuer Steuerplanungsmöglichkeiten und Abgrenzungsmerkmale

Grundlagen

Grundsätzlich sind Einnahmen aus der Vermietung von Immobilien von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Unter Umständen kann es aber von Vorteil sein, wenn die Einnahmen freiwillig der Mehrwertsteuer unterstellt werden. Wann dies sinnvoll ist und was die Voraussetzungen dafür sind, wird nachfolgend unter Teil 1 beschrieben.

Weiter gibt es im Bereich General- oder Totalunternehmer einzelne Details, die für die mehrwertsteuerliche Behandlung massgebend sind, sprich ob der Verkauf steuerbar oder von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist. Die diesbezüglich relevanten Punkte werden unter Teil 2 beschrieben.

Teil 1 – Vermietung von Immobilien / Gesetzliche Grundlagen

Die Überlassung von Grundstücken zum Gebrauch oder zur Nutzung ist grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Sofern der Gebrauch oder die Nutzung aber nicht ausschliesslich für private Zwecke erfolgt, kann eine freiwillige Unterstellung der Mehrwertsteuer erfolgen.

Die erwähnte Ausnahme von der Mehrwertsteuer hat zur Folge, dass der Eigentümer die Mietzinseinnahmen auf der einen Seite nicht mit der Mehrwertsteuer abrechnen muss. Auf der anderen Seite be-

deutet dies aber auch, dass der Eigentümer die ihm in Rechnung gestellte Vorsteuer nicht zurückverlangen kann. Dabei handelt es sich einerseits um die Vorsteuern des laufenden Betriebes (Unterhaltskosten, Stromkosten, Verwaltungskosten usw.) andererseits aber auch um die Vorsteuern, die bei Sanierungen oder Neubauten anfallen.

Freiwillige Optierung

Einnahmen von Mietobjekten, die nicht ausschliesslich für private Zwecke benutzt werden, können freiwillig mit der Mehrwertsteuer abgerechnet werden. Der Eigentümer kann pro Mietobjekt entscheiden, ob er freiwillig optieren möchte oder nicht.

Sofern der Eigentümer von der freiwilligen Unterstellung Gebrauch macht, können die Vorsteuern ebenfalls zurückverlangt werden. Sollte die Optierung nicht für alle Mietobjekte vorgenommen werden (nicht möglich oder nicht gewollt), kann die Vorsteuer lediglich in einem angemessenen Verhältnis zurückverlangt werden.

Wann lohnt sich die freiwillige Optierung

Eine freiwillige Mehrwertsteueroptierung in Bezug auf Mietzinseinnahmen lohnt sich i.d.R. dann, wenn die Umsatzsteuer auf den Mieter überwältigt und dieser die Vorsteuern seinerseits zurückfor-

dern kann. In einem solchen Falle bleiben die Nettoeinnahmen beim Vermieter gleich hoch. Bei den Ausgaben ergibt sich eine andere Sachlage, denn dort können die Vorsteuern zurückverlangt werden, womit die Nettoausgaben tiefer ausfallen als ohne freiwillige Optierung.

Mietzinserhöhungen dürfen nur in begrenztem Umfang vorgenommen werden. Entsprechend ist vielerorts eine Überwälzung der Mehrwertsteuer nur möglich, wenn es beim Mieter zu keiner Mietzinserhöhung kommt. Eine Mietzinserhöhung ergibt sich i.d.R. bei Gesellschaften die u.a. in den Bereichen Bank-/Versicherungswesen, Gesundheit/Pflege oder Erziehung/Bildung tätig sind. Diese Gesellschaften erwirtschaften zum grossen Teil von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze und können dementsprechend die Vorsteuern nicht oder zumindest nicht vollständig zurückverlangen, was zu einer faktischen Mietzinserhöhung führt.

Neben dem Kriterium der möglichen Überwälzung der Mehrwertsteuer empfiehlt sich in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob sich der administrative Mehraufwand der quartalsweisen MWST-Abrechnungen im Verhältnis zur Mehrwertsteuerersparnis lohnt.

Nachträglich Optierung

Wird von der freiwilligen Optierung der Mehrwertsteuerunterstellung nicht Gebrauch gemacht, können die Vorsteuern nicht zurückverlangt werden.

Sollte zu einem späteren Zeitpunkt eine freiwillige Optierung Sinn machen, können einerseits die zukünftigen Vorsteuern und andererseits unter gewissen Voraussetzungen auch die Vorsteuern der Vergangenheit zurückgefordert werden. Es handelt sich dabei um die sogenannte Einlageentsteuerung.

Gründe für eine nachträgliche Optierung sind beispielsweise Nutzungsänderungen der Liegenschaft, d.h. eine Liegenschaft wurde vorher im privaten Bereich (freiwillige Optierung nicht möglich) und neu gewerblich genutzt (freiwillige Optierung möglich). Es kann aber auch sein, dass von der Optierung kein Gebrauch gemacht wurde, da die Möglichkeit der freiwilligen Unterstellung nicht bekannt war. Auch in diesem Fall kann die Einlageentsteuerung vorgenommen werden.

Einlageentsteuerung

Bei der Einlageentsteuerung können Vorsteuern auf Investitionen nachträglich zurückverlangt werden, sofern die Erträge steuerpflichtig sind. Die Einlageentsteuerung basiert auf dem Zeitwert. Für die Ermittlung des Zeitwertes, sind ab dem Zeitpunkt der in Gebrauchnahme von den Gestehungskosten jährlich 5% abzuschreiben. Dies bedeutet, dass bei unbeweglichem Vermögen erst 20 Jahre nach in Gebrauchnahme keine Einlageentsteuerung mehr vorgenommen werden kann.

Die Einlageentsteuerung kann nicht auf sämtlichen Ausgaben geltend gemacht werden, sondern lediglich auf:

- Neuerstellung
- Erwerb
- Wertvermehrende Aufwendungen im Zusammenhang mit Energiespar-, Umweltschutz- und/oder denkmalpflegerischen Massnahmen
- Grossrenovationen (Kosten > 5% des Gebäudeversicherungswertes)

Werterhaltende Aufwendungen wie auch Unterhalts- sowie Verwaltungsaufwendungen berechtigen nicht zu einer Einlageentsteuerung.

Eigenverbrauch

Die entgegengesetzte Komponente der Einlageentsteuerung ist der Eigenverbrauch. Wenn bisher Mieteinnahmen der Steuer unterlagen aber in Zukunft nicht mehr der Mehrwertsteuer unterliegen, ist ein entsprechender Eigenverbrauch abzurechnen. Während die Einlageentsteuerung mehrwertsteuerlich zu Gunsten des Eigentümers ausfällt, geht der Eigenverbrauch zu Lasten des Eigentümers. Ansonsten sind die gleichen Parameter anzuwenden wie bei der Einlageentsteuerung.

Beispiel Einlageentsteuerung

Eine Gesellschaft hat im Jahr 2005/06 eine Gewerbeimmobilie im Gesamtbetrag von CHF 10 Mio. erstellt. Die Vermietung der Liegenschaft erfolgte anfangs des Jahres 2007, d.h. die Liegenschaft wurde im Jahr 2007 in Gebrauch genommen. Im Jahr 2013 unterstellt sich die Gesellschaft freiwillig der Mehrwertsteuer für alle Mietzinseinnahmen, da ausschliesslich mehrwertsteuerpflichtige Mieter vorhanden sind.

Bei der Einlageentsteuerung sind die seinerzeit relevanten Steuersätze massgebend:

- Baukosten CHF 10 Mio.
- Vorsteuern CHF 706'320 (CHF 10 Mio. / 1.076 * 0.076)
- Abschreibung 6 Jahre (2007 – 2012)
- Abschreibung der Vorsteuern um 30% (6 Jahre à 5%)
- Einlageentsteuerung beträgt ca. CHF 494'400 (CHF 706'320 ./ 30%)

Die Einlageentsteuerung von CHF 494'400 kann mit der ersten MWST-Abrechnung nach der freiwilligen MWST-Registrierung vorgenommen werden.

Fazit

Wir empfehlen die freiwillige Mehrwertsteuer-Optierung von Mietekünften v.a. bei Gewerbeimmobilien zu prüfen, da allenfalls eine freiwillige Unterstellung zu einer steuerlichen Optimierung führen könnte.

Falls die freiwillige Optierung bisher nicht gewählt wurde, kann in der Regel durch eine nachträgliche Optierung und der damit zusammenhängenden Möglichkeit der Einlageentsteuerung immer noch eine Optimierung erreicht werden.

Teil 2 – Total- oder Generalunternehmer / Gesetzliche Grundlagen

Der Verkauf von Immobilien ist von der Steuer ausgenommen. Bei den Leistungen des General- oder Totalunternehmers handelt es sich um baugewerbliche Leistungen, dadurch kommt eine Art Generalklausel „alles ist steuerbar ausser es besteht eine Ausnahme“ zum Tragen. Dies bedeutet, dass baugewerbliche Leistungen grundsätzlich steuerpflichtig sind.

Praxis ab 1. Juli 2013

Die Steuerverwaltung hat in diesem Bereich mit Wirkung ab 1. Juli 2013 eine neue Praxis publiziert. Gemäss dieser Praxis ist es massgebend, ob vor Baubeginn ein beurkundeter Kaufvertrag für das zu erstellende Objekt vorgelegen hat oder nicht. Ist dies der Fall, unterliegt die Lieferung des Bauwerkes der Mehrwertsteuer. Entsprechend können die Vorsteuern auf den angefallenen Kosten vom Generalunternehmer zurückverlangt werden.

Liegt vor Baubeginn kein beurkundeter Vertrag vor, unterliegt der Erlös aus dem Verkauf des Bauwerkes nicht der Mehrwertsteuer. Deshalb sind auch die Vorsteuern nicht rückforderbar.

Nicht öffentlich beurkundete Vorverträge gelten nicht als relevante Verträge die vor Baubeginn abgeschlossen wurden. Als Baubeginn gilt grundsätzlich der Beginn der Aushubarbeiten. Jedoch qualifizieren Baugrundvorbereitungen (Pfählen oder Hangsicherung) mit einer

zeitlichen Nähe zum Bau als Baubeginn.

Eine allfällige steuerbare Lieferung bemisst sich immer ohne Anteil des Bodens, den dieser ist nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage.

Sofern der Boden dem Käufer oder einem wirtschaftlichen Dritten gehört, handelt es sich immer um eine baugewerbliche Lieferung. Die von der Mehrwertsteuer ausgenommene Immobilienlieferung ist nur möglich, wenn ein Gesamtwerk (Boden inklusive Liegenschaft) verkauft wird.

Die Beurteilung der steuerlichen Qualifikation (steuerbar oder ausgenommen) wird pro Objekt vorgenommen, d.h. pro Bauwerk (Einfamilienhaus, Mehrfamilienhaus, Doppelhäuser oder Reihenhäuser) oder pro Stockwerkeigentumseinheit. Bezüglich des Baubeginns von Stockwerkeigentumseinheiten wird auf den Baubeginn des gesamten Bauwerks abgestellt.

Gemeinsame Bauwerke (z.B. Parkgarage) werden analog beurteilt, d.h. bezüglich des Baubeginns wird auf die zusammenhängenden Bauwerke abgestellt. Entsprechend sind die vor dem Baubeginn getätigten Verkäufe von Parkplätzen steuerbar.

Möglichkeiten bei Bauwerken, die zwischen 1. Januar 2010 und 30. Juni 2013 erstellt wurden

Für Bauwerke, die zwischen dem 1. Januar 2010 und dem 30. Juni 2013 erstellt wurden, kann entweder die neue vorab aufgezeigte Praxis oder die alte Praxis angewendet werden. Das Wahlrecht besteht pro Bauwerk, nicht pro einzelnes Objekt. Dies bedeutet, dass für das gesamte Bauwerk das gleiche Wahlrecht gewählt werden muss.

Fazit

Die neue Praxis stellt eine Vereinfachung dar, denn Veränderungen während der Bauphase haben keinen Einfluss mehr auf die mehrwertsteuerliche Behandlung. Es wird nur auf den Baubeginn und den beurkundeten Kaufvertrag ab-

gestellt. Nichtsdestotrotz muss jedoch nach wie vor eine Einzelbeurteilung je Objekt vorgenommen werden, um die mehrwertsteuerliche Qualifikation beurteilen zu können.

Disclaimer

Dieser Newsletter wurde lediglich zur Information erstellt und stellt keine Rechts- oder Steuerberatung dar. Wir übernehmen keine Haftung oder Verantwortung für allfällige Unklarheiten, Unkorrektheiten oder Ungenauigkeiten dieses Newsletters. Wir empfehlen jeden Fall unter Berücksichtigung aller Umstände mit Ihrem Steuerberater zu analysieren.

Für weitere Informationen kontaktieren Sie bitte direkt:



Sascha Bonderer
lic. oec. HSG
dipl. Wirtschaftsprüfer
Mail: sascha.bonderer@confida.li
Tel: +423 235 84 15



Heinz Hanselmann
Betriebsökonom FH
dipl. Wirtschaftsprüfer
Mail: heinz.hanselmann@confida.li
Tel: +423 235 84 45

CONFIDA

Treuhand- und Revisions-AG
Zollstrasse 32/34
LI-9490 Vaduz
www.confida.li