

Branchenbroschüre Nr. 16

Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien

Gültig ab 1. Januar 2008

Die in dieser Publikation enthaltenen Informationen sind als **Ergänzung** zur Wegleitung zur Mehrwertsteuer zu verstehen.



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Zuständigkeiten

Der guten Ordnung halber weisen wir darauf hin, dass für die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf den Umsätzen im Inland sowie auf dem Bezug von Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, einzig die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), für die Erhebung der MWST auf der Einfuhr von Gegenständen einzig die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) zuständig ist. Auskünfte von anderen Stellen sind demnach aus Sicht der ESTV nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

telefonisch: 031 322 21 11 (von 8.30 – 11.30 und von 13.30 – 16.30 Uhr)

per Fax: 031 325 75 61

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

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- **Grundsätzlich nur noch in elektronischer Form**

über Internet: www.estv.admin.ch

- **In Ausnahmefällen in Papierform gegen Verrechnung**

Sie haben die Möglichkeit, in Ausnahmefällen gegen Verrechnung Drucksachen in Papierform zu bestellen.

Die Bestellung ist an das

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

zu senden.

Internet: www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm

Wichtige Vorbemerkungen

Diese Publikation basiert auf der Broschüre, welche im September 2000 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde und ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (1. Januar 2001) gültig war.

Die seither vorgenommenen, diesen Bereich betreffenden Änderungen (Mehrwertsteuergesetz, Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Praxisänderungen und –präzisierungen) sind in die vorliegende Publikation aufgenommen worden. Diese materiellen Änderungen sind in der Publikation schattiert (wie dieser Hinweis grau hinterlegt), so dass die seit 1. Januar 2001 eingetretenen Änderungen für die steuerpflichtigen Personen und ihre Vertreter leicht ersichtlich sind.

Im übrigen Text wurden lediglich kleine sprachliche Anpassungen sowie Aktualisierungen der Beispiele vorgenommen, welche in materieller Hinsicht jedoch keine Änderungen zur Folge haben (und daher auch nicht grau hinterlegt sind). Ausserdem wird auf wichtige Punkte und Besonderheiten jeweils speziell hingewiesen.

Abkürzungen

ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
FusG	Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3.10.2003 (SR 221.301)
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung vom 29.3.2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.201)
MWST-Nr.	Registernummer der steuerpflichtigen Person
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
STWE	Stockwerkeigentümer
STWEG	Stockwerkeigentümergeinschaft
VAG	Bundesgesetz betreffend die Aufsicht über Versicherungsunternehmen vom 17.12.2004 (SR 961.01)
Z	Randziffer in der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer (bis zur Herausgabe der Wegleitung 2008 beziehen sich die Zifferangaben noch auf die Wegleitung aus dem Jahre 2001)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch (SR 210)
Ziff.	Ziffer in dieser Broschüre

Gültig bis
31. Dezember 2009

Inhaltsverzeichnis

Seite

1.	Allgemeines	9
1.1	Steuerbare Leistungen im Bereich Immobilien	9
1.2	Von der MWST ausgenommene Leistungen im Bereich Immobilien	9
1.3	Eigenverbrauch	10
1.4	Vorsteuerabzug	11
1.5	Aufbewahrungspflicht für Geschäftsunterlagen	12
2.	Liegenschaftsverwaltung / Vermittlung	12
2.1	Leistungen im eigenen Namen	12
2.2	Leistungen im fremden Namen (direkte Stellvertretung)	12
2.3	Adressierung bei mehreren Eigentümern	14
2.4	Weiterverrechnung der Versicherungsprämie im eigenen Namen; Versicherung für fremde Rechnung	15
2.5	Fakturierung von Nebenkosten bei der direkten Stellvertretung durch eine Liegenschaftsverwaltung	15
2.5.1	Bei Liegenschaftsvermietungen ohne Option	15
2.5.2	Bei Liegenschaftsvermietungen mit Option	15
2.6	Honorar für die Nebenkosten-Abrechnung	15
2.7	Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien	16
3.	Hauswart- und Platzwartarbeiten	17
3.1	Steuerliche Behandlung der Eigenleistungen	17
3.2	Begriff der Hauswart- und Platzwartarbeiten	17
3.2.1	Als Hauswartarbeiten gelten	17
3.2.2	Als Platzwartarbeiten gelten	18
3.2.3	Nicht unter die Ausnahmebestimmung fallende Eigenleistungen	19
3.3	Abgrenzung zwischen eigenen Hauswartarbeiten und steuerbaren, von Dritten bezogenen Hauswartarbeiten	19
4.	Option	20
4.1	Grundsätzliches	20
4.2	An- und Abmeldung	21
4.3	Option bei der Erstellung eines Bauwerks für eigene Rechnung	22
4.3.1	Der Ersteller des Bauwerks ist bereits steuerpflichtig	22
4.3.2	Der Ersteller des Bauwerks ist nicht steuerpflichtig	22
4.4	Steueranrechnung bei der Erstellung eines Bauwerks für eigene Rechnung	23
4.5	Formelle Anforderungen an Mietverträge bei optierten Mietverhältnissen	23
4.6	Untermiete	23
4.7	Vorsteuerabzug	24
4.8	Nebenkosten-Abrechnung	25
4.8.1	Grundsätzliches	25
4.8.2	Zentrale Leistungen	25
4.8.3	Übergangsregelung Nebenkosten	26
4.9	Kostenbeteiligung des Mieters	26
4.10	STWEG	26
4.11	Nutzungsänderung bei Mieterwechsel	28
4.12	Übertragung einer Liegenschaft	28
4.12.1	Verkauf mit Option	28

4.12.2	Mit Meldeverfahren	29
4.13	MWST-Abrechnung	30
4.14	Aufzeichnungspflicht	30
4.15	Option für die Versteuerung der kurzfristigen Vermietung von Gebäuden und Gebäudeteilen	31
5.	Vermietungen / Verpachtungen	32
5.1	Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen; Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe	32
5.1.1	Grundsätzliches	32
5.1.2	Vermietung von im Inland gelegenen Ferienhäusern und -wohnungen	33
5.2	Vermietung von Campingplätzen und Mobilheimparks	36
5.3	Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen	37
5.4	Vermietung von fest eingebauten Vorrichtungen und Sportanlagen	42
5.5	Vermietung von Schliessfächern	43
5.6	Vermietung von Messestandflächen und einzelnen Räumen in Messe- und Kongressgebäuden	43
5.7	Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien	44
5.8	Abgrenzung Vermietung – Nutzungsrecht, Standplätze	44
5.9	Vermietung von Tankstellen	45
5.9.1	Ohne Betriebsgebäude	45
5.9.2	Mit Betriebsgebäude	45
5.9.3	Zusätzliche Leistungen des Vermieters	46
5.10	Bootshafen und -plätze, Bojen	46
5.11	Reklameflächen, Schaukästen/Vitrinen	46
5.12	Mobilfunkantennen	46
5.13	Vermietung von Kinos, Ton-, Film- und Fernsehstudios u.dgl.	47
5.14	Leerstand von Immobilien	47
5.15	Standortentschädigungen für Geldausgabeautomaten	49
6.	Verschiedenes	49
6.1	Abbau von Bodenschätzen	49
6.2	Deponien	49
6.3	Aufbewahren und Einlagern von Gegenständen	49
6.4	Verwaltung eigener Liegenschaften	49
6.5	Pauschale für Eigenverbrauch bei Nebenkosten	50
6.6	Verkauf einer Liegenschaft ohne Option	50
6.7	Nutzungsänderung bei Liegenschaften	51
6.8	Geschäftsvermögen / Privatvermögen	52
6.9	Nebenkosten bei nicht optierten Mietverhältnissen	52
6.9.1	Im Mietvertrag enthaltene Nebenkosten	52
6.9.2	Nicht im Mietvertrag enthaltene Nebenkosten	52
6.9.3	Kostenbeteiligung des Mieters	53
6.10	Bauliche Massnahmen durch den Mieter; Rohbaumiete	53
6.11	Verpflegungsautomaten, Personalrestaurants	53
6.12	Mietzinsgarantie	54

7.	Vereinfachtes steuerliches Vorgehen zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung bei der Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen (ohne Option)	54
Anhang 1:	Nebenkosten-Abrechnung mit laufender Vorsteuerabzugskürzung	57
Anhang 2:	Nebenkosten-Abrechnung mit vollem Vorsteuerabzug und nachträglicher Vorsteuerkorrektur (zu Ziff. 4.8.1)	59
Anhang 3:	Muster für Vorsteuerschlüssel (zu Ziff. 4.14)	61
Anhang 4:	Formular Option für die Versteuerung von Immobilien	62

Gültig bis
31. Dezember 2009

Gültig bis
31. Dezember 2009

1. Allgemeines

Die vorliegende Publikation richtet sich an steuerpflichtige Personen, die im Bereich der Liegenschaftsverwaltung und/oder der Vermietung und dem Verkauf von Immobilien tätig sind. Sie soll ihnen - und ihren allfälligen Vertretern - ermöglichen und erleichtern, den gesetzlichen Pflichten nachzukommen und ihre Rechte auszuüben.

1.1 Steuerbare Leistungen im Bereich Immobilien

(Art. 5 MWSTG)

Als solche gelten beispielsweise:

- die Liegenschaftsverwaltung/Vermittlung (☞ Ziff. 2);
- Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten am Grundstück (☞ Ziff. 2.7);
- Hauswartarbeiten, die nicht vom Hauseigentümer oder seinen Angestellten ausgeführt werden (☞ Ziff. 3);
- die Beherbergung von Gästen in Hotels, Ferienhäusern und -wohnungen (☞ Ziff. 5.1);
- die Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe (☞ Ziff. 5.1);
- die Vermietung von Campingplätzen durch deren Betreiber (☞ Ziff. 5.2);
- die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (☞ Ziff. 5.3);
- die Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören (☞ Ziff. 5.4);
- die Vermietung von Schliessfächern (☞ Ziff. 5.5);
- die Vermietung von Messestandflächen und einzelnen Räumen in Messe- und Kongressgebäuden (☞ Ziff. 5.6);
- die Vermietung von Bootsplätzen (☞ Ziff. 5.10);
- das Zurverfügungstellen von Gebäudeflächen zu Reklamezwecken (☞ Ziff. 5.11);
- das Einräumen eines nicht im Grundbuch eingetragenes Rechts, auf dem Grundstück eine Mobilfunkantenne zu erstellen und zu betreiben (☞ Ziff. 5.12);
- das Aufbewahren und Einlagern von Gegenständen (☞ Ziff. 6.3).

1.2

Von der MWST ausgenommene Leistungen im Bereich Immobilien

(Art. 18 MWSTG)

Als solche gelten beispielsweise:

- die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken wie beispielsweise Vorkaufsrecht oder Baurecht (☞ Ziff. 2.7);
- die Leistungen der STWEG an die STWE für gemeinschaftliche Aufwendungen (☞ Ziff. 4.10);
- die Vermietung/Verpachtung von Immobilien oder Teilen davon (☞ Ziff. 5);
- die Vermietung von im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen sowie solchen im Zusammenhang mit einer von der MWST ausgenommenen Vermietung von Immobilien oder Teilen davon (☞ Ziff. 5.3);

- die Vermietung ganzer Parkhäuser oder einzelner Etagen (☞ Ziff. 5.3);
- die Vermietung von Sportanlagen (☞ Ziff. 5.4) und ganzen Messehallen (☞ Ziff. 5.6);
- die Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien (☞ Ziff. 5.7);
- das Einräumen eines im Grundbuch eingetragenen Rechts, auf dem Grundstück eine Mobilfunkantenne zu erstellen und zu betreiben (☞ Ziff. 5.12);
- der Verkauf von Immobilien (☞ Ziff. 6.6).

Für solche Umsätze (ausser für Bauland und Baurechtszinsen) besteht nach Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG die Möglichkeit der Option, d.h. der freiwilligen Versteuerung (☞ Ziff. 4).

Zu beachten ist auch Artikel 27a MWSTGV, wonach eine Optionsmöglichkeit für die Besteuerung der Vermietung von Immobilien (zum Nullsatz) an steuerbefreite begünstigte Einrichtungen wie beispielsweise diplomatische Missionen und internationale Organisationen besteht.¹

1.3

Eigenverbrauch

- ❑ Eigenverbrauch liegt nach **Artikel 9 Absatz 1 MWSTG** vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die sie zu einem in diesem Artikel genannten Zweck verwendet.
- ❑ Eigenverbrauch liegt nach **Artikel 9 Absatz 2 MWSTG** überdies vor, wenn die steuerpflichtige Person:
 - a) an bestehenden oder neu zu erstellenden Bauwerken, die zur entgeltlichen Veräusserung oder entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung bestimmt sind (Art. 18 Ziff. 20 und 21 MWSTG), Arbeiten vornimmt oder vornehmen lässt und hierfür nicht für die Versteuerung optiert; davon ausgenommen sind die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten (☞ Ziff. 3);
 - b) Arbeiten der genannten Art für private Zwecke oder für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit vornimmt, für deren Versteuerung sie nicht optiert.

☞ Ausführliche Informationen dazu ergeben sich aus den Broschüren Baugewerbe und Eigenverbrauch.

- ❑ Eigenverbrauch liegt nach **Artikel 9 Absatz 3 MWSTG** im Weiteren vor, soweit der steuerpflichtige Lieferungs- oder Dienstleistungsempfänger bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder eines Teilvermögens die von ihm übernommenen Gegenstände oder Dienstleistungen nicht oder nur teilweise für einen steuerbaren Zweck nach Artikel 38 Absatz 2 MWSTG verwendet.

☞ Einzelheiten dazu können dem Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren entnommen werden.

- ❑ Der Eigenverbrauch von Dienstleistungen ist nach **Artikel 9 Absatz 4 MWSTG** nicht steuerbar. Vorbehalten bleiben die Besteuerung nach Artikel 9 Absatz 3 MWSTG und die Besteuerung der Verwendung von Dienstleistungen, deren Bezug zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für einen in Artikel 9 Absatz 1 Buchstaben a bis d MWSTG genannten Zweck.

Selbst erbrachte Dienstleistungen beim Erstellen von Bauten für eigene Rechnung können jedoch als Eigenverbrauch steuerbar sein.

☞ Ausführliche Informationen dazu ergeben sich aus den Broschüren Baugewerbe und Eigenverbrauch.

1.4

Vorsteuerabzug

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen ausschliesslich für einen geschäftlich begründeten Zweck, so kann sie die darauf lastende Vorsteuer in ihrer MWST-Abrechnung in Abzug bringen, sofern sie diese belegen kann (Art. 38 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 37 MWSTG, Z 816 bis 818 und Z 821 bis 825).

Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt u.a. der Bezug von Leistungen für private Zwecke (Art. 38 Abs. 4 MWSTG, Z 841 bis 843). Vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind ferner 50% der Steuerbeträge auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke (Art. 38 Abs. 5 MWSTG). Aufgrund der für den Vorsteuerabzug geltenden Formerfordernisse hinsichtlich Rechnungsstellung ergibt sich zudem, dass ein Vorsteuerabzug für an Arbeitnehmer ausgerichtete Pauschalspesen unzulässig ist (☞ Z 847).



Im Zusammenhang mit den nach Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommenen Umsätzen ist der Vorsteuerabzug nicht möglich (Art. 17 MWSTG), es sei denn, es werde für deren Besteuerung nach Artikel 26 Absatz 1 MWSTG optiert (☞ Ziff. 4 und Z 843).

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände (auch Teile davon) oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 41 Abs. 1 MWSTG, Z 860 ff.).

☞ Weitere Informationen dazu ergeben sich aus der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

1.5 **Aufbewahrungspflicht für Geschäftsunterlagen**

Die Aufbewahrungsfrist für Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstige Aufzeichnungen beträgt zehn Jahre (Art. 962 Abs. 2 OR bleibt vorbehalten). Die mit unbeweglichen Gegenständen zusammenhängenden Geschäftsunterlagen sind durch die steuerpflichtige Person indessen während 20 Jahren aufzubewahren. Ist nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt dieser Verjährung (Art. 58 Abs. 2 MWSTG, Z 943 ff.).

2. **Liegenschaftsverwaltung / Vermittlung**

2.1 **Leistungen im eigenen Namen**

Tritt die Liegenschaftsverwaltung selbst als Käuferin beziehungsweise Bestellerin gegenüber Dritten (Verkäufer bzw. Unternehmer) auf, ist in der Rechnung dieser Dritten für die erbrachte Leistung (z.B. Heizöllieferung bzw. Unterhaltsarbeiten) die Liegenschaftsverwaltung als Vertragspartei (Käuferin bzw. Bestellerin) und damit als Empfängerin der Rechnung aufzuführen. Bei der Weiterverrechnung handelt es sich in der Folge um Leistungen der Liegenschaftsverwaltung gegenüber dem Hauseigentümer, die steuerlich wie folgt zu behandeln sind:

- Vorsteuerabzug durch die Liegenschaftsverwaltung;
- Weiterfakturierung durch die Liegenschaftsverwaltung als eigener Umsatz gegenüber dem Hauseigentümer zum massgebenden Steuersatz (in der Regel zum Normalsatz).

2.2 **Leistungen im fremden Namen (direkte Stellvertretung)**

Tritt nicht die Liegenschaftsverwaltung, sondern der Hauseigentümer als Käufer beziehungsweise Besteller gegenüber Dritten (Verkäufer bzw. Unternehmer) auf, ist in der Rechnung dieser Dritten für die erbrachte Leistung (z.B. Heizöllieferung bzw. Unterhaltsarbeiten) der Hauseigentümer als Vertragspartei (Käufer bzw. Besteller) und damit als Empfänger der Rechnung aufzuführen.

Entsprechend dieser zivilrechtlichen Rechtslage gilt jemand auch mehrwertsteuerrechtlich dann als direkter Stellvertreter (Vermittler), wenn die Lieferungen oder Dienstleistungen im Namen und für Rechnung des Vertretenen getätigt werden (Art. 11 Abs. 1 MWSTG, Z 192 ff.).

Hat also der Vertreter (Vermittler) vom Vertretenen (Leistungsempfänger) einen blossen Vermittlungsauftrag erhalten und tritt er in dessen Namen und für dessen Rechnung auf, liegt eine direkte Lieferung oder Dienstleistung vom Dritten an den Vertretenen (Leistungsempfänger) vor.

Die Vermittlungstätigkeit als solche stellt eine Dienstleistung dar. Bei der direkten Stellvertretung versteuert der Vermittler nur die Provision und nicht den Wert des vermittelten Gegenstandes beziehungsweise der vermittelten Dienstleistung (☞ Z 192 ff.).

Beispiel für eine Rechnungsstellung:

Rechnung für Spenglerarbeiten an den Hauseigentümer Peter Muster:

Spenglerei X		Zürich, 15. März 2006		
Zürichbergstrasse 10				
8000 Zürich				
MWST-Nr. 555 000				
		Peter Muster		
		Talacker 50		
		8000 Zürich		
Am 20.2.2006 ausgeführte Spenglerarbeiten an der Liegenschaft Talacker 50: Anfertigen und Montieren von Dachrinnen an der Lukarne.				
Material: Kupferblech				
Rinne 25 cm	m	5	Fr. 35.00	Fr. 175.00
Böden	Stk.	2	Fr. 30.00	Fr. 60.00
Schrägenschnitte	Stk.	2	Fr. 14.50	Fr. 29.00
Haken	Stk.	6	Fr. 12.00	Fr. 72.00
Arbeit:				
Auf- und Zudecken der Ziegel, Versetzen der Dachlatten	Std.	2,5	Fr. 75.00	Fr. 187.50
Material:				
Dachlatte 25 x 45 mm	m	3	Fr. 2.00	Fr. 6.00
Total (inkl. 7,6% MWST)				Fr. 529.50



Wird die Rechnung der Liegenschaftsverwaltung zugestellt, kann aber aus Platzgründen der Hauseigentümer im Adressfeld nicht mit Namen und Adresse erwähnt werden, empfiehlt es sich, den Hauseigentümer an anderer Stelle in der Rechnung **mit Namen und eigener Adresse** auszuweisen.

Siehe hierzu folgendes Beispiel:

Spenglerei X Zürichbergstrasse 10 8000 Zürich MWST-Nr. 555 000		Zürich, 15. März 2006	
		Liegenchaftsverwaltung XY Gartenweg 25 8000 Zürich	
Rechnung für Peter Muster, Talacker 50, 8000 Zürich, betreffend die am 20.2.2006 ausgeführten Spenglerarbeiten an der Liegenchaft Talacker 50 in Zürich:			
Anfertigen und Montieren von Dachrinnen an der Lukarne.			
Material: Kupferblech			
Rinne 25 cm	m	5	Fr. 35.00
Böden	Stk.	2	Fr. 30.00
Schräganschnitte	Stk.	2	Fr. 14.50
Haken	Stk.	6	Fr. 12.00
Arbeit:			
Auf- und Zudecken der Ziegel, Versetzen der Dachlatten	Std.	2,5	Fr. 75.00
			Fr. 175.00
Material:			
Dachlatte 25 x 45 mm	m	3	Fr. 2.00
			Fr. 6.00
Total (inkl. 7,6% MWST)			Fr. 529.50

Bei der direkten Stellvertretung werden die Rechnungen in der Buchhaltung der Liegenchaftsverwaltung nicht erfolgswirksam verbucht.

2.3 Adressierung bei mehreren Eigentümern

Bei mehreren Eigentümern gelten für die Adressierung folgende Grundsätze:

- Stockwerkeigentümer-Gemeinschaft (oder STWEG), Lage- und Ortsbezeichnung des Gebäudes

Beispiel: STWEG Sonnhalderrain 38 Zürich-Oerlikon
p. Adr. Hans Meier
8000 Zürich

- Miteigentümergeinschaft, Lage- und Ortsbezeichnung des Gebäudes

*Beispiel: Miteigentümergeinschaft Sonnhalderein 38 Zürich-Oerlikon
p. Adr. Hans Meier
8000 Zürich*

- Erbgemeinschaft und Name des Erblassers, Adresse des Vertreters der Erbgemeinschaft

*Beispiel: Erbgemeinschaft Meier Zürich-Oerlikon
p. Adr. Hans Meier
Sonnhalderein 38
8000 Zürich*

- Einfache Gesellschaft (Bezeichnung) und Adresse des federführenden Gesellschafters

*Beispiel: Einfache Gesellschaft Sonnhalderein 38 Zürich-Oerlikon
p. Adr. Hans Meier
Sonnhalderein 38
8000 Zürich*

2.4 **Weiterverrechnung der Versicherungsprämie im eigenen Namen; Versicherung für fremde Rechnung**

Über die steuerliche Behandlung gibt die Broschüre Versicherungswesen Auskunft.

2.5 **Fakturierung von Nebenkosten bei der direkten Stellvertretung durch eine Liegenschaftsverwaltung**

2.5.1 **Bei Liegenschaftsvermietungen ohne Option**

Aus der Nebenkosten-Abrechnung sollte ersichtlich sein, dass es sich um einen von der MWST ausgenommenen Umsatz des Vermieters und nicht um einen Umsatz der Liegenschaftsverwaltung handelt. Auf der Rechnung sollten demnach Name und Adresse des Vermieters aufgeführt sein (☞ Ziff. 2.2).

2.5.2 **Bei Liegenschaftsvermietungen mit Option**

In solchen Fällen handelt es sich bei der Fakturierung der Nebenkosten durch die Liegenschaftsverwaltung um einen steuerbaren Umsatz des Vermieters. Die Erfordernisse der Rechnungsstellung gemäss Ziff. 2.2 sind zu berücksichtigen. Der Vermieter erscheint also mit **vollständiger Adresse und MWST-Nr.** als Leistungserbringer auf der Rechnung.

2.6 **Honorar für die Nebenkosten-Abrechnung**

Stellt die Verwaltung für ihre Verwaltungstätigkeit ein Honorar in Rechnung, welches als Aufwandsposten in die Nebenkosten-Abrechnung einfließt, ist dies bei ihr zum Normalsatz steuerbar. Es ist zu beachten, dass der Vermieter bei op-

tierten Mietverhältnissen für die betreffende Dienstleistung der Liegenschaftsverwaltung dann einen Anspruch auf Vorsteuerabzug hat, wenn diese hierfür eine Rechnung mit allen Formerfordernissen (Art. 37 MWSTG) erstellt.

2.7 Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien²

Dienstleistungen **im engen Zusammenhang mit Immobilien** gelten als an dem Ort erbracht, an dem das Grundstück gelegen ist. Dies gilt ungeachtet dessen, ob an einen Leistungsempfänger mit Sitz im In- oder Ausland Rechnung gestellt wird. Dazu zählen abschliessend die Verwaltung oder Schätzung des Grundstücks, Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten am Grundstück sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen wie Architektur- oder Ingenieurarbeiten inklusive Preisgelder aus Architekturwettbewerben für konkrete Bauprojekte (Art. 14 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Preisgelder für Architekturwettbewerbe ohne konkrete Bauprojekte werden nach dem Erbringortsprinzip behandelt (Art. 14 Abs. 1 MWSTG). Die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken wie beispielsweise Vorkaufsrecht oder Baurecht sind jedoch von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG).

Grundsätzlich fallen **alle übrigen Dienstleistungen** im Zusammenhang mit einem Grundstück unter das Empfängerortsprinzip (Art. 14 Abs. 3 MWSTG), so beispielsweise reine Beratungsleistungen (im Zusammenhang mit dem Kauf, der Vermietung oder dem Suchen entsprechender Objekte), Prozessführung (auch vor Mietgerichten) sowie das Einholen von Bewilligungen nach der Lex Koller. Die nachweislich an diplomatische Missionen, diplomatische Vertreter, internationale Organisationen u.Ä. erbrachten Dienstleistungen, unterliegen jedoch nicht der MWST (Art. 20 MWSTGV).

Echte **Vermittlungen von Liegenschaften** im Sinne von Artikel 11 Absatz 1 MWSTG (☞ Z 192 ff.) stehen im Zusammenhang mit dem Erwerb, so dass derartige Vermittlungen gemäss Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG zu beurteilen sind. Demnach richtet sich die Steuerbarkeit der Vermittlungsleistung danach, wo das Grundstück gelegen ist. Bei im Inland gelegenen Immobilien ist die MWST zum Normalsatz geschuldet, während bei im Ausland gelegenen Immobilien auf der Vermittlungsleistung keine MWST anfällt. Liegt hingegen keine direkte Stellvertretung im Sinne von Z 192 ff. vor, handelt es sich beim Entgelt für die „Vermittlungsleistung“ (d.h. für das sog. Suchen) um eine „finder's fee“, deren Steuerbarkeit sich nach Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe c MWSTG (Empfängerortsprinzip) richtet.

3. Hauswart- und Platzwartarbeiten

3.1 Steuerliche Behandlung der Eigenleistungen

Die durch die steuerpflichtige Person oder durch deren Angestellte erbrachten **ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten** an den eigenen oder gemieteten Liegenschaften zählen **nicht** zu den Arbeiten an Bauwerken gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a und b MWSTG, die im Eigenverbrauch zu versteuern sind.

Diese Ausnahmebestimmung bezweckt, dass die **für eigene Rechnung** von der steuerpflichtigen Person oder ihrem Personal ausgeführten **Hauswartarbeiten sowie insbesondere auch die durch Platzwarte und Greenkeeper an den Sportanlagen ausgeführten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten** nicht besteuert werden.³

Zu beachten ist allerdings, dass auf dem Bezug von Leistungen (z.B. Einkauf von Gegenständen wie Werkzeuge, Reparaturmaterialien) **kein Anspruch auf Vorsteuerabzug** besteht, wenn die Arbeiten in Zusammenhang mit einem von der MWST ausgenommenen Zweck stehen (z.B. Liegenschaftsvermietung ohne Option).

Für jene Bauwerke oder Teile davon, die für steuerbare Zwecke genutzt werden oder für deren Vermietung optiert wurde, ist jedoch auf dem Bezug von Leistungen der Vorsteuerabzug möglich.

3.2 Begriff der Hauswart- und Platzwartarbeiten

3.2.1 Als Hauswartarbeiten gelten

Arbeiten, welche ein Hauswart üblicherweise an Bauwerken vornimmt, wie

a) Reinigungsarbeiten:

Darunter fallen beispielsweise Reinigungen von

- Treppenhäusern inklusive Eingängen und Vorplätzen;
- Treppenhausfenstern und -geländern;
- Liftanlagen inklusive Schächten;
- Fassaden inklusive Aussenfensterflächen und Sonnen-/Wetterstoren, beispielsweise bei klimatisierten Gebäuden und Hochhäusern;
- Heizräumen und Anlagen;
- Waschküchen und Trockenräumen;
- Einstellhallen und Parkplätzen inklusive Nebenräumen und Waschplätzen;
- Wegen, Plätzen, Treppen inklusive Garagenrinnen und Schächten;
- anderen allgemeinen und technischen Anlagen und Räumen zur Aufrechterhaltung des störungsfreien Betriebs (z.B. Siphons, Ableitungen);
- Garderoben;
- Turnhallen in Schulen.

b) Reparatur- und Unterhaltsarbeiten:

Darunter fallen beispielsweise die Reparatur- und Unterhaltsarbeiten einfacher Art, wie

- Behebung von Betriebsstörungen bei Heizungs-, Lüftungs- und Klimaanlage, Anlagen der Waschküchen und Trockenräume sowie der anderen Anlagen in den allgemeinen und technischen Räumen;
- Auswechseln von Rollladengurten;
- Ersetzen von Glühbirnen und Leuchtröhren;
- Türscharniere schmieren;
- Türschlösser regulieren;
- Reparieren von Wasserhahnen und Batterien;
- Behebung von Verstopfungen an Siphons und Ableitungen;
- Pflege von Rasenflächen und Pflanzenrabatten (z.B. Wässern, Mähen, Düngen, Vertikutieren, Jäten);
- Schneeräumung und Salzen von Wegen, Plätzen, Treppen und Parkflächen;
- Reparatur- und Unterhaltsarbeiten in Duschen, Toiletten und Garderoben;
- Gärtnerarbeiten wie Hecken und Bäume schneiden.

Ebenfalls nicht im Eigenverbrauch zu versteuern sind die vom Hauswart üblicherweise vorzunehmenden **Überwachungstätigkeiten**, wie beispielsweise die Überwachung der allgemeinen Beleuchtung und der Funktionstüchtigkeit der Heizungen und sonstigen Anlagen.

Es ist nicht von Belang, ob die Hauswartarbeiten an einem Gebäude ausgeführt werden, welches im Eigentum der steuerpflichtigen Person ist oder in welchem sie sich eingemietet hat.

Aus Vereinfachungsgründen sind die Arbeiten der vorstehend genannten Art in Büro- und Schulungsräumen, Spitalern, Heimen u.dgl. den Hauswartarbeiten gleichgestellt; deshalb ist hierfür ebenfalls keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

3.2.2 Als Platzwartarbeiten gelten⁴

Ordentliche Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten an Sportanlagen (Sportplätze, Tribünen, Badeanstalten, Eisbahnen, Tennisplätze, dazugehörige Parkplatzanlagen usw.) durch Bademeister, Sportplatzwarte, Greenkeeper usw., wie

⁴ Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

a) Reinigungs- und Unterhaltsarbeiten:

Darunter fallen beispielsweise

- Pflege und Unterhalt (Rasen mähen, Düngen, Vertikutieren usw.) von Sport- und Nebenplätzen, wie Fussballplätze, Badeanstalten, Golfanlagen;
- Reinigung der Eisflächen bei Eisbahnen;
- Reinigung von Zuschauertribünen;
- Reinigungsarbeiten an der Umgebung (z.B. Parkplätze), Schneeräumung, Gärtnerarbeiten wie Hecken und Bäume schneiden, Jäten von Rabatten.

b) Reparaturen und sonstige Arbeiten an Sportanlagen:

Darunter fallen beispielsweise

- Reparaturen von Banden, Umzäunungen, Zuschauertribünen;
- Umbauarbeiten von Sommer- auf Winterbetrieb und umgekehrt (z.B. Tennisplatz – Eisbahn) beziehungsweise Leistungen im Zusammenhang mit der vorübergehenden Vermietung für die Durchführung eines Konzertes oder einer Gewerbeausstellung.

3.2.3**Nicht unter die Ausnahmebestimmung fallende Eigenleistungen**

Nicht unter die ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten fallen sämtliche Arbeiten an Bauwerken, welche üblicherweise durch **eigentliche Handwerker beziehungsweise Handwerkerequipes** ausgeführt werden.

Beispiele

- *Maler-, Zimmer-, Schreiner-, Gartenbau-, Maurer-, Gips- und Bodenbelagsarbeiten;*
- *Sanitär-, Elektro- und Heizungsinstallationen, Spenglerarbeiten;*
- *Erdbewegungsarbeiten (z.B. auf Golfplätzen).*



Solche Eigenarbeiten an Bauwerken sind gemäss Artikel 9 Absatz 2 MWSTG in Verbindung mit Artikel 34 Absatz 4 MWSTG **zum Preis wie für unabhängige Dritte im Eigenverbrauch zu versteuern**. Dies trifft auch dann zu, wenn die Arbeiten durch Hauswarte, Platzwarte oder durch Greenkeeper ausgeführt werden.

3.3**Abgrenzung zwischen eigenen Hauswartarbeiten und steuerbaren, von Dritten bezogenen Hauswartarbeiten**

Werden Arbeiten durch eine Hilfsperson (z.B. unselbständiger Hauswart) ausgeführt, stellt sich die Frage, ob diese Arbeiten der steuerpflichtigen Person (welche Hauseigentümerin oder Mieterin sein kann) oder der Liegenschaftsverwaltung zuzurechnen sind. Dabei kann die Liegenschaftsverwaltung anstatt selbst auch im Namen und für Rechnung der steuerpflichtigen Person als Bevollmächtigte einen Hauswart anstellen (§ Ziff. 2.2 direkte Stellvertretung).

Der Hauswart gilt dann als Angestellter der steuerpflichtigen Person (Hauseigentümerin oder Mieterin), wenn der Hauswartvertrag diese als Arbeitgeberin ausweist und wenn sie die Hauswartlöhne in ihrer Liegenschaftsbuchhaltung verbucht. In diesem Fall entfällt eine Eigenverbrauchsbesteuerung bei der steuerpflichtigen Person.



Gilt demgegenüber die Liegenschaftsverwaltung als Arbeitgeberin des Hauswarts, erbringt sie gegenüber der steuerpflichtigen Person (welche Hauseigentümerin oder Mieterin bzw. Untermieterin sein kann) **zum Normalsatz steuerbare** (entgeltliche) Hauswarterbeiten.

4. Option

Wo nachstehend die Begriffe **Option** oder **optiert** verwendet werden, sind darunter die nach Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG von steuerpflichtigen Hauseigentümern oder Untervermietern **freiwillig versteuerten Umsätze** zu verstehen, welche nach Artikel 18 Ziffern 20 und 21, 1. Satzteil, MWSTG von der MWST ausgenommen sind (Vermietung/Verpachtung und Verkauf von Gebäuden oder Gebäudeteilen, ☞ Ziff. 1.2). Wo lediglich von der **Vermietung** oder vom **Mieter** die Rede ist, betrifft dies gleichermaßen die **Verpachtung** beziehungsweise den **Pächter**.

Bei Anwendung der Option kann nicht mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abgerechnet werden (☞ Z 707).

4.1 Grundsätzliches

- Die Option ist beschränkt auf Vermietungen und Verkäufe von Gebäuden (oder Teilen davon) an **steuerpflichtige** Mieter/Untermieter und Käufer sowie auf Leistungen der STWEG an steuerpflichtige STWE, soweit sie das gemeinschaftliche Eigentum betreffen. Das jeweilige Objekt wird zudem beim Leistungsempfänger ganz oder teilweise zur gewerblichen Nutzung im Rahmen einer steuerbaren Tätigkeit (auch mittels Option nach Art. 26 MWSTG) verwendet (z.B. als Büro, Lager, Fabrikationsstätte).

☞ Zu beachten sind jedoch die Ausführungen unter Ziff. 4.12.1.

- Demgegenüber ist die Option für Bauland und Baurechtszinsen nicht möglich. Als Bauland versteht sich - wie marktüblich - der Wert des roh erschlossenen Landes. Dies hat zur Folge, dass kein Anspruch auf Vorsteuerabzug für die Kosten der Roherschliessung besteht.

☞ Mehr dazu in den Broschüren Baugewerbe und Eigenverbrauch.

- Nach dem Grundsatz „**Miete und Nebenkosten = eine Einheit**“ hat der die Option ausübende Hauseigentümer/Vermieter auf den Mieteinnahmen und den Nebenkosten die MWST zum Normalsatz zu entrichten. Dies gilt auch dann, wenn in den Nebenkosten einzelne Komponente (z.B. Versicherungsprämien, Wasserverbrauch) enthalten sind, die - für sich allein betrachtet - nicht oder nur zum reduzierten Satz steuerbar wären. Die steuerbaren Mieten und die Nebenkosten sind entsprechend der Abrechnungsart nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten (Art. 44 MWSTG) in der Steuerperiode der Rechnungsstellung beziehungsweise der Vereinnahmung zu deklarieren. Andererseits besteht beim Hauseigentümer/Vermieter für die Aufwendungen am betreffenden Mietobjekt Anspruch auf Vorsteuerabzug (☞ Ziff. 1.4).

Optieren kann grundsätzlich nur der Hauseigentümer oder ein allfälliger Untervermieter (☞ Ziff. 4.6). Wenn eine Liegenschaftsverwaltung bisher im eigenen Namen als Vermieterin gegenüber dem Mieter aufgetreten ist, empfiehlt es sich, den massgebenden Mietvertrag entsprechend zu ändern.

- Nimmt eine Gesellschaft eine im FusG vorgesehene Umwandlung ihrer Rechtsform vor, gelten die bewilligten Optionsgesuche auch für die neue Rechtsform.
 - Die ESTV kann die Bewilligung für die Option von der Leistung von Sicherheiten abhängig machen (Art. 26 Abs. 2 MWSTG).
- ☞ Weitere Ausführungen zur Option ergeben sich aus Z 683 ff., bezüglich Immobilien insbesondere aus Z 699 bis 702.



Die Möglichkeit eines **vereinfachten steuerlichen Vorgehens** im Sinne von Artikel 58 Absatz 3 MWSTG bei häufiger kurzfristiger Vermietung von Gebäuden (oder Gebäudeteilen) sowohl an steuerpflichtige als auch an nicht steuerpflichtige Mieter ist unter Ziff. 4.15 umschrieben.

4.2

An- und Abmeldung

Die Option bedarf eines schriftlichen Antrages bei der ESTV. Dabei gilt es zu beachten, dass für jedes Objekt (ganze Liegenschaft oder Teile davon) und je Mieter ein Gesuch auf amtlichem Formular Nr. 760 eingereicht wird (☞ Anhang 4). Mieterwechsel werden zudem unter Bezugnahme auf das ursprünglich eingereichte Gesuchsformular gemeldet. Eine Option ist jederzeit möglich, jedoch frühestens auf den Beginn des Quartals der Anmeldung (auch bei monatlicher Abrechnungsmethode), sofern die für die Option notwendigen Voraussetzungen erfüllt sind.

Bewilligte Optionen gelten für die Dauer von mindestens 5 Jahren (Art. 26 Abs. 3 MWSTG), ausser die Bedingungen seitens der Mieter/STWE seien nicht mehr erfüllt (z.B. Wegfall von deren Steuerpflicht oder Mieterwechsel). Die Abmeldung wird der ESTV spätestens nach 30 Tagen seit Wegfall oder Aufgabe der Option schriftlich mitgeteilt.

☞ Informationen zu den Nutzungsänderungen unter Ziff. 4.11.

4.3 Option bei der Erstellung eines Bauwerks für eigene Rechnung

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass keine Option erforderlich ist, wenn derjenige, der bereits wegen anderer Umsätze steuerpflichtig ist, ein Bauwerk für seine **steuerbare Geschäftstätigkeit** erstellt oder erstellen lässt (z.B. Bauunternehmer erstellt einen neuen Werkhof, Hotelier lässt einen Anbau mit zusätzlichen Zimmern erstellen). Auf den entsprechenden Bezügen von Gegenständen und Dienstleistungen darf die steuerpflichtige Person in ihren periodischen MWST-Abrechnungen den Vorsteuerabzug vornehmen (☞ Ziff. 1.4).

Wird ein Bauwerk für die **Vermietung, Verpachtung oder den Verkauf ohne Option** erstellt, ist Ziff. 1.3 zu beachten. Eine Option ist möglich, wobei hinsichtlich des **Optionsbeginns** die folgenden Fälle zu unterscheiden sind:

4.3.1 Der Ersteller des Bauwerks ist bereits steuerpflichtig

Darunter fallen steuerpflichtige Personen, die wegen steuerbarer oder optierter Umsätze bereits steuerpflichtig sind oder wegen der Erstellung des Bauwerks für eigene Rechnung ab Baubeginn steuerpflichtig werden.

Dem Optionsgesuch (☞ Ziff. 4.2) wird seitens der ESTV entsprochen, wenn

- der Mieter/Käufer steuerpflichtig ist **und**
- die künftigen Umsätze (aus der Vermietung/dem Verkauf) mit Verträgen oder ähnlichen Dokumenten belegt werden, aus denen Name, Adresse und MWST-Nr. des Leistungsempfängers, das Objekt sowie bei Mietverträgen Mietbeginn und -dauer hervorgehen.

Die vorstehend erwähnten Verträge oder ähnlichen Dokumente müssen der ESTV nicht zusammen mit dem Optionsgesuch, sondern nur auf deren Verlangen gesondert zugestellt werden. Stellt sich nach Fertigstellung des Bauwerks heraus, dass die vorstehenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind (d.h. wenn die Miete nicht tatsächlich angetreten wird oder wenn der Verkauf nicht stattfindet), kann dies, unter entsprechender Zinsbelastung, eine **rückwirkende** Aufhebung der bewilligten Option zur Folge haben.

4.3.2 Der Ersteller des Bauwerks ist nicht steuerpflichtig

Wer nicht bereits steuerpflichtig ist oder wegen der Erstellung des Bauwerks für eigene Rechnung nicht obligatorisch steuerpflichtig wird, kann die Option erst

zu dem Zeitpunkt beantragen, an welchem er Einnahmen zu erzielen beginnt und diese erwartungsgemäss (laut Verträgen) innerhalb der nächsten 12 Monate 40'000 Franken übersteigen werden (z.B. aus der Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen an steuerpflichtige Personen).

☞ Bezüglich der Einlageentsteuermöglichkeit orientiert nachstehende Ziff. 4.4.

4.4 **Steueranrechnung bei der Erstellung eines Bauwerks für eigene Rechnung**

Ab Beginn der von der ESTV bewilligten Option hat der steuerpflichtige Ersteller auf dem optierten Bauwerk (oder dem betreffenden Teil) keine Eigenverbrauchssteuer mehr zu entrichten. Die darauf gegebenenfalls früher entrichtete Eigenverbrauchssteuer kann in der gleichen Periode (ganz oder teilweise, je nachdem, ob das Bauwerk oder der betreffende Teil in Gebrauch genommen wurde oder nicht) als Vorsteuer abgezogen werden.

☞ Näheres dazu geht aus den Broschüren Eigenverbrauch und Nutzungsänderungen hervor.

4.5 **Formelle Anforderungen an Mietverträge bei optierten Mietverhältnissen**

Es empfiehlt sich, die Mietverträge stets so auszustellen, dass sie den Anforderungen an die Rechnungsstellung gemäss Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügen (u.a. Angabe der MWST-Nr. des Vermieters und Ausweis des Steuersatzes). Beim Mieter besteht auf den wiederkehrenden Zahlungen an den Vermieter auf der Grundlage dieses schriftlichen Vertrages Anspruch auf den Vorsteuerabzug, da in der Regel von der Ausstellung von Fakturen abgesehen wird und zur Entrichtung der wiederkehrenden Zahlungen beispielsweise nur Einzahlungsscheine abgegeben werden.

☞ Näheres zu den Anforderungen an die Belege bei wiederkehrenden Zahlungen aufgrund eines Vertrages ohne erneute Rechnungsstellung unter Z 800.

4.6 **Untermiete**

Ungeachtet dessen, ob der Hauseigentümer optiert hat oder nicht, kann jeder Untervermieter für eine allfällige Weitervermietung optieren, sofern die Voraussetzungen nach Ziff. 4.1 (Punkt 1) erfüllt sind.

Eine Nutzungsänderung beim Untervermieter liegt vor, wenn die Option für das Untermietverhältnis beginnt oder ganz beziehungsweise teilweise dahinfällt.

☞ Betreffend Bemessungsgrundlage bei Nutzungsänderungen enthält die Broschüre Nutzungsänderungen nähere Informationen.

Bei der Option ist es wichtig, dass der Mieter oder Untermieter dem Vermieter oder Untervermieter die für die Option relevanten Tatsachen (z.B. Änderung der Rechtsform, Beendigung der Steuerpflicht u.dgl.) laufend mitteilt.

Nutzt der steuerpflichtige Mieter/Untermieter die gemieteten Räumlichkeiten teilweise nicht mehr für steuerbare Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug für die betreffenden Aufwendungen entsprechend zu kürzen.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung sowie unter nachstehenden Ziff. 4.11 und Ziff. 6.10.

4.7 Vorsteuerabzug

Wenn es sich um steuerpflichtige und nicht steuerpflichtige Mieter/STWE handelt, darf der Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen beim Vermieter nur im entsprechenden Verhältnis geltend gemacht werden.

Daher ist zwischen **Nebenkosten** einerseits und Kosten für **Unterhalt/Investitionen** andererseits zu unterscheiden:

a) Nebenkosten:

Vorsteuerabzug für die Nebenkosten nach dem Verteilschlüssel (☞ Ziff. 4.8.1 „Abrechnungsvariante“).

b) Kosten für Unterhalt/Investitionen:

- Für die den einzelnen Mieteinheiten direkt zuordenbaren Aufwendungen darf bei optierten Mietverhältnissen der volle, bei nicht optierten kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (z.B. für einen neuen Teppich in der Wohnung eines privaten Mieters kein Vorsteuerabzug, für Malerarbeiten in den Räumen eines steuerpflichtigen Mieters voller Vorsteuerabzug).
- Ist eine direkte Zuordnung auf die einzelnen Mieteinheiten nicht möglich (z.B. für Fassaden, Dach, Keller usw.), darf für die erforderliche Vorsteuerabzugskürzung ein nach betrieblich objektiven Kriterien ermittelter Schlüssel herangezogen werden. Dazu dient grundsätzlich die Fläche (m²) der einzelnen Mieteinheiten, in begründeten Fällen ausnahmsweise auch deren Rauminhalt (m³).
 - ☞ Näheres dazu geht aus der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung hervor.

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 steuerpflichtigen Mieters) leer stehendes Gebäude (oder ein Gebäudeteil), das vorgängig von einem steuerpflichtigen Mieter genutzt und für dessen Vermietung optiert wurde. Als vorübergehend gilt ein Zeitraum von **längstens 12 Monaten**. Nach Ablauf dieser Zeitspanne

tritt beim Vermieter grundsätzlich eine Nutzungsänderung und damit ein Eigenverbrauchstatbestand ein (☞ Ziff. 4.11).

- ☞ Nähere Einzelheiten zum Leerstand von Immobilien gehen aus nachstehender Ziff. 5.14 hervor.

4.8 Nebenkosten-Abrechnung

4.8.1 Grundsätzliches

Der Eigentümer/Vermieter darf auf den Aufwendungen, welche zu den Nebenkosten der optierten Mietverhältnisse gehören, den Vorsteuerabzug in seiner periodischen MWST-Abrechnung nach Massgabe des Nebenkosten-Schlüssels vornehmen. Stellt der Eigentümer/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 Nebenkosten-Abrechnung ist in der Folge eine allfällige Korrektur des Vorsteuerabzugs aufgrund des effektiven Verbrauchs zu prüfen.



Nebenkosten-Abrechnungen bei nicht optierten Mietverhältnissen tragen keinen Hinweis auf die MWST.

- ☞ *Berechnungsbeispiel Anhang 1.*

Anlässlich der jährlichen Anpassung (nur bei variablen Nebenkosten-Schlüsseln) sind auch allfällige Änderungen der Optionsverhältnisse (neue oder wegfallende Optionen) bei der Vorsteuerabzugskürzung zu berücksichtigen.

Abrechnungsvariante:

Im Sinne einer Vereinfachung (Art. 58 Abs. 3 MWSTG) dürfen anstelle einer laufenden Vorsteuerabzugskürzung auf dem Einkauf vorerst die vollen Vorsteuern geltend gemacht werden. Am Jahresende beziehungsweise am Ende der Nebenkostenperiode sind die Vorsteuern sodann zu kürzen.

- ☞ *Berechnungsbeispiel Anhang 2.*

4.8.2 Zentrale Leistungen

Werden beispielsweise bei einer Überbauung mit verschiedenen Eigentümern zentrale Leistungen (z.B. Heizzentrale, Hauswart, Tiefgarage) durch einen oder mehrere Eigentümer zusammen erbracht und den übrigen Eigentümern fakturiert, so kann der Vorsteuerabzug durch die Empfänger der Leistungen dann geltend gemacht werden, wenn der Leistungserbringer (z.B. der betreffende Eigentümer bzw. die Gemeinschaft verschiedener Eigentümer) steuerpflichtig ist und die Fakturen die Formerfordernisse (Art. 37 MWSTG) erfüllen.

4.8.3 Übergangsregelung Nebenkosten

Im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung (Art. 58 Abs. 3 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. Die bei Beginn der Option auf dem Heizölverrat lastende MWST kann anteilmässig geltend gemacht werden (☞ Ziff. 4.8.1), während bei Wegfall der Option eine entsprechende Besteuerung anfällt.

4.9 Kostenbeteiligung des Mieters

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 MWST; dies unabhängig davon, ob der Mieter selbst oder dessen Versicherung die Zahlungen leistet.

Nicht im Mietzins enthaltene Kostenbeteiligungen des Mieters für in qualitativ besserer Ausführung erbrachte Erneuerungsinvestitionen/Renovationsarbeiten, als sie der Vermieter zu übernehmen bereit ist, unterliegen hingegen der MWST zum Normalsatz.

4.10 STWEG

a) Grundsätzliches:

Leistungen von STWEG an die STWE sind von der MWST ausgenommen, soweit die Leistungen in der Überlassung des gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch bestehen. Ebenso von der MWST ausgenommen sind Leistungen, die dem Unterhalt, der Instandsetzung oder der sonstigen Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums dienen sowie die Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG).

Sofern für diese Leistungen optiert wird, kommt für die Versteuerung der entsprechenden Umsätze der Normalsatz zur Anwendung. Dies gilt auch dann, wenn einzelne Komponente (z.B. Versicherungsprämien, Wasserverbrauch) für sich allein betrachtet nicht oder zum reduzierten Satz steuerbar wären. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Leistungen gesondert oder als Pauschale fakturiert werden.

b) Erneuerungsfonds bei STWEG:

Die periodisch durch die STWE in den Erneuerungsfonds zu zahlenden Beiträge unterliegen nicht der MWST, sofern sie gesondert in Rechnung gestellt werden. Diese gelten als Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs und sind daher von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG).

Ebenfalls nicht besteuert wird der bei der STWEG vorhandene Bestand des Erneuerungsfonds im Zeitpunkt der Unterstellung unter die Steuerpflicht.

Auf den Investitionen kann die steuerpflichtige STWEG den Vorsteuerabzug anteilmässig (in der Regel nach der Wertquote) für die optierten Leistungen an die STWE geltend machen. Sofern die in den Erneuerungsfonds eingezahlten Beiträge bisher nicht versteuert wurden, ist bei der Rechnungsstellung an die steuerpflichtigen STWE zu beachten, dass die MWST auf dem Bruttobetrag - also **vor** der Verrechnung mit dem Fondsbestand - geschuldet ist. Die steuerpflichtigen STWE können ihrerseits den Vorsteuerabzug im Rahmen der Verwendung ihres Gebäudeteils für steuerbare Zwecke vornehmen.

Beispiel

Steuerpflichtiger STWE (mit Option):	Wertquote 60%	
Nicht steuerpflichtiger STWE:	Wertquote 40%	
Fondsbestand		1'800
Umbauarbeiten		2'000
Rechnung des Generalunternehmers an die STWEG (mit sämtlichen Angaben nach Art. 37 MWSTG):		
Umbauarbeiten		2'000
7,6% MWST		<u>152</u>
Total		<u>2'152</u>
Vorsteuerabzug bei der STWEG	60% von 152 =	91
Rechnung der STWEG an den steuerpflichtigen STWE (mit sämtlichen Angaben nach Art. 37 MWSTG):		
Umbauarbeiten	60% von 2'000 =	1'200
7,6% MWST		<u>91</u>
		1'291
Verrechnung mit Fondsbestand		<u>1'080</u>
Zu bezahlender Restbetrag		<u>211</u>
Vorsteuerabzug beim steuerpflichtigen STWE		91
Rechnung der STWEG an den nicht steuerpflichtigen STWE (ohne MWST-Vermerk):		
Umbauarbeiten	40% von 2'152 =	861
Verrechnung mit Fondsbestand		<u>720</u>
Zu bezahlender Restbetrag		<u>141</u>

Werden die Beiträge in den Erneuerungsfonds nicht separat, sondern zusammen mit den übrigen Nebenkosten in Rechnung gestellt, unterliegen sie der MWST zum Normalsatz.

4.11 Nutzungsänderung bei Mieterwechsel

Wenn einem steuerpflichtigen Mieter ein nicht steuerpflichtiger Mieter folgt (oder umgekehrt), kann beim Vermieter eine Eigenverbrauchssteuer beziehungsweise eine Einlageentsteuerung anfallen.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

Ändert die Nutzung nur vorübergehend, d.h. für **höchstens 12 Monate**, kann die Eigenverbrauchssteuer für diese Zeit von den Mieteinnahmen entrichtet werden. Dabei gilt es zu beachten, dass die MWST in den Rechnungen an die Mieter nicht offen ausgewiesen wird. Bei allfälliger unentgeltlicher Überlassung ist die MWST vom Mietpreis geschuldet, wie er einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde (Art. 34 Abs. 3 MWSTG).

4.12 Übertragung einer Liegenschaft⁵

Die steuerpflichtige Person hat bei der Übertragung von Liegenschaften die Möglichkeit, wahlweise (für eine oder mehrere Liegenschaften) eine der drei folgenden Varianten zu wählen:

- a) Übertragung als von der MWST ausgenommener Umsatz im Sinne von Artikel 18 Ziffer 20 MWSTG mit der Folge, dass unter Umständen die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten ist;
- b) Übertragung mit Option im Sinne von Artikel 26 MWSTG mit der Folge, dass auf dem Verkaufspreis (ohne Wert des Bodens) die Lieferungssteuer zu entrichten ist. Eine allfällige Einlageentsteuerung ist dabei möglich. Diese Variante ist auch dann zulässig, wenn die Liegenschaft durch den Übertragenden ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet worden ist (☞ Ziff. 4.12.1);
- c) Übertragung mit Meldeverfahren mit der Folge, dass anstelle der Entrichtung der MWST auf dem Verkaufspreis die Meldung des steuerbaren Umsatzes erfolgt. Diese Variante ist auch dann zulässig, wenn die Liegenschaft durch den Übertragenden ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet worden ist (☞ Ziff. 4.12.2).

4.12.1 Verkauf mit Option

Eine Option für die Übertragung einer Liegenschaft setzt voraus, dass es sich beim Käufer um eine steuerpflichtige Person handelt, welche die Liegenschaft (ganz oder teilweise) für eine steuerbare Tätigkeit nutzt. Das Erfordernis der Steuerpflicht ist auch dann erfüllt, wenn der Käufer erst mit dem Erwerb steuerpflichtig wird.



Bei **Immobilien, welche bis anhin ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet wurden**, ist anlässlich des Verkaufs eine freiwillige Versteuerung beim steuerpflichtigen Verkäufer möglich. Dies im Gegensatz zum nicht steuerpflichtigen Verkäufer, der sich für einen einzigen Verkauf zwecks Optionierung nicht in das MWST-Register eintragen lassen kann, da die Nachhaltigkeit der Steuerpflicht fehlt.⁶

Als steuerbarer Umsatz gilt - unabhängig von der Höhe des seinerzeitigen Vorsteuerabzugs - der Verkaufspreis, jedoch ohne den Wert des Bodens. Wurde das Objekt vom Verkäufer sowohl für steuerbare Zwecke (z.B. Vermietung mit Option) als auch für von der MWST ausgenommene Zwecke (z.B. Vermietung ohne Option) verwendet, ist die Lieferungssteuer nur auf dem bisher für steuerbare Zwecke genutzten Gebäudeteil zu entrichten, sofern nur auf diesem Teil für den Verkauf optiert wird.



Es empfiehlt sich, die von der **MWST ausgenommenen Werte (Gebäudeteil und Boden)** und den Wert des **steuerbaren Gebäudeteils** sowie den **MWST-Betrag** in den für beide Parteien verbindlichen Verkaufsunterlagen separat auszuweisen.

Bei einer Liegenschaft, die mit Option vermietet und in der Folge an den gleichen Mieter veräussert wird, genügt es, diesen Verkauf der ESTV schriftlich mitzuteilen. Wird die Liegenschaft hingegen nicht an den bisherigen Mieter verkauft, erfolgt die Meldung der Option auf dem amtlichem Formular Nr. 760.

4.12.2 Mit Meldeverfahren

a) Gesetzesgrundlage:

Wird im Rahmen einer Reorganisation (Gründung, Liquidation, Fusion, Umstrukturierung) ein Gesamt- oder Teilvermögen an eine steuerpflichtige Person übertragen, kommt das Meldeverfahren nach Artikel 47 Absatz 3 MWSTG zur Anwendung. Das Meldeverfahren beschränkt sich gemäss dieser Bestimmung auf **steuerbare** Leistungen, so dass die Übertragung einer Liegenschaft nicht darunter fällt, da es sich dabei um einen von der MWST **ausgenommenen** Umsatz handelt (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG). Folglich ist beim Verkauf einer Liegenschaft grundsätzlich die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten, ausser es werde nach Artikel 26 MWSTG für den Verkauf optiert, welcher der Lieferungssteuer unterliegen würde.

b) Verwaltungspraxis:⁷

In der Verwaltungspraxis wird die Übertragung einer oder mehrerer Liegenschaften auf Verlangen der steuerpflichtigen Person als **Teilvermögen** (im Sinne einer Umstrukturierung) behandelt, und zwar unabhängig davon, ob mit der Liegenschaft noch weitere Vermögenswerte übertragen werden. Das Meldeverfahren **darf** deshalb - wahlweise für eine oder mehrere Liegenschaften - angewendet werden und dies unabhängig davon, für welche Zwecke (steuerbare und/oder von der MWST ausgenommene) die Liegenschaft(en) bisher verwendet wurde(n).

Sofern der Übertragende für die Vermietung von Liegenschaften optiert hat und kein Mieterwechsel stattfindet, gilt die Optionsbewilligung für die mit Meldeverfahren übertragene Liegenschaft auch für den Übernehmenden; ein neues Optionsgesuch erübrigt sich demnach. Die dem Verkäufer ursprünglich bewilligten Optionsgesuche sind dem Übernehmenden zu übergeben.

Es empfiehlt sich, dem Übernehmenden die gesamten relevanten Unterlagen zu übergeben, so nebst den erwähnten Optionsgesuchen beispielsweise also auch Aufzeichnungen und Belege über die getätigten Investitionen, die Art der Nutzung der Liegenschaft(en) sowie die Unterlagen über allfällige Eigenverbrauchsbesteuerungen beziehungsweise Einlageensteuerungen.

☞ Mehr dazu im Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren.

4.13 MWST-Abrechnung

Die aus der Vermietung und den Akontozahlungen für Nebenkosten erzielten Umsätze (mit und ohne Option) werden vom Vermieter in der periodischen MWST-Abrechnung unter Ziffer 010 deklariert. Soweit es sich dabei um Umsätze aus nicht optierten Vermietungen handelt, können sie unter Ziffer 043 der MWST-Abrechnung wieder abgezogen werden. Die verbleibenden Umsätze aus optierten Vermietungen sind zum Normalsatz steuerbar.

4.14 Aufzeichnungspflicht

Für jede optierte Liegenschaft erstellt die steuerpflichtige Person ein Verzeichnis **gemäss Anhang 3**, aus dem die anzuwendenden Vorsteuerschlüssel für Unterhalt und Nebenkosten ersichtlich sind. Es empfiehlt sich, diese Verzeichnisse bei jeder Änderung den neuen Verhältnissen anzupassen und zu Kontrollzwecken aufzubewahren (☞ Ziff. 1.5).

Die bei der Ermittlung einer allfälligen Nutzungsänderung anfallenden Unterlagen bewahrt die steuerpflichtige Person während der Verjährungsfrist auf.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

Es empfiehlt sich, die Aufteilung soweit möglich bereits in der Buchhaltung anhand einzelner Konti vorzunehmen, beispielsweise wie folgt:

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

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

Wird diese Gliederung nicht bereits in der Buchhaltung vorgenommen, empfiehlt es sich, entsprechende - leicht überprüfbare - Aufzeichnungen ausserhalb der Buchhaltung zu führen (z.B. in Form von Listen und Anlagendateien).

4.15 **Option für die Versteuerung der kurzfristigen Vermietung von Gebäuden und Gebäudeteilen**

Werden Gebäude oder Gebäudeteile (z.B. Sportanlagen, Schulungsräume) **kurzfristig** (stunden- oder tageweise) **und abwechselnd an steuerpflichtige wie auch an nicht steuerpflichtige Mieter** vermietet und möchte der Vermieter für die Versteuerung der Mieteinnahmen von steuerpflichtigen Mietern optieren, so kann er diesbezüglich bei der ESTV mittels Formular Nr. 760 ein Gesuch stellen. An Stelle der Angaben über die einzelnen steuerpflichtigen Mieter (welche teilweise noch nicht bekannt sind), ist der Vermerk „Diverse“ anzubringen. Einmal jährlich meldet die steuerpflichtige Person der ESTV ihre optierten Umsätze mittels einer Liste. Diese enthält die gleichen Angaben, wie sie im Formular Nr. 760 verlangt werden. Bei optierten Mieteinnahmen darf bei der Rechnungsstellung auf die MWST hingewiesen werden.

Eine steuerlich relevante Nutzungsänderung entsteht dann, wenn die von der MWST ausgenommene Verwendung des Gebäudes oder des Gebäudeteils (gemessen auf ein Jahr) gegenüber dem Vorjahr zu- oder abnimmt. Bei annäherungsweise Ermittlung der MWST auf partiellen Nutzungsänderungen haben Zu- oder Abnahmen bis zu 20 Prozentpunkten jährlich jedoch keine steuerlichen Folgen.⁸

Bei Vermietungen an nicht steuerpflichtige Mieter besteht unter Umständen die Möglichkeit, das unter Ziff. 7 beschriebene, vereinfachte steuerliche Vorgehen zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung anzuwenden.

5. Vermietungen / Verpachtungen

Die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften beziehungsweise Teilen davon ist - ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 21 MWSTG). Die in Artikel 18 Ziffer 21 MWSTG erwähnten Gegen- ausnahmen - d.h. die steuerbaren Umsätze im Bereich des Überlassens von Grundstücken und Grundstücksteilen - werden unter den nachstehenden Ziff. 5.1 ff. umschrieben.

5.1 Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen; Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe

(Art. 18 Ziff. 21 Bst. a MWSTG, Z 152 bis 157 und Z 163)

5.1.1 Grundsätzliches

Unter diese Bestimmung fallen die Beherbergungsleistungen (Übernachtung mit Frühstück) der Hotellerie (Hotelbetriebe und Kurbetriebe) sowie der Parahotellerie einerseits und die Vermietung von Sälen im Hotel- und Gastgewerbe andererseits.

- Bei der Vermietung von möblierten oder unmöblierten Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen liegt in der Regel eine Beherbergungsleistung vor, welche der MWST zum Sondersatz unterliegt.

Beispiele

Beherbergung in Hotels, Ferienhäusern und -wohnungen, Gästezimmern sowie in Massslagern.

Allfällige Nebenleistungen zur Beherbergung, wie Zimmer-, Wohnungs- oder Hausreinigung, Waschen der Bettwäsche u.dgl., gelten als **Kostenfaktoren der Beherbergungsleistung** und unterliegen daher der MWST ebenfalls zum **Sondersatz**.

Dienen aber die vermieteten Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne von Artikel 23 ff. ZGB oder als Wochenaufenthaltssitz, begründet der Mieter einen Geschäftssitz oder eine mindestens 3 Monate dauernde Betriebsstätte und ist das Vertragsverhältnis dem Mietrecht nach Artikel 253 ff. OR unterstellt, ist nicht mehr eine steuerbare Beherbergungsleistung gegeben. Die Vermietung ist in diesem Fall nach Artikel 18 Ziffer 21 MWSTG von der MWST ausgenommen. Die ESTV kann diesbezüglich vom Vermieter einen Nachweis verlangen. Bei diesem Sachverhalt sind die **zusätzlich erbrachten Leistungen**, wie Zimmer-, Wohnungs- oder Hausreinigung, Waschen der Bettwäsche u.dgl. zum **Normalsatz** zu versteuern.

- Die Vermietung von Sälen, Konferenz- und Schulungsräumen im Hotel- und Gastgewerbe unterliegt der MWST stets zum Normalsatz. Als gastgewerbliche Betriebe gelten Unternehmen, deren Hauptzweck in der Erbringung von gastgewerblichen Leistungen besteht oder bei denen mehr als 10% des Gesamtumsatzes aus solchen Leistungen stammen.

5.1.2 Vermietung von im Inland gelegenen Ferienhäusern und -wohnungen

a) Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen:

Während Ferienhäuser und -wohnungen im Eigentum von juristischen Personen (z.B. AG, GmbH) und Personengesellschaften (z.B. Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften) in der Regel als Geschäftsvermögen gelten, sind sie bei **Einzelfirmen** primär dem Privatvermögen zuzuordnen.

Solche Vermögenswerte gelten **für die Belange der MWST** jedoch insbesondere dann als **Teil des Geschäftsvermögens einer Einzelfirma**, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- Die Vermietung von Ferienhäusern oder -wohnungen stellt einen **eigenen Betrieb oder Betriebsteil dar**.

Werden aus der Vermietung von Ferienhäusern oder -wohnungen jährlich Einnahmen von mehr als 40'000 Franken erzielt, gelten diese Liegenschaften für die Belange der MWST als Betriebsteil, der dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist.

- Die Ferienhäuser oder -wohnungen **bilden Gegenstand eines gewerbmässigen Handels mit Liegenschaften**.
- Die Ferienhäuser oder -wohnungen dienen dem Unternehmen als **Betriebsreserve**.

Beispiel

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

- Die Ferienhäuser oder -wohnungen dienen dem Unternehmen als **Sicherheit für die ihm gewährten Betriebskredite**.

Ferienhäuser oder -wohnungen, die im Gesamteigentum der steuerpflichtigen Person und ihres Ehepartners stehen, sind als Teil des Geschäftsvermögens zu betrachten, sofern eine der vorstehend erwähnten Voraussetzungen erfüllt ist. Lediglich bei klarer Trennung der Eigentumsverhältnisse (z.B. im Grundbuch eingetragenes Stockwerkeigentum), gehören die auf den Namen des nicht steuerpflichtigen Ehepartners lautenden Liegenschaften oder Liegenschaftsteile nicht zum Geschäftsvermögen des steuerpflichtigen Ehepartners. Voraussetzung ist, dass die den Mietern in Rechnung gestellte Miete im Namen des nicht steuerpflichtigen Ehepartners erfolgt.

Für Ferienhäuser und -wohnungen, die dem **Privatvermögen** zuzuordnen sind, besteht kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug. Andererseits sind die erzielten Mieteinnahmen nicht zu versteuern. Gelten Ferienhäuser oder -wohnungen **als Teil des Geschäftsvermögens**, so ist das aus der Ver-

mietung erzielte Entgelt eines im Inland gelegenen Ferienhauses beziehungsweise einer im Inland gelegenen Ferienwohnung durch den steuerpflichtigen Eigentümer zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen zu versteuern. Für Aufwendungen im Zusammenhang mit Ferienhäusern und -wohnungen, die Teil des Geschäftsvermögens sind und vorwiegend geschäftlich genutzt werden, besteht der Anspruch auf den vollen Vorsteuerabzug.

Wird das zum Geschäftsvermögen zählende (im Inland gelegene) Ferienhaus oder die Ferienwohnung vorwiegend für einen der MWST nicht unterliegenden Zweck (z.B. für den Privatgebrauch oder für die unentgeltliche Überlassung an Verwandte und Bekannte) verwendet, liegt in diesem Umfang **Eigenverbrauch** vor. Zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen im Eigenverbrauch zu versteuern ist jener Mietpreis, der einem unabhängigen Dritten dafür in Rechnung gestellt würde.

Die ESTV geht im Sinne einer Annahme davon aus, dass die steuerpflichtige Einzelfirma bei Vorhandensein einer oder auch mehrerer, zum Geschäftsvermögen gehörenden Ferienliegenschaften, eine davon während zweier Monate im Jahr für Privatzwecke verwendet. Für diese zwei Monate ist ein Mietpreis wie für einen unabhängigen Dritten im Eigenverbrauch zu versteuern (zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen).

- ☞ Über die Eigenverbrauchsbesteuerung bei **Nutzungsänderungen** (z.B. Überführung von Ferienhäusern oder -wohnungen ins Privatvermögen) orientieren die Ausführungen in der Broschüre Nutzungsänderungen. Es empfiehlt sich jedoch, sich bei Vorliegen einer Nutzungsänderung im konkreten Fall über das genaue Vorgehen bezüglich der Eigenverbrauchsbesteuerung bei der ESTV zu erkundigen.

Beispiel 1

Der Lebensmittelhändler Hans Müller (Einzelfirma) ist als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen. Das Privatvermögen investiert er hauptsächlich in Ferienwohnungen, die er vermietet. Die jährlichen Mieteinnahmen belaufen sich auf rund Fr. 50'000.--. Die Ferienwohnungen figurieren nicht in der Geschäftsbuchhaltung. In der Ferienzeit und teilweise auch an Wochenenden hält sich Hans Müller mit seiner Familie in einer der Ferienwohnungen auf.

Werden aus der Vermietung von Ferienhäusern oder -wohnungen jährlich Einnahmen von mehr als Fr. 40'000.-- erzielt, gelten diese Liegenschaften als Betriebsteil, der für die Belange der MWST dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Der steuerpflichtige Eigentümer Hans Müller hat das aus der Vermietung erzielte Entgelt zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen zu versteuern, während für Aufwendungen der Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug besteht. Für die private Nutzung hat Hans Müller einen Mietpreis wie für einen unabhängigen Dritten im Eigenverbrauch zu versteuern (zum Son-

dersatz für Beherbergungsleistungen). Ohne besonderen Nachweis ist für die private Nutzung der ausschliesslich oder am meisten genutzten Ferienwohnung jährlich ein Mietentgelt für die Dauer von zwei Monaten zu versteuern.

- ☞ Bezüglich Einlageentsteuerung enthält die Broschüre Nutzungsänderungen weitere Informationen.

Wären die Ferienwohnungen im Eigentum der Ehefrau von Hans Müller und würden diese auch in deren Namen vermietet, käme eine Zuordnung zum Geschäftsvermögen nicht in Frage. Es bestünde damit kein Anspruch auf Vorsteuerabzug; andererseits wären auch die erzielten Mieteinnahmen nicht zu versteuern, es sei denn, die Ehefrau ist wegen Überschreitens der Umsatzgrenze selbst steuerpflichtig (Art. 21 MWSTG).

Beispiel 2

Georg Meier, Inhaber der steuerpflichtigen Maschinenfabrik G. Meier (Einzelfirma), besitzt vier Ferienwohnungen, die nicht in der Buchhaltung der Maschinenfabrik aufgeführt sind. Für das Jahr 2006 sind durch die Maschinenfabrik Investitionen grösseren Ausmasses geplant, wofür bei einer Bank ein Betriebskredit beantragt werden muss. Der Kredit wird von der Bank nur unter der Voraussetzung bewilligt, dass die im Privateigentum von Georg Meier stehenden vier Ferienwohnungen als Sicherheit dienen. Dieser Bedingung der Bank stimmt Georg Meier zu, worauf der Betriebskredit per 1. Juli 2006 gewährt wird.

Die vier Ferienwohnungen gelten für die Belange der MWST ab 1. Juli 2006 als Teil des Geschäftsvermögens, nachdem sie dem Unternehmen ab diesem Zeitpunkt als Sicherheit für die gewährten Betriebskredite dienen. Der steuerpflichtige Eigentümer hat demnach das aus der Vermietung erzielte Entgelt zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen zu versteuern. Andererseits besteht für Aufwendungen in diesem Zusammenhang der Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug. Für die private Nutzung ist ohne besonderen Nachweis für die ausschliesslich oder am meisten genutzte Ferienwohnung jährlich ein Mietentgelt für die Dauer von zwei Monaten zu versteuern.

- ☞ Bezüglich Einlageentsteuerung erteilt die Broschüre Nutzungsänderungen weitere Auskünfte.

Beispiel 3

Mario Ziltener ist Inhaber eines steuerpflichtigen Beratungsunternehmens (Einzelfirma) und Eigentümer eines Ferienhauses im Tessin. Das Ferienhaus wird von der Familie für den Eigenbedarf genutzt, zumindest jedoch zur persönlichen Nutzung freigehalten. Das Ferienhaus figuriert nicht in der Buchhaltung des Beratungsunternehmens. Dem Unternehmen dient es aber als Sicherheit für einen von der Bank gewährten Betriebskredit.

Dienen Ferienhäuser oder -wohnungen dem Unternehmen als Sicherheit für die gewährten Betriebskredite, gelten solche Vermögenswerte für die Belange der MWST als Teil des Geschäftsvermögens. Da das Ferienhaus von Mario Ziltener jedoch nicht für steuerbare Geschäftszwecke genutzt wird, besteht kein Anspruch auf einen Vorsteuerabzug für die betreffenden Aufwendungen.

b) Vermietung von Ferienhäusern und -wohnungen:

- **Vermietung im eigenen Namen:**

Eine zum Sondersatz steuerbare Beherbergungsleistung liegt bei der Vermietung von im Inland gelegenen (möblierten oder unmöblierten) Ferienhäusern und -wohnungen vor, und zwar ungeachtet der Dauer des Vertrages.

- **Vermietung im fremden Namen:**

Im Zusammenhang mit der Vermietung eines Ferienhauses oder einer Ferienwohnung durch eine steuerpflichtige Person im fremden Namen und für fremde Rechnung empfiehlt es sich, die Ausführungen unter Ziff. 2.2 zu beachten.

- **Ferienhaus oder -wohnung mit Wohnsitznahme:**

Dienen die vermieteten Räumlichkeiten dem Mieter als Wohnsitz im Sinne von Artikel 23 ff. ZGB oder als Wochenaufenthaltssitz, begründet der Mieter einen Geschäftssitz oder eine mindestens drei Monate dauernde Betriebsstätte und ist das Vertragsverhältnis dem Mietrecht nach Artikel 253 ff. OR unterstellt, ist nicht mehr eine steuerbare Beherbergungsleistung gegeben. Die Vermietung ist in diesem Fall von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 21 MWSTG). Die ESTV kann diesbezüglich vom Vermieter einen Nachweis verlangen. Die auf den Aufwendungen lastende MWST kann nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

Zusätzlich erbrachte Leistungen, wie Zimmer-, Wohnungs- oder Hausreinigung, Waschen der Bettwäsche u.dgl., sind zum Normalsatz zu versteuern.

Werden Reinigungsarbeiten nicht vom Betreiber der Ferienwohnung, sondern von einem Dritten erbracht, der dem Gast im eigenen Namen Rechnung stellt, so sind sie zum Normalsatz steuerbar. Zu diesem Satz hat der Dritte diese Leistung auch zu versteuern, wenn er sie dem Inhaber der Ferienwohnung fakturiert.

5.2

Vermietung von Campingplätzen und Mobilheimparks

(Art. 18 Ziff. 21 Bst. b MWSTG, Z 155 und 670)

Ungeachtet dessen, ob Stellplätze kurz- oder langfristig vermietet werden, unterliegt die Vermietung von Plätzen zum Aufstellen von Zelten, Wohnwagen,

Wohnmobilen und Mobilheimen auf Campingplätzen und Mobilheimparks mit besonderen Einrichtungen (z.B. Duschen, Toiletten) der MWST zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen.

Steuerbar zum Sondersatz ist auch die Überlassung von üblichen Gemeinschaftseinrichtungen (z.B. Wasch- und Duschenräume, Toiletten, Wasserzapfstellen, elektrische Anschlüsse, Vorrichtungen zur Müllbeseitigung, Kinderspielplätze). Dies gilt selbst dann, wenn diese Leistungen separat fakturiert werden.

5.3 Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen

(Art. 18 Ziff. 21 Bst. c MWSTG, Z 53 und 671)

a) 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 Fahrzeuge gelten hauptsächlich Automobile, Motorräder, Motorfahräder, Velos, Anhänger, Bau- und landwirtschaftliche Maschinen, aber auch Boote und Flugzeuge. Als solche Plätze kommen Einzelgaragen, offene oder abschliessbare Garagenboxen, Einstellhallenplätze (z.B. in Tiefgaragen, Parkhäusern), Autounterstände u. dgl. in Frage, insbesondere aber auch Boots- und Trockenplätze (z.B. auf Wiesen, Kies- und Sandplätzen und in Gebäuden).

b) Steuerliche Behandlung:

Für die mehrwertsteuerliche Einordnung ist in einem ersten Schritt zu differenzieren, ob es sich um **im Gemeingebrauch** stehende Plätze handelt oder nicht. Im Gemeingebrauch stehen ausschliesslich die Parkplätze am Strassenrand oder auf öffentlichen Plätzen ohne Zugangssperre. Die Art und Weise, wie die Parkgebühr für solche, in der Regel kurzfristigen Vermietungen erhoben wird (z.B. mittels Parkingmeter, Ticketautomaten oder durch Abgabe von Parkkarten für das Abstellen von Fahrzeugen in der blauen Zone durch Anwohner), spielt dabei keine Rolle. Die Vermietung von im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen ist von der MWST ausgenommen.

Demgegenüber ist die Vermietung von **nicht im Gemeingebrauch** stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen grundsätzlich - ungeachtet der Mietdauer - zum Normalsatz steuerbar. Darunter fallen Parkplätze in Parkhäusern, welche im Eigentum von Privaten aber auch der öffentlichen Hand (Gemeinde) stehen können. Ebenso in diese Kategorie gehören Plätze auf privaten Grossparkplätzen, welche durch bauliche Massnahmen (z.B. Barrieren) abgegrenzt sind, sowie zu bestimmten Gebäuden gehörende Parkplätze (z.B. bei Spitälern, Verwaltungsgebäuden, Schulen, Bahnhöfen). Zu beachten ist, dass die Vermietung als Gegenstand der zwischen den Mietvertragsparteien getroffenen Vereinbarung 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 wieder von der MWST ausgenommen (Gegenausnahme), wenn es sich bei deren Vermietung um eine **unselbständige Nebenleistung** zu einer von der MWST ausgenommenen Immobilienvermietung handelt. Für die Annahme einer Nebenleistung bei Parkplätzen ist erforderlich, dass ein örtlicher beziehungsweise räumlicher Zusammenhang mit dem Grundstück/ 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).

Gegenausnahmen sind somit namentlich dort anzunehmen, wo im Mietvertrag für eine Wohnung die Vermietung eines Parkplatzes (oder auch mehrerer) eingeschlossen ist. Das Ausstellen von zwei separaten Mietverträgen ist zulässig, wenn der Vermieter und der Mieter beider Objekte (Wohnung und Parkplatz) die **gleichen** Rechtspersonen sind. Zudem gilt es zu beachten, dass der oder die Parkplätze dem Mieter während der ganzen Mietdauer zur alleinigen, zeitlich uneingeschränkten Benutzung (d.h. rund um die Uhr) zur Verfügung stehen müssen.

Die Vermietung von Parkhäusern (oder einzelnen Etagen) ist hingegen von der MWST ausgenommen, sofern der Vermieter nicht auch Betreiber der Parkplätze ist. Der Betreiber seinerseits hat die Vermietung der einzelnen Parkplätze grundsätzlich zu versteuern, ausser es handle sich um eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der MWST ausgenommenen Immobilienvermietung.

c) 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 gelten beide Parkplatzvermietungen als von der MWST ausgenommen. Schliesst demgegenüber der Vermieter den Mietvertrag für den Parkplatz mit Tochter Leonie ab, so unterliegt diese Vermietung der MWST zum Normalsatz.

Beispiel 2

Mme 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 Mme Hayoz in der Nähe ihres Arbeitsplatzes einen zweiten Parkplatz.

Die Vermietung des Parkplatzes in Bern stellt für die Vermieterin einen zum Normalsatz steuerbaren Umsatz dar, da es sich bei diesem Parkplatz nicht mehr um eine Nebenleistung handelt. Demgegenüber ist die Vermietung der Wohnung und des Einstellhallenplatzes in Givisiez von der MWST ausgenommen.

Beispiel 3

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

Die Vermietung aller 15 Parkplätze stellt bei der Pensionskasse eine Nebenleistung zur von der MWST ausgenommenen Vermietung des Gebäudeteils dar. Ist die Schule steuerpflichtig, hat sie den Umsatz aus der Weitervermietung der 12 Parkplätze zum Normalsatz zu versteuern.

Beispiel 4

Eine Immobiliengesellschaft vermietet einem Detaillisten ein Verkaufslokal mit einer Fläche von 300 m² sowie 20 Parkplätze, die sich auf dem gleichen Areal befinden.

Die Vermietung der Parkplätze gilt als Nebenleistung zu der von der MWST ausgenommenen Lokalvermietung. Sofern für die Mieteinnahmen optiert wird, ist die MWST auf den Gesamteinnahmen zu entrichten.

Beispiel 5

Ein Garagist 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 ca. 30 Fahrzeugen im Freien.

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

Beispiel 6

Zwecks Durchführung eines Openair-Konzerts vermietet ein Landwirt dem Organisator eine Wiese. Der Umsatz aus deren Vermietung ist von der MWST

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 MWST ausgenommenen Vermietung der Wiese.

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 MWST ausgenommenen Immobilienvermietung gar nicht stellen. Sowohl die Vermietung des Areals als auch diejenige der beiden Container unterliegt somit der MWST zum Normalsatz.

Beispiel 8

Eine Pensionskasse vermietet einem Möbelhaus in der Nähe einer Grosstadt 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 Parkplätze gilt nicht als Nebenleistung zu der von der MWST ausgenommenen Lagerhausvermietung; die Vermietung dieser Parkplätze ist somit steuerbar zum Normalsatz.

Beispiel 9

Im Rahmen der Durchführung eines Motocross vermietet eine Gemeinde dem Veranstalter eine Wiese für das Abstellen der Fahrzeuge der Besucher. Diese Vermietung unterliegt der MWST zum Normalsatz.

Beispiel 10

Verschiedene Eigentümer von Wohnbauten in einer Überbauung haben für die Erstellung einer gemeinsamen Tiefgarage eine Miteigentümergeinschaft (MEG) gebildet, die im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen ist. Die von den Gemeinschaftern nicht selbst benutzten Parkplätze werden durch die MEG vermietet.

Die betreffenden Vermietungen durch die MEG an Dritte unterliegen der MWST zum Normalsatz.

Beispiel 11

Aufgrund eines Dienstbarkeitsvertrages sind sämtliche 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 durch den Generalunternehmer unterliegt der MWST 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 Nebenleistung zu der von der MWST 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 drei Parkplätze.

Diese Vermietung ist beim Parkhausbetreiber zum Normalsatz steuerbar.

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

Weil sich die Parkplätze an einem andern Ort als das Chalet befinden, unterliegt deren Vermietung der MWST zum Normalsatz.

d) Parkplätze für das Personal, für Kunden und Lieferanten:

Stellt eine Unternehmung ihren Angestellten Parkplätze gratis (mit oder ohne Rechtsanspruch) zur Verfügung, ist auf Zusehen hin weder eine Eigenverbrauchssteuer noch die Lieferungssteuer geschuldet. Dies ist auch dann der Fall, wenn diese Parkplätze den Angestellten zur alleinigen, zeitlich uneingeschränkten Benutzung 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 steuerbaren 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 dieser Umsatz der MWST zum Normalsatz.

e) Vereinfachtes steuerliches Vorgehen bei der Vermietung von Parkplätzen:

Wer sowohl steuerbare (auch mittels Option nach Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG) als auch von der MWST ausgenommene Umsätze aus der Vermietung von Parkplätzen erzielt, hätte eine sachgerechte Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen; dies unter Umständen mit der Folge, dass im Einzelfall

aufwändige Unterlagen erstellt werden müssten. Zudem kann im Übergang vom steuerbaren in den von der MWST ausgenommenen Bereich (oder umgekehrt) eine Nutzungsänderung eintreten, die einen Eigenverbrauchs- oder Einlageentsteuerungstatbestand bewirkt.

☞ Diesbezüglich gewährt die ESTV jedoch ein vereinfachtes steuerliches Vorgehen, welches in Ziff. 7 wiedergegeben wird.

f) **Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen bei Parkplätzen:**

Während die Parkplätze im Eigentum von juristischen Personen (z.B. einer AG, GmbH) und Personengesellschaften (z.B. Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft) in der Regel als Geschäftsvermögen gelten, sind sie bei Einzelfirmen primär dem Privatvermögen zuzuordnen. Unter bestimmten Voraussetzungen zählen solche Vermögenswerte für die Belange der MWST jedoch zum Geschäftsvermögen einer Einzelfirma. Dies mit der Folge, dass die Umsätze aus der steuerbaren Vermietung von Parkplätzen der MWST unterliegen können (☞ Ziff. 5.1.2).

5.4 **Vermietung von fest eingebauten Vorrichtungen und Sportanlagen** (Art. 18 Ziff. 21 Bst. d MWSTG; Z 54, 668 und 672)

- Die Vermietung/Verpachtung von einzelnen fest eingebauten **Vorrichtungen** und **Maschinen**, die zu einer **Betriebsanlage** gehören, unterliegt der MWST zum Normalsatz (z.B. Kühlfächer und -zellen in Kühlhäusern, Umkleidekabine in Badeanstalten während der Sommersaison).

Werden jedoch ganze Gebäude (oder Gebäudeteile) mit solchen Vorrichtungen und Maschinen zur alleinigen Benutzung vermietet/verpachtet, sind die betreffenden Umsätze von der MWST ausgenommen (☞ Ziff. 5.8). Es besteht jedoch die Möglichkeit der Option (☞ Ziff. 4).

Beispiele

- *Werkstattgebäude mit Einrichtung;*
 - *Gastgewerbebetrieb mit Einrichtung;*
 - *Werkhalle mit Laufkran;*
 - *Käsereigebäude mit Einrichtung;*
 - *Gemeindsaal mit Beleuchtung und audiovisuellen Anlagen.*
- Von der MWST ausgenommen ist die Vermietung von **Sportanlagen**, sofern dem Mieter das alleinige Recht zur Benutzung der Sportanlage oder eines Teils davon eingeräumt wird. Der Verwendungszweck ist nicht von Bedeutung. Somit ist also auch die Vermietung einer ganzen Sportanlage an den Veranstalter einer Ausstellung beziehungsweise einzelner Flächen einer Sportanlage an einen Aussteller von der MWST ausgenommen. Ebenfalls von der MWST ausgenommen sind die dem Mieter allenfalls separat in Rech-

nung gestellten oder im Mietpreis inbegriffenen Nebenkosten (z.B. Strom-, Gas- und Wasseranschlüsse). Leistungen jedoch, die nicht im direkten Zusammenhang mit der Vermietung der Sportanlage stehen (z.B. Bereitstellung des Standmaterials, Werbeleistungen), sind stets separat zu fakturieren und zum dafür massgebenden Steuersatz abzurechnen.

Beispiele

- *Die Eishalle wird dem Eishockeyclub jeweils an einem Abend pro Woche fest vermietet;*
 - *Das Schwimmbad wird einer Schulkasse zur alleinigen Benutzung vermietet.*
- Zum Normalsatz steuerbar sind hingegen die Eintritte in Sportanlagen. Durch die Bezahlung eines bestimmten Betrages (Eintrittsgeld) erhält der Benutzer das Recht zur persönlichen Mitbenutzung einer Sportanlage.

Beispiele

- *Eintrittsgeld für: Hallen- oder Freibad, Eisbahn, Golfanlage (Green Fees), Minigolfanlage, Rodelbahn usw.*
- ☞ Weitere Details können der Broschüre Sport entnommen werden.

5.5 Vermietung von Schliessfächern

(Art.18 Ziff. 21 Bst. e MWSTG, Z 55 und 673)

Steuerbar zum Normalsatz ist die Vermietung von

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

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

(Art. 18 Ziff. 21 Bst. f MWSTG, Z 52 und 674)

Die Vermietung von Standplätzen 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/Veranstalter ist hingegen von der MWST ausgenommen. Vom Betreiber/Veranstalter seinerseits ist die Vermietung der einzelnen Standplätze an die Aussteller/Mieter der Räume hingegen zum Normalsatz zu versteuern.

5.7 Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien

Die blosser Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien ist - **unabhängig vom Leistungserbringer**⁹ - von der MWST ausgenommen. Erbringt der Vermieter indessen zusätzliche Leistungen, wie Bereitstellen der Infrastruktur (Standmaterial) oder Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser usw., ist die Vermietung (einschliesslich der zusätzlichen Leistungen) zum Normalsatz steuerbar (☞ Z 674).

5.8 Abgrenzung Vermietung – Nutzungsrecht, Standplätze

a) Abgrenzung Vermietung – Nutzungsrecht:¹⁰

Eine von der MWST ausgenommene Vermietung eines Gebäudes (oder Gebäudeteils) wird in der Praxis - vorbehaltlich der Ausführungen unter Ziff. 5.1 - dann angenommen, wenn die betreffenden Räumlichkeiten **allein durch den Mieter** für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit genutzt werden. Das kommt etwa dadurch zum Ausdruck, dass

- bei **Gebäuden** eine durch bauliche Massnahmen klare räumliche Trennung zu andern Benutzern¹¹ erkennbar ist;
- bei **Flächen im Freien**¹² eine durch geeignete Massnahmen (z.B. Bodenmarkierungen) klare Abgrenzung zu andern Benutzern feststellbar ist (bezüglich der Vermietung von Parkplätzen ☞ Ziff. 5.3) und
- der Mieter jederzeit **uneingeschränkten Zutritt** hat.

Verwenden hingegen mehrere Berechtigte einen bestimmten Raum **gemeinsam**, beispielsweise mit dem Ziel, die vorhandene Infrastruktur (z.B. Kommunikations- oder EDV-Anlagen) optimal zu nutzen, so handelt es sich um das **Einräumen des Rechts** zur Nutzung der Infrastruktur und damit um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung (Art. 7 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Beispiel 1

Das steuerpflichtige Treuhandbüro A ermöglicht dem erst seit kurzer Zeit selbständigen Rechtsanwalt B, die Büroräumlichkeiten samt vorhandener Infrastruktur wie EDV-Anlage, Telefonzentrale, Drucker usw. gemeinsam mit ihm zu nutzen. Beim Entgelt, welches der Rechtsanwalt B an A zu entrichten hat, handelt es sich um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung (Einräumen des Rechts zur Nutzung der Infrastruktur).

9 Praxispräzisierung

10 Praxispräzisierung

11 Wird ein einziger Raum an verschiedene Mieter vermietet (z.B. Grossraumbüro, Lager), besteht eine räumliche Trennung durch dauerhaft am Gebäude befestigte (angeklebte, angenagelte, angeschraubte oder einzementierte und zum dauernden Verbleib bestimmte) Trennwände (z.B. Spaliere, Gitter, Glaswände u.dgl.).

12 Bezüglich der Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien siehe jedoch Ziff. 5.7.

Beispiel 2

Teil der eigenen Geschäftsräumlichkeiten des steuerpflichtigen Unternehmens C ist u.a. ein Sitzungszimmer (eingrichtet mit Tisch und Stühlen, Hellraumprojektor, Beamer usw.), welches durch den Unternehmer C einerseits für seine eigenen Zwecke verwendet, andererseits sporadisch an Unternehmen im gleichen Gebäude entgeltlich zum Gebrauch überlassen wird. Beim Entgelt, welches das Unternehmen C für diese Gebrauchsüberlassung erhält, handelt es sich um eine von der MWST ausgenommene Immobilienvermietung.

b) Standplätze für Verpflegungsautomaten:

Bei der Zurverfügungstellung des Standplatzes an den Automatenbetreiber handelt es sich um die Einräumung eines Rechts, welche zum Normalsatz zu versteuern ist (Berechnungsgrundlage: Mietwert). Beim Wasser, Strom u. dgl. liegen Nebenleistungen zur Einräumung des Rechts vor, welche ebenfalls zum Normalsatz abzurechnen sind. Auf den Aufwendungen besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug (Z 319).

Werden die Infrastrukturkosten nicht oder nicht zu marktgerechten Preisen in Rechnung gestellt, kann der Mietwert annäherungsweise mit 10%¹³ der Einnahmen (Automateneinnahmen und allfällige Zuschüsse) berechnet werden.

☞ Über die annäherungsweise Ermittlung der MWST für die Vending-Branche orientiert Z 321a.

5.9**Vermietung von Tankstellen****5.9.1****Ohne Betriebsgebäude**

Soweit lediglich eine Tankstellenanlage vermietet wird, bestehend im Wesentlichen aus den Einrichtungen, wie Tanks, Rohrleitungen, Kompressoren, Zapfstellen für Treibstoff und Luft, Kunden-/Kreditkarten- und Notenausgaben, 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. 5.4).

5.9.2**Mit Betriebsgebäude**

Wird indessen nebst den unter Ziff. 5.9.1 aufgeführten Betriebseinrichtungen auch ein Betriebsgebäude (oder ein Teil davon) an den gleichen Mieter vermietet, wie Shop/Kiosk/Bistro (allenfalls mit integrierter Kassastation für das Inkasso des Treibstoffes), Reparaturwerkstatt/Servicestelle, Büros, Lager usw., handelt es sich gesamthaft um eine von der MWST ausgenommene Gebäudevermietung (mit Optionsmöglichkeit, ☞ Ziff. 4); dies ungeachtet dessen, ob für die Vermie-

tung der Betriebseinrichtungen einerseits und des Gebäudes (oder des Gebäudeteils) andererseits separat Rechnung gestellt wird.

5.9.3 **Zusätzliche Leistungen des Vermieters**

Erbringt der Vermieter nach Ziff. 5.9.2 (z.B. Garagebetrieb) gegenüber dem Mieter (in der Regel Mineralölgesellschaft, welche die Tankstelle im eigenen Namen und für eigene Rechnung betreibt), nebst der von der MWST 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, Weiterleitung eingezogener Karten usw., so werden diese als **Nebenleistungen zur Gebäudevermietung** betrachtet und sind daher ebenfalls von der MWST ausgenommen.
- **Eine selbständige, 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 u.dgl. In diesem Fall ist der von der MWST ausgenommene Vermietungs- und der steuerbare Leistungsanteil in den massgeblichen Unterlagen (Vertrag, Rechnung) getrennt auszuweisen.

5.10 **Bootschafen und -plätze, Bojen**

Die Vermietung von Bootsanlegestellen, Bojenplätzen, Liegeplätzen in Bootshäusern mit Aufhängevorrichtungen u.Ä. ist zum Normalsatz steuerbar (Art. 18 Ziff. 21 Bst. d MWSTG; Z 672 sowie Ziff. 5.4, 5.8 und 6.3).

Bei einem Neubau oder einer Erweiterung eines Bootshafens erhalten häufig nur diejenigen Personen einen Bootsplatz, die für den Bau ein Darlehen gewähren. Nebst dem periodisch zu zahlenden Mietzins wird ein Teil dieses Darlehens jährlich als Mietanteil abgeschrieben. Dieser Mietanteil ist ebenfalls zum Normalsatz steuerbar.¹⁴

5.11 **Reklameflächen, Schaukästen/Vitrinen**

Das Überlassen von Flächen an Gebäuden oder auf Grundstücken sowie von Schaukästen, Vitrinen u.dgl. 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. 7 Abs. 2 Bst. a MWSTG, Z 177). Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 14 Absatz 3 MWSTG (Empfängerortsprinzip).

5.12 **Mobilfunkantennen**

Das Einräumen des Rechts, über oder durch ein Grundstück eine Datenübertragungsleitung zu ziehen oder eine Telekommunikationseinrichtung wie beispiels-

weise eine Mobilfunkantenne zu erstellen und zu betreiben, gilt grundsätzlich als steuerbare Dienstleistung im Sinne von Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 Absatz 3 MWSTG. Ist ein solches Recht hingegen im Grundbuch eingetragen oder als Leitungsrecht äusserlich wahrnehmbar (vgl. Art. 676 ZGB), handelt es sich um ein dingliches Recht an einem Grundstück, welches von der MWST ausgenommen ist.

Wird im Zusammenhang mit diesem Recht ein Raum (in welchem sich die notwendigen Gerätschaften zum Betrieb der Mobilfunkantenne befinden) zur jederzeit zugänglichen und alleinigen Nutzung zur Verfügung gestellt (= Ziff. 5.8), handelt es sich gesamthaft um eine von der MWST ausgenommene Vermietung eines Gebäudeteils.

5.13 Vermietung von Kinos, Ton-, Film- und Fernsehstudios u.dgl.

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

5.14 Leerstand von Immobilien¹⁵

a) Grundsatz:

Wird eine Liegenschaft beziehungsweise ein Liegenschaftsteil vorübergehend nicht genutzt (z.B. wegen Unvermietbarkeit), liegt für die mehrwertsteuerliche Beurteilung ein Leerstand vor. Während der Zeit des Leerstandes anfallende Aufwendungen wie Investitionen, Unterhalts- und Betriebskosten sind

- **im Rahmen von Artikel 38 ff. MWSTG vorsteuerabzugsberechtigt**, sofern die Liegenschaft beziehungsweise der betreffende Liegenschaftsteil vor dem Leerstand für einen steuerbaren Zweck (z.B. Vermietung mit Option) verwendet wurde;
- **nicht vorsteuerabzugsberechtigt**, sofern die Liegenschaft beziehungsweise der betreffende Liegenschaftsteil vor dem Leerstand für einen nicht steuerbaren Zweck (z.B. Vermietung ohne Option) verwendet wurde.

Kann eine vor dem Leerstand für einen steuerbaren Zweck verwendete Liegenschaft beziehungsweise ein Liegenschaftsteil nicht innert 12 Monaten einer neuen steuerbaren Verwendung zugeführt werden, tritt der **Eigenverbrauchstatbestand infolge Nutzungsänderung** ein. Die in der Zeit des Leerstandes getätigten, wertvermehrenden Investitionen sind in diesem Fall, ohne Berücksichtigung einer Abschreibung, in die Bemessung der Eigenver-

brauchssteuer einzubeziehen. Demgegenüber bilden die während dieser Zeit erfolgten vorsteuerabzugsberechtigten werterhaltenden Unterhaltskosten sowie die Betriebskosten nicht Gegenstand der Eigenverbrauchssteuer.

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der späteren Verwendung stehen, wie Inserate für Käufer-/Mietersuche, Verkaufsprovisionen usw., berechnen sich nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn für den Verkauf beziehungsweise die Vermietung optiert wird.

b) Ausnahmen:

Die Frist von 12 Monaten ruht so lange, als die steuerpflichtige Person glaubhaft machen kann, dass der Leerstand

- wegen objektiver Unmöglichkeit, einen Mieter für die Liegenschaft zu finden, oder
- durch mehr als 12 Monate dauernde Umbauarbeiten

entstanden ist, und die Liegenschaft anschliessend wieder für steuerbare Tätigkeiten verwendet wird.

Handelt es sich bei der steuerbaren Tätigkeit um die **Vermietung der Liegenschaft (mit Option)**, sollte die steuerpflichtige Person für Dritte erkennbare, regelmässige Bemühungen für deren Vermietung unternehmen. Dies kann beispielsweise mit Inseraten in Tageszeitungen geschehen, die während einer bestimmten Zeit (z.B. von Januar bis April) erscheinen. Für diese vier Monate ruht die Frist von 12 Monaten. Dafür geeignet sind insbesondere Belege **für Inserate-, Internet- und Druckkosten** (z.B. für Flyers), die zudem eine **eindeutige Identifikation** der betreffenden Liegenschaft zulassen. Demgegenüber sind beispielsweise blossige Belege für die Herstellung von Plakaten oder Transparenten mit einer allgemeinen Aufschrift, wie „Bürofläche zu vermieten“ oder „Gewerberaum zu vermieten“, als Bescheinigung nicht ausreichend. Der Grund dafür liegt darin, dass die erforderliche Identifikation des Objekts dadurch nicht möglich ist.

Bei **Umbauarbeiten empfiehlt es sich** Unterlagen bereitzustellen, die klar Auskunft über Baubeginn und Bauende geben (z.B. mit Baugesuch, Werkverträgen, Zeitplan des Architekten über die einzelnen Umbauphasen).

Für sämtliche **Aufwendungen während des Leerstands** einer derartigen Liegenschaft (für Betrieb, Unterhalt, Investition) besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG), sofern diese zuvor für einen steuerbaren Zweck verwendet wurde.

5.15 Standortentschädigungen für Geldausgabeautomaten

Über die steuerliche Behandlung von Standortentschädigungen gibt die Broschüre Finanzbereich Auskunft.

6. Verschiedenes

6.1 Abbau von Bodenschätzen¹⁶

Die Vermietung von Grundstücken beziehungsweise die Einräumung eines im Grundbuch eingetragenen dinglichen Rechts zum Zwecke des Abbaus vorhandener Bodenschätze (z.B. Sand, Kies, Kalk) ist grundsätzlich von der MWST ausgenommen. Wird indessen einem Dritten bloss die Möglichkeit eingeräumt, gegen Entgelt eine (i.d.R. im Voraus) definierte Menge Bodenschätze zu entnehmen, liegt eine zum Normalsatz steuerbare Lieferung vor.

6.2 Deponien

Bei der Überlassung von Grundstücken an einen einzelnen Vertragspartner zur Ablagerung von Abfällen, wie beispielsweise die Überlassung eines Steinbruchs zur Auffüllung mit Klärschlamm oder Bauabfällen, liegt eine von der MWST ausgenommene Vermietung vor (ohne Optionsmöglichkeit).

Wird jedoch das Recht zur Ablagerung an mehrere Vertragspartner erteilt, handelt es sich um eine steuerbare Entsorgungsleistung. Der Ort dieser Dienstleistung richtet sich nach Artikel 14 Absatz 1 MWSTG (Erbringerortsprinzip).

Zum Normalsatz steuerbar ist der Umsatz, den der Deponiebetreiber für das Deponieren des angelieferten Materials erzielt.

6.3 Aufbewahren und Einlagern von Gegenständen

Das Aufbewahren von Gegenständen aufgrund eines Aufbewahrungsvertrages unterliegt der MWST zum Normalsatz (☞ Z 65 bis 69).

Eine von der MWST ausgenommene Vermietung eines Gebäudes (oder Gebäudeteils) ist nur dann gegeben, wenn die Voraussetzungen nach Ziff. 5.8 erfüllt sind.

6.4 Verwaltung eigener Liegenschaften

Die Verwaltung eigener Liegenschaften unterliegt nicht der MWST (☞ Z 661 und Ziff. 1.3). Bei STWEG gilt dies dann, wenn die Verwaltungstätigkeit von der Gemeinschaft selbst 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 vor. Optiert der Eigentümer für die Vermietung (inkl. Nebenkosten) beziehungsweise die STWEG für die von ihr gegenüber den STWE

erbrachten Leistungen, ist ein Vorsteuerabzug für diese Dienstleistung im Rahmen der Verwendung für steuerbare (optierte) Zwecke zulässig.

- ☞ Über allfällig vorzunehmende Vorsteuerabzugskürzungen orientieren die Ausführungen in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

6.5 Pauschale für Eigenverbrauch bei Nebenkosten

Hat der Eigentümer in einer gewerblich genutzten Liegenschaft dort auch Wohnsitz und ist eine Aufschlüsselung der Vorsteuer auf dem privaten Anteil der Nebenkosten (für Heizung, Beleuchtung, Reinigung usw.) mit übermässigem Aufwand verbunden, kann er den im Eigenverbrauch zu versteuernden Wert pauschal gemäss Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung ermitteln.



Mit dieser Pauschale sind die Aufwendungen und Investitionen für Unterhalt, Renovation u.dgl. an der Liegenschaft nicht abgegolten. Auf solchen Aufwendungen und Investitionen ist eine zusätzliche Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen (z.B. nach m², ☞ Ziff. 4.7).

- ☞ Bei Anwendung von Saldosteuersätzen sind die Ausführungen in der Broschüre Saldosteuersätze zu beachten.

6.6 Verkauf einer Liegenschaft ohne Option

Veräussert die steuerpflichtige Person

- eine Betriebsliegenschaft, die sie ganz oder teilweise für eine steuerbare Tätigkeit genutzt oder
- eine Liegenschaft (auch Stockwerkeigentum), für die sie für die Vermietung optiert hat,

so ist der Verkaufserlös von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 20 MWSTG).

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 MWST ausgenommen.¹⁷

Die Eigenverbrauchssteuer ist auf denjenigen Gebäuden (oder Gebäudeteilen) geschuldet, welche die steuerpflichtige Person für steuerbare Zwecke verwendet hat. Die Eigenverbrauchssteuer berechnet sich vom Zeitwert (ohne Wert des

Bodens), höchstens aber vom Wert der Aufwendungen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete.

- ☞ Zur Berechnung der Eigenverbrauchssteuer sind die Erläuterungen in den Broschüren Nutzungsänderungen sowie Eigenverbrauch zu beachten.

Ausserdem ist zu beachten, dass die zur Ermittlung des Zeitwertes anzurechnende Abschreibung auch auf dem Zugehör mit einem Zwanzigstel zu berücksichtigen ist. In den für beide Parteien verbindlichen Verkaufsunterlagen darf die geschuldete Eigenverbrauchssteuer nicht offen ausgewiesen werden.¹⁸

Wird eine solche Liegenschaft mit Meldeverfahren übertragen (☞ Ziff. 4.12.2) und wird sie vom Erwerber nicht für einen steuerbaren Zweck verwendet, so schuldet dieser die Eigenverbrauchssteuer (Art. 9 Abs. 3 MWSTG).

6.7

Nutzungsänderung bei Liegenschaften

Eine Nutzungsänderung liegt vor, wenn eine Liegenschaft, die für eine der MWST unterliegende Geschäftstätigkeit genutzt wurde, nunmehr ganz oder teilweise für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit verwendet wird (oder umgekehrt). Wird die Liegenschaft neu einem von der MWST ausgenommenen Zweck zugeführt, so ist die Eigenverbrauchssteuer geschuldet, welche vom Zeitwert (ohne Wert des Bodens), höchstens aber vom Wert der Aufwendungen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete, berechnet wird.

- ☞ Zusätzliche Informationen dazu können aus der Broschüre Nutzungsänderungen und - bezüglich Liegenschaften, die im Rahmen einer Reorganisation (Gründung, Unternehmenszusammenschluss, Umstrukturierung) übernommen wurden - aus dem Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren entnommen werden.

Wird die Liegenschaft neu einem steuerbaren Zweck zugeführt, so kann der Vorsteuerabzug im Sinne von Artikel 42 MWSTG (sog. Einlageentsteuerung) nachträglich geltend gemacht werden.

- ☞ Mehr dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

Beispiel 1

Ein Baugeschäft hat einen neuen Werkhof gebaut und vermietet deshalb den alten Werkhof an einen Dritten. Die Eigenverbrauchssteuer ist geschuldet (Berechnung gemäss Broschüre Eigenverbrauch). Wenn der neue Mieter allerdings steuerpflichtig ist, hat das Baugeschäft die Möglichkeit, für die Vermietung zu optieren (☞ Ziff. 4). In diesem Fall entsteht kein Eigenverbrauchstatbestand; andererseits sind die Mieteinnahmen (inkl. Nebenkosten) zu versteuern.

Beispiel 2

Ein steuerpflichtiger Rechtsanwalt gibt seine Geschäftstätigkeit auf und benutzt seine Büroräumlichkeiten in Zukunft zu Wohnzwecken. Die Eigenverbrauchssteuer ist geschuldet.

- ☞ Bei nur vorübergehender Änderung der Nutzung (für höchstens 12 Monate) Ziff. 4.11 beachten.
- ☞ Über die steuerliche Behandlung eines Leerstandes von Immobilien orientiert Ziff. 5.14.

6.8 Geschäftsvermögen / Privatvermögen

Eine steuerpflichtige Person, die in ihrer eigenen Liegenschaft (ganz oder teilweise) eine steuerbare Tätigkeit ausübt, kann auf den Aufwendungen (Reparaturen, Unterhalt, Nebenkosten, Investitionen) den Vorsteuerabzug auf jenem Gebäudeteil geltend machen, den sie für steuerbare Tätigkeiten nutzt.

Dieses Anrecht kann durch den steuerpflichtigen Inhaber einer **Einzelfirma** dann geltend gemacht werden, wenn die Aufwendungen für das betreffende Gebäude klar ersichtlich in der Geschäftsbuchhaltung figurieren. Es wird hingegen nicht vorausgesetzt, dass das Gebäude aufgrund der Präponderanz-Methode der direkten Steuern Teil des Geschäftsvermögens oder aktiviert sein muss. Vielmehr ist einzig eine buchmässige Erfassung in der Geschäftsbuchhaltung Bedingung, um allfällige spätere Nutzungsänderungen noch zuverlässig feststellen zu können.¹⁹

6.9 Nebenkosten bei nicht optierten Mietverhältnissen

6.9.1 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. Der Vermieter darf deshalb auf der Nebenkosten-Abrechnung nicht auf die MWST hinweisen.

6.9.2 Nicht im Mietvertrag enthaltene Nebenkosten

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

6.9.3 **Kostenbeteiligung des Mieters**

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 MWST; dies unabhängig davon, ob der Mieter selbst oder dessen Versicherung die Zahlungen leistet.

Nicht im Mietzins enthaltene Kostenbeteiligungen des Mieters für in qualitativ besserer Ausführung erbrachte Erneuerungsinvestitionen/Renovationsarbeiten, als sie der Vermieter zu übernehmen bereit ist, gelten nicht als Nebenkosten und unterliegen deshalb der MWST zum Normalsatz. Die diesbezüglichen Aufwendungen berechtigen in der Folge zum Vorsteuerabzug.

6.10 **Bauliche Massnahmen durch den Mieter; Rohbaumiete²⁰**

Der steuerpflichtige Mieter, der zu seinen Lasten gehende bauliche Massnahmen an dem von ihm für steuerbare Zwecke gemieteten Objekt (Rohbaumiete) ausführt oder ausführen lässt, kann hierfür den Vorsteuerabzug vornehmen; dies gilt unabhängig davon, ob der Vermieter optiert hat oder nicht.

Der Verkauf solcher Einrichtungen durch den steuerpflichtigen Mieter ist als Lieferung zum Normalsatz steuerbar, da es sich um eine (ganze oder teilweise) Fakturierung von seinerzeit entstandenen Ausbaurkosten handelt. Wurden die Einrichtungen durch den Mieter gemischt verwendet - d.h. sowohl für die Erzielung steuerbarer Umsätze als auch für von der MWST ausgenommene Umsätze -, besteht für ihn allenfalls die Möglichkeit einer Einlagesteuerung.

Gehen die Einrichtungen vertragsgemäss entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters/Eigentümers über oder hat der Mieter sie auf eigene Kosten zu entfernen, liegt keine Nutzungsänderung und damit auch kein Eigenverbrauchstatbestand vor. Je nach bisherigem Verwendungszweck ist der Mieter für solche Aufwendungen im Rahmen von Artikel 38 MWSTG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

6.11 **Verpflegungsautomaten, Personalrestaurants**

Die Umsätze aus Lebensmittelautomaten (Esswaren, alkoholfreie Getränke) in nicht gastgewerblichen Betrieben (z.B. Handels- und Industriebetriebe) sind, sofern keine Konsumationseinrichtung (Tische, Stehtische, Theken usw.) vorhanden ist, zum reduzierten Satz zu versteuern.

Dagegen unterliegen Umsätze aus Lebensmittelautomaten (Esswaren, alkoholfreie Getränke) mit Konsumationseinrichtungen und Automaten für alkoholische Getränke, Zigaretten und Nonfood-Artikel der MWST zum Normalsatz.

- ☞ Weitere Einzelheiten dazu, insbesondere auch betreffend Personalrestaurants und sonstigen Verkaufsstellen mit Konsumationseinrichtungen, erge-

ben sich aus Z 132 und 133 sowie aus Z 313 ff. und aus der Broschüre Hotel und Gastgewerbe.

6.12 Mietzinsgarantie²¹

Wird eine Mietzinsgarantie **vertraglich** ausgerichtet, stellt diese beim Verkäufer beziehungsweise beim Generalbauunternehmer mit Werkvertrag eine Entgeltsminderung dar.

Beim steuerpflichtigen Käufer/Investor liegt demzufolge eine Aufwandminderung (Investitionsreduktion) vor. Die auf dem Werkpreis oder dem Kauf des Immobiliums geltend gemachte Vorsteuer ist entsprechend zu korrigieren.

7. Vereinfachtes steuerliches Vorgehen zur Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung bei der Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen (ohne Option)²²

a) Grundsätzliches:

Steuerpflichtige Personen, die Gegenstände und Dienstleistungen **gemischt** verwenden - d.h. sowohl für die Erzielung steuerbarer Umsätze (z.B. Beratungsleistungen) als auch für von der MWST ausgenommene Umsätze (z.B. Schulungsleistungen) -, haben den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen.

Im Sinne einer Vereinfachung können steuerpflichtige Personen die Vorsteuerabzugskürzung so vornehmen, indem sie **die gemäss Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommenen Umsätze versteuern**. Dabei unterliegt die Versteuerung in jedem Fall dem **Normalsatz** - auch wenn die einzelne Leistung bei bewilligter Option zum reduzierten Satz steuerbar wäre -, da für die Umsätze nicht optiert wurde. Für die Steuerberechnung gelten die Umsätze als solche **inklusive** MWST (Normalsatz).

Ein **offener Ausweis der MWST** in der Rechnung ist somit **nicht zulässig**. Wird in der Rechnung dennoch auf die MWST hingewiesen, fällt die vereinfachte Methode dahin. In diesem Fall ist durch den Leistungserbringer - **ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug** - die MWST zu entrichten.

Für die Anwendung dieser Vereinfachung bedarf es keiner Bewilligung der ESTV; die Anwendungsdauer beträgt jedoch mindestens ein Jahr (Kalender- bzw. Geschäftsjahr).

²¹ Praxispräzisierung

²² Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005

b) Unter diese Vereinfachung im Zusammenhang mit Immobilien fallen:

- die von der MWST ausgenommene Vermietung von **Sportanlagen und Parkplätzen** (☞ Ziff. 5.3 und 5.4);
- Einnahmen aus **Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand (Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG) sowie Spenden**;
- Immobilien, welche sowohl **für obligatorisch steuerbare Zwecke oder für die Vermietung an steuerpflichtige Mieter mit Option** als auch für die **Vermietung an nicht steuerpflichtige Mieter** verwendet werden. Die Vereinfachung gilt in der Folge nur für Einnahmen aus der Vermietung an nicht steuerpflichtige Mieter. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass diese die Gebäudeteile **für gewerbmässige Zwecke** nutzen.

In welchem Verhältnis die steuerbare Gebäudenutzung (obligatorisch steuerbar oder Vermietung mit Option) zur Vermietung für die gewerbliche Nutzung durch den nicht steuerpflichtigen Mieter steht, ist **nicht** von Bedeutung.

Vermietet eine steuerpflichtige Person eine **Hauswartswohnung** in einer Liegenschaft, die sie daneben vollumfänglich für obligatorisch steuerbare Zwecke oder für die Vermietung mit Option nutzt, ist die Vereinfachung für die Hauswartswohnung ebenfalls anwendbar.

c) Nicht unter den Anwendungsbereich der Vereinfachung fallen:

Im Bereich von Immobilien ist diese Vereinfachung auf jenen Liegenschaftsteilen nicht anwendbar,

- für welche im Sinne von Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG **optiert** werden kann;
- welche zu **Wohnzwecken** (ausgenommen Hauswartswohnung gemäss Bst. b) genutzt werden.

d) Beginn und Beendigung der Anwendung der Vereinfachung:

Durch die Anwendung der Vereinfachung gelten die betreffenden Gebäudeteile **nicht als vollumfänglich steuerbar** genutzt. Es handelt sich dabei nur um eine Vereinfachung der Vorsteuerabzugskürzung infolge der von der MWST ausgenommenen Immobilienvermietung.

Bei Beginn und bei Beendigung der Anwendung der Vereinfachung kann es dennoch zu einer **Steuerkorrektur** im Sinne einer Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung kommen. Durch die Anwendung der Vereinfachung ist lediglich die Vorsteuerabzugskürzung auf dem Unterhalt und den Nebenkosten abgegolten. Auf dem Zeitwert der **wertvermehrenden** Investitionen auf dem von der MWST ausgenommenen Gebäudeteil (Abschreibung 5% pro Jahr) kann es bei Beginn der Anwendung der Vereinfachung zu einer Steuergutschrift kommen, während bei Beendigung allenfalls eine Steuerbelastung eintreten kann.

☞ Dabei gelangen analog jene Regelungen zur Anwendung, die in der Broschüre Nutzungsänderungen beschrieben sind.

e) Praktische Beispiele:

- *Eine Sportanlage wird kurzfristig (stunden- oder tageweise) abwechselnd für steuerbare Einzleintritte und auch für von der MWST ausgenommene Vermietungen an Sportclubs verwendet. Anstelle einer Vorsteuerabzugskürzung können die gesamten Umsätze zum Normalsatz abgerechnet werden (ohne Ausweis der MWST für die ausgenommenen Vermietungen), womit sich weitere Massnahmen erübrigen.*
- *Ein Handelsunternehmen (EDV-Produkte) erbringt auch von der MWST ausgenommene Schulungsleistungen. Anstelle einer Vorsteuerabzugskürzung können die Umsätze aus den Schulungen versteuert werden, womit sich weitere Massnahmen erübrigen wie beispielsweise die Vorsteuerabzugskürzungen auf den Aufwendungen im Zusammenhang mit der eigenen Geschäftsliegenschaft.*

Gültig
31. Dezember

Anhang 1: Nebenkosten-Abrechnung mit laufender Vorsteuerabzugskürzung

(zu Ziff. 4.8.1)

Seite 1

Legende	NK	Nebenkosten
	Netto	Aufwand exkl. MWST
	VOST	Vorsteuerabzug (gemäss Vorjahresschlüssel 75%)
	Brutto	Aufwand inkl. MWST

A) Heizkosten

a) <u>Kosten:</u>	Total		optiert (75%)			nicht optiert (25%)		Total
	netto	brutto	netto	Satz	VOST	brutto	brutto	
	Fr.	Fr.	Fr.	%	Fr.	Fr.	Fr.	
Bestand Heizöl 1.7.2005	5'000			7,6			5'380	
Einkauf Heizöl	10'000		7'500	7,6	570	2'690	10'760	
Kaminfeger	263		197	7,6	15	71	283	
Anteil Tankrevision	842		632	7,6	48	226	906	
Verwaltungshonorar	421		316	7,6	24	113	453	
Bestand Heizöl 30.6.2006	-3'000			7,6			-3'228	
Total Heizkosten	<u>13'526</u>				<u>657</u>		<u>14'554</u>	

b) Heizkosten-Verteiler:

40% fix nach Raumgrösse (m²)

60% variabel nach Verbrauchszähler (MWh)

Berechnungsbeispiel für das Büro 1. OG:

fixer Teil: 25% Mieteranteil von 40%

variabler Teil: 20% Mieteranteil von 60%

Totalbelastung in % der Gesamtkosten

Anteil an Gesamtkosten:

= 10%

= 12%

= 22%

	Heizkosten-Schlüssel				Anteil an Gesamtkosten		
	fix		variabel		Fix	variabel	Total
	m ²	%	MWh	%	%	%	%
optierte Mietverhältnisse:							
Restaurant	200	40	8.4	35	16	21	37
Büro 1. OG	125	25	4.8	20	10	12	22
Büro 2. OG	50	10	3.6	15	4	9	13
	<u>375</u>	<u>75</u>	<u>16.8</u>	<u>70</u>	<u>30</u>	<u>42</u>	<u>72</u>
nicht optierte Mietverhältnisse:							
Wohnung 2. OG	75	15	4.1	17	6	10	16
Wohnung 3. OG	50	10	3.1	13	4	8	12
	<u>125</u>	<u>25</u>	<u>7.2</u>	<u>30</u>	<u>10</u>	<u>18</u>	<u>28</u>
(Total)	(500)	(100)	(24)	(100)	(40)	(60)	(100)

c) Kosten-Aufteilung:

optierte Mietverhältnisse:

	Anteil in %	Anteil in Fr.
Restaurant	37 (von Fr. 13'526)	5'005
Büro 1. OG	22 (von Fr. 13'526)	2'976
Büro 2. OG	13 (von Fr. 13'526)	1'758
	<u>72</u>	<u>9'739</u>

nicht optierte Mietverhältnisse:

Wohnung 2. OG	16 (von Fr. 14'554)	2'328
Wohnung 3. OG	12 (von Fr. 14'554)	1'746
	<u>28</u>	<u>4'074</u>

B) Nebenkosten

a) <u>Kosten:</u>	<u>Total</u>	<u>optiert (75%)</u>			<u>nicht optiert (25%)</u>		<u>Total</u>
	netto	netto	Satz	VOST	brutto	brutto	
	Fr.	Fr.	%	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Strom	474	355	7,6	27	128		510
Wasser	500	375	2,4	9	128		512
Versicherungen	300	225	0		75		300
Kehricht	789	592	7,6	45	212		849
Hauswart	<u>2'400</u>	1'800	0		600		<u>2'400</u>
Total Nebenkosten	<u>4'463</u>			<u>81</u>			<u>4'571</u>

b) Kosten-Aufteilung: (nach Raumgrösse in m², analog Seite 1)

<u>optierte Mietverhältnisse:</u>	<u>Anteil in %</u>		<u>Anteil in Fr.</u>
Restaurant	40	(von Fr. 4'463)	1'785
Büro 1. OG	25	(von Fr. 4'463)	1'116
Büro 2. OG	10	(von Fr. 4'463)	446
	<u>75</u>		<u>3'347</u>
<u>nicht optierte Mietverhältnisse:</u>			
Wohnung 2. OG	15	(von Fr. 4'571)	686
Wohnung 3. OG	10	(von Fr. 4'571)	457
	<u>25</u>		<u>1'143</u>

C) Korrektur des Vorsteuerabzuges

a) Vorsteuer auf Heizkosten:

Die Vorsteuern auf den Heizkosten werden periodisch gemäss dem Vorjahresschlüssel (hier z.B. 75% bzw. Fr. 657.--) provisorisch geltend gemacht. Der definitive Vorsteuerabzug erfolgt aufgrund des neu ermittelten Schlüssels. Im obigen Beispiel sind 3% zuviel Vorsteuern (75% - 72%) geltend gemacht worden, die in der nächsten MWST-Abrechnung berichtigt werden müssen:

geltend gemachte Vorsteuer	75%	Fr. 657.00
anspruchsberechtigte Vorsteuer	72%	Fr. 630.70
Total zusätzliche Vorsteuerabzugskürzung		Fr. 26.30

b) Vorsteuer auf Nebenkosten:

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

D) Rechnungsstellung an die Mieter

Auf den Heiz- und Nebenkosten für die optierten Mietverhältnisse sind zusätzlich 7,6% MWST in Rechnung zu stellen. Bei den nicht optierten Mietverhältnissen sind die oben ausgewiesenen Beträge zu fakturieren.

Anhang 2: Nebenkosten-Abrechnung mit vollem Vorsteuerabzug und nachträglicher Vorsteuerkorrektur (zu Ziff. 4.8.1)

Seite 1

Legende:	NK	Nebenkosten
	netto	Aufwand exkl. MWST
	VOST	Vorsteuerabzug (zu 100%)
	brutto	Aufwand inkl. MWST

A) Heizkosten:

a) <u>Kosten</u>	Satz	netto	VOST	brutto
	%	Fr.	Fr.	Fr.
Anfangsbestand Heizöl 1.7.2005	7,6	5'000		5'380
Einkauf Heizöl	7,6	10'000	760	10'760
Kaminfeger	7,6	263	20	283
Anteil Tankrevision	7,6	842	64	906
Verwaltungshonorar	7,6	421	32	453
Schlussbestand Heizöl 30.6.2006	7,6	-3'000		-3'228
Total Heizkosten		<u>13'526</u>	<u>876</u>	<u>14'554</u>

b) Heizkosten-Verteiler:

40% fix nach Raumgrösse (m²)

60% variabel nach Verbrauchszähler (MWh)

Berechnungsbeispiel für das Büro 1.OG:

fixer Teil:	25% Mieteranteil von 40%	= 10%
variabler Teil:	20% Mieteranteil von 60%	= 12%
Totalbelastung in % der Gesamtkosten		= 22%

	Heizkostenschlüssel				Anteil an Gesamtkosten		Total
	fix		variabel		fix	variable	
	m ²	%	MWh	%	%	%	%
optierte Mietverhältnisse:							
Restaurant	200	40	8.4	35	16	21	37
Büro 1. OG	125	25	4.8	20	10	12	22
Büro 2. OG	50	10	3.6	15	4	9	13
	<u>375</u>	<u>75</u>	<u>16.8</u>	<u>70</u>	<u>30</u>	<u>42</u>	<u>72</u>
nicht optierte Mietverhältnisse:							
Wohnung 2. OG	75	15	4.1	17	6	10	16
Wohnung 3. OG	50	10	3.1	13	4	8	12
	<u>125</u>	<u>25</u>	<u>7.2</u>	<u>30</u>	<u>10</u>	<u>18</u>	<u>28</u>
(Total)	(500)	(100)	(24)	(100)	(40)	(60)	(100)

c) Kosten-Aufteilung

optierte Mietverhältnisse:	Anteil in %	Anteil in Fr.
Restaurant	37 (von Fr. 13'526)	5'005
Büro 1. OG	22 (von Fr. 13'526)	2'976
Büro 2. OG	13 (von Fr. 13'526)	1'758
	<u>72</u>	<u>9'739</u>
nicht optierte Mietverhältnisse:		
Wohnung 2. OG	16 (von Fr. 14'554)	2'328
Wohnung 3. OG	12 (von Fr. 14'554)	1'746
	<u>28</u>	<u>4'074</u>

B) Nebenkosten:

a) <u>Kosten</u>	<u>Satz</u>	<u>netto</u>	<u>VOST</u>	<u>brutto</u>
	%	Fr.	Fr.	Fr.
Strom	7,6	474	36	510
Wasser	2,4	500	12	512
Versicherungen	0	300		300
Kehricht	7,6	789	60	849
Hauswart	0	2400		2400
Total Nebenkosten		<u>4463</u>	<u>108</u>	<u>4571</u>

b) Kosten-Aufteilung (nach Raumgrösse in m², analog Seite 1)

optierte Mietverhältnisse:	Anteil in %		Fr.
Restaurant	40	(von Fr. 4'463)	1785
Büro 1. OG	25	(von Fr. 4'463)	1'116
Büro 2. OG	10	(von Fr. 4'463)	446
	<u>75</u>		<u>3347</u>
nicht optierte Mietverhältnisse:			
Wohnung 2. OG	15	(von Fr. 4'571)	686
Wohnung 3. OG	10	(von Fr. 4'571)	457
	<u>25</u>		<u>1'143</u>

C) Korrektur des Vorsteuerabzuges

Weil die Vorsteuern auf den Aufwendungen voll geltend gemacht wurden, ist der auf die nicht optierten Mietverhältnisse entfallende Anteil zu korrigieren:

Heizkosten	28% von Fr. 876.--	=	Fr. 245.30
Nebenkosten	25% von Fr. 108.--	=	Fr. 27.00
Total Vorsteuerabzugs Kürzung			<u>Fr. 272.30</u>

D) Rechnungsstellung an die Mieter

Auf den Heiz- und Nebenkosten für die optierten Mietverhältnisse sind zusätzlich 7,6% MWST in Rechnung zu stellen. Bei den nicht optierten Mietverhältnissen sind die oben ausgewiesenen Beträge zu fakturieren.

Anhang 3: Muster für Vorsteuerschlüssel (zu Ziff. 4.14)

Liegenschaft Talacker 50, Zürich gültig ab 01.07.2006											
Mietobjekt	Fläche m ²	Mieter	Datum Miet- vertrag	Selbstnutzung steuerbare Verwendung 0% - 100%	Vorsteuer-Schlüssel		Vorsteuer-Schlüssel				
					Unterhalt allg. Kosten (nach Fläche)	Nebenkosten (gem. Mietvertrag)	VOST o/VOST	%	VOST o/VOST	%	VOST o/VOST
Bank (Eigentümer) (Parterre)	800	Selbstnutzung	01.01.99	15	6	34	5.4	30.6			
Büro (1.OG)	300	Anwalt X	01.07.03		15		16.0				
Büro (2.OG)	200	Treuhänder Y	01.07.06		10		11.0				
Wohnungen (1.-3.OG)	700	Private				35		37.0			
Total	2'000				31	69	32.4	67.6			

Legende: VOST mit Vorsteuerabzug
o/VOST ohne Vorsteuerabzug

Gesuch für die Versteuerung ausgenommener Umsätze (Immobilien)

Für jedes Objekt (Liegenschaft oder Teil einer Liegenschaft) ist ein separates Gesuch zu stellen.

Der/Die Unterzeichnende optiert hiermit für folgendes Objekt:

Name des Antragstellers (Eigentümer der Liegenschaft oder Untervermieter)			
Strasse, PLZ und Ort des optierten Objektes			
Genauere Bezeichnung (ganze Liegenschaft, Stockwerk u.dgl.)			
Name, Adresse und MWST-Nr. des Mieters/Käufers/STWE			
Beginn der Option		Grundbuchblatt-Nummer	

Mutationsmeldung bei Mieterwechsel: Name, MWST-Nr., Beginn neues Mietverhältnis		Visum ESTV:
Mutationsmeldung bei Mieterwechsel: Name, MWST-Nr., Beginn neues Mietverhältnis		Visum ESTV:

Wir haben davon Kenntnis genommen, dass die Option, sofern keine Änderung der Verhältnisse eintritt, **für mindestens 5 Jahre gilt**; dass eine ordnungsgemässe Buchhaltung zu führen ist und dass bei Beendigung der Option infolge Wegfall der Steuerpflicht oder aber infolge Nutzungsänderung die Eigenverbrauchssteuer geschuldet ist.

Sobald die Gründe für die Option wegfallen, werden wir **innert 30 Tagen** die Löschung im Register der Steuerpflichtigen beantragen. Falls das Unternehmen aus anderen Gründen steuerpflichtig bleibt, melden wir der ESTV spätestens **nach 30 Tage den Wegfall der Option**. Allfällige Mieterwechsel werden wir der ESTV durch Ergänzung der entsprechenden Rubriken im vorliegenden Formular anzeigen.

Ort und Datum

Stempel und rechtsverbindliche Unterschrift

.....

.....

Haftungserklärung

Der/Die unterzeichnende Antragssteller(in) erklärt hiermit, die steuerlichen Konsequenzen betreffend Nutzungsänderung und Verkauf zur Kenntnis genommen zu haben und verpflichtet sich, die wegen Nutzungsänderung oder Verkauf geschuldete Steuer zu **bezahlen**.

Ort und Datum

Stempel und rechtsverbindliche Unterschrift

.....

.....

Es werden nur vollständig ausgefüllte und unterzeichnete Gesuche bearbeitet.

Bewilligung

Die Option für vorstehend genannte(n) Liegenschaft/Liegenschaftsteil wird

- bewilligt ab:
 nicht bewilligt *

* Begründung siehe Beilage

Bern, den

Abteilung Erhebung