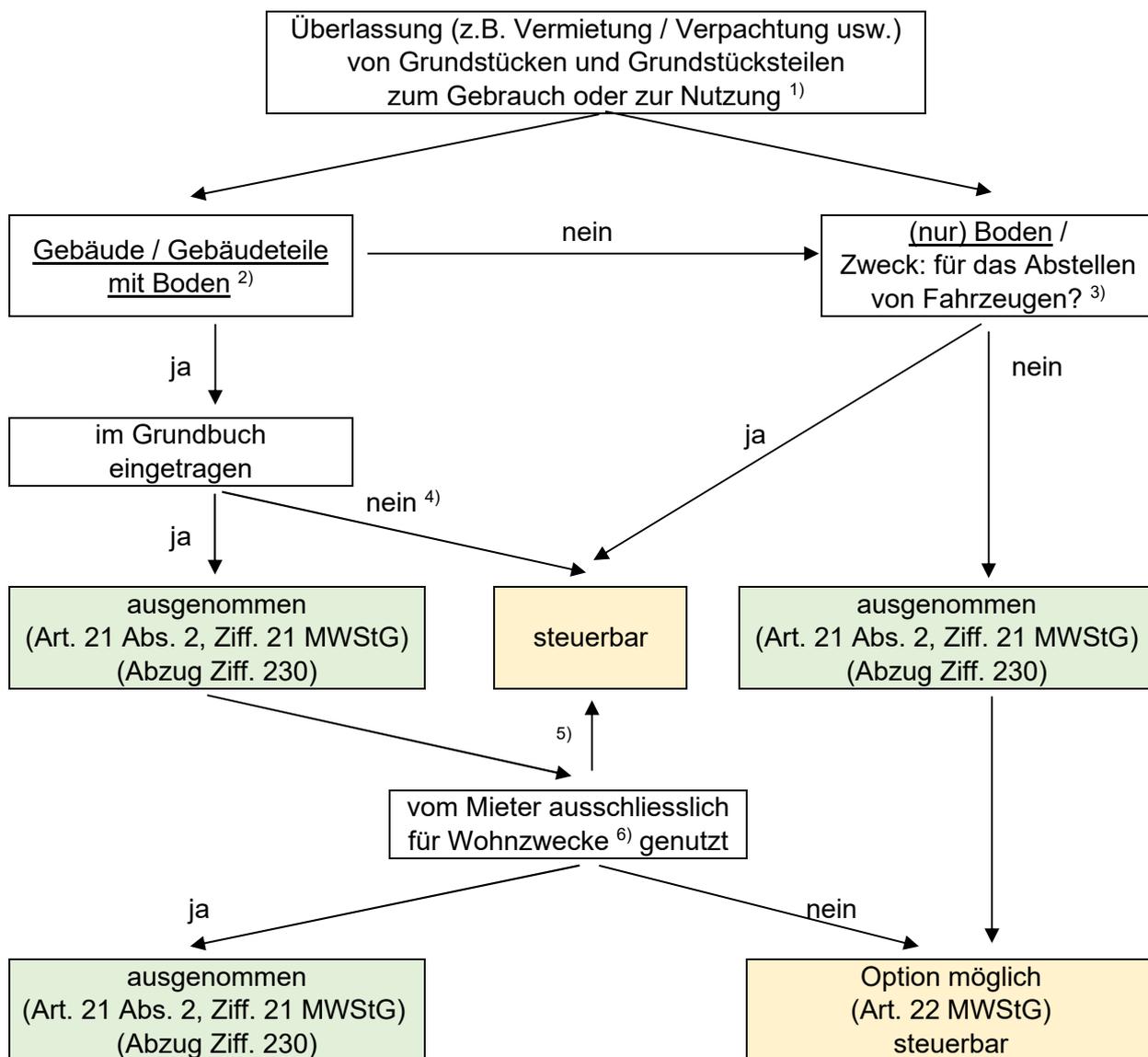


Die nachfolgenden Grafiken zeigen das mehrwertsteuerliche Vorgehen bei der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen sowie bei Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken auf und reduzieren somit bei konsequenter Anwendung die mehrwertsteuerlichen Risiken.

ENTSCHEIDUNGSTABELLEN

Überlassung (z.B. Vermietung / Verpachtung usw.) von Grundstücken und Grundstücksteilen durch Nicht-Gemeinwesen



¹⁾ eine von der MWSt ausgenommene Vermietung eines Gebäudes (oder Gebäudeteils) wird in der Praxis 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 (MBI 17, Ziff. 9.1):

- bei Gebäuden eine durch bauliche Massnahmen **klare räumliche Trennung** zu anderen Benutzern erkennbar ist. Wird ein einziger Raum an verschiedene Mieter vermietet, besteht eine räumliche Trennung durch dauerhaft am Gebäude befestigte (angeklebte, angenagelte, angeschraubte oder einzementierte und zum dauernden Verbleib bestimmte) Trennwände (die Wände müssen nicht ganz zur Decke reichen);

- bei Flächen im Freien eine klare Abgrenzung (z.B. Bodenmarkierungen) zu andern Benutzern feststellbar ist und
- der Mieter jederzeit **uneingeschränkten Zutritt** hat.

Dienen die vermieteten Räumlichkeiten als **Wohnsitz** im Sinne von Art. 23 ff. ZGB, als Wochenaufenthaltssitz oder begründet der Mieter einen **Geschäftssitz** oder eine mindestens 3 Monate dauernde Betriebsstätte und ist das Vertragsverhältnis dem Mietrecht nach Art. 253 ff. OR unterstellt, handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene Leistung (MBI 17, Ziff. 7.2.1).

Verwenden hingegen mehrere Berechtigte einen bestimmten Raum oder eine bestimmte Fläche gemeinsam, bspw. 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 (MBI 17, Ziff. 9.1). Eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung liegt auch vor, wenn ein Boden vermietet / verpachtet wird und keine klare Abgrenzung zu andern Benutzern feststellbar ist.

Bei von der Steuer ausgenommenen Leistungen besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

2) Bei Überlassung von Gebäude mit Boden bildet der Boden eine Nebenleistung und teilt das steuerliche Schicksal der Hauptleistung.

3) die Vermietung von Parkplätzen (Art. 21 Abs. 2, Ziff. 21 Bst. c MWStG) von Nicht-Gemeinwesen ist grundsätzlich - ungeachtet der Mietdauer - zum Normalsatz steuerbar. Darunter fallen jegliche markierten und unmarkierten Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen, z.B. Einzelgaragen, offene oder abschliessbare Garagenboxen, Einstellhallenplätze (z.B. in Tiefgaragen oder Parkhäusern), Autounterstände, Boots- und Trockenplätze (z.B. auf Wiesen, Kies- und Sandplätzen und in Gebäuden). Als Fahrzeuge gelten hauptsächlich Automobile, Motorräder, Motorfahräder, Fahrräder, Anhänger, Bau- und landwirtschaftliche Maschinen, Boote und Flugzeuge (MBI 17, Ziff. 7.4).

Von der Steuer ausgenommen ist die Vermietung von Parkplätzen, sofern es sich bei deren Vermietung um eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung handelt (z.B. im Vertrag für eine Wohnung eingeschlossene Vermietung eines Parkplatzes). Dies trifft allerdings nur dann zu, wenn der Vermieter und der Mieter beider Objekte die gleichen Rechtspersonen sind. Das Ausstellen von zwei separaten Verträgen ist zulässig.

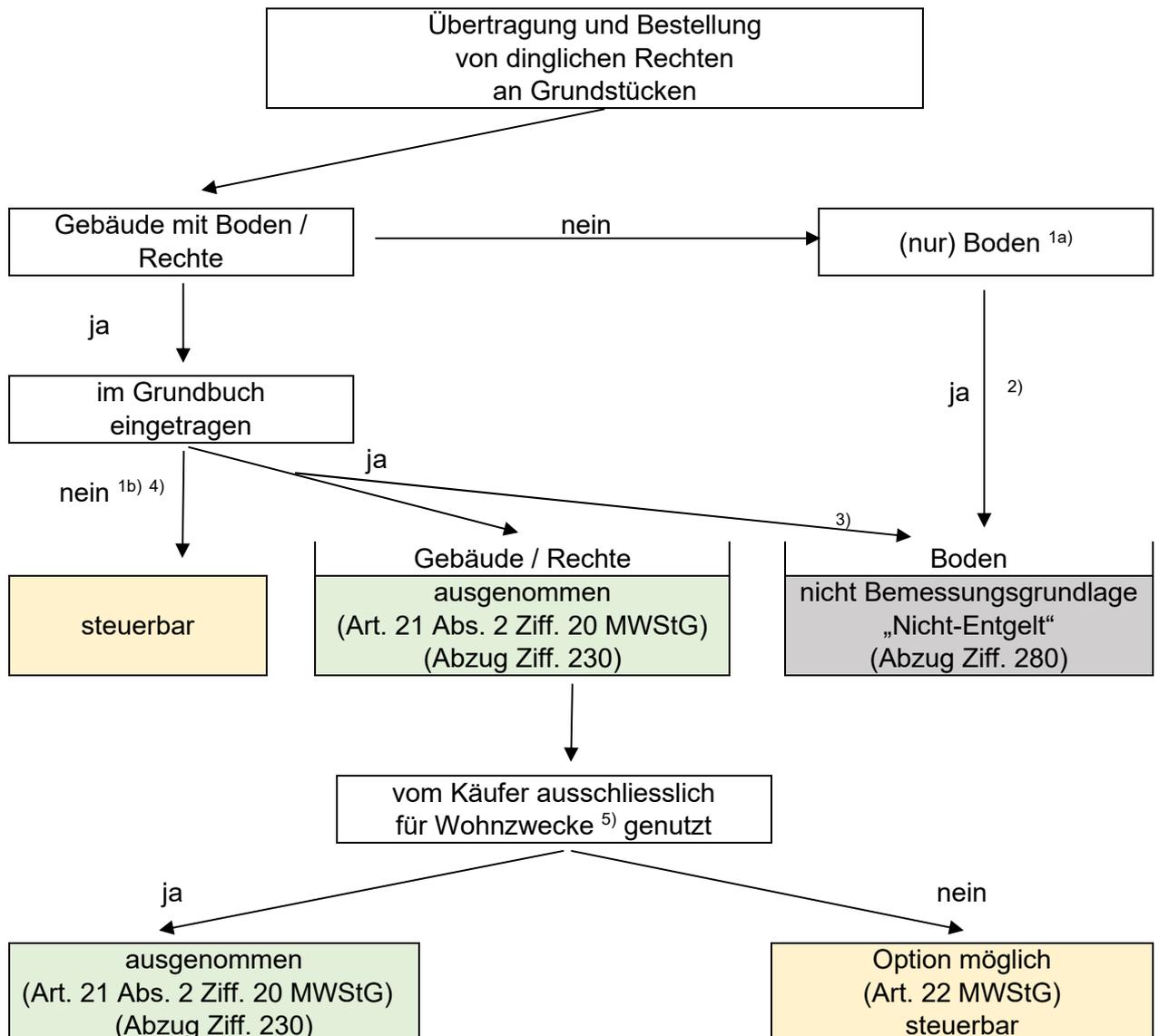
4) z.B. nicht im Grundbuch eingetragene Fahrnisbauten sind bei der Überlassung zum Normalsatz steuerbar (Lieferung von beweglichen Gegenständen) (MBI 17, Ziff. 9.11).

5) bei der Vermietung von Zweitwohnungen / Ferienwohnungen handelt es sich um Beherbergungsleistungen, die zu 3,7% steuerbar sind (MBI 17, Ziff. 7.2).

6) als Nutzung für Wohnzwecke gilt der Gebrauch der Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne der Art. 23 ff. ZGB und/oder für den Wochenaufenthalt (MBI 17, Ziff. 3.1). Wochenaufenthalter sind Personen, die an den Arbeits-, Ausbildungs- oder Studientagen am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort übernachten und die freien Tage (idR Wochenenden) regelmässig an einem anderen Ort verbringen. Ein Wochenaufenthalt am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort ist idR notwendig, wenn eine alltägliche Rückkehr an den Wohnort aus zeitlichen, beruflichen oder finanziellen Gründen nicht zumutbar ist. Ein Nachweis (z.B. Wohnsitzbestätigung oder -bescheinigung, Aufenthaltsausweis, Meldebestätigung usw.) ist notwendig (MBI 17, Ziff. 3.1). Bei fehlendem Nachweis kann die ESTV eine Beherbergungsleistung (steuerbar 3,7% MWSt) annehmen (MBI 17, Ziff. 7.2.1).

Im Mietvertrag muss stets ersichtlich sein, ob ein Boden mit oder ohne Gebäude vermietet / verpachtet wird und ob es sich beim Gebäude um einen unbeweglichen oder beweglichen Gegenstand handelt. Bei einer nicht im Grundbuch eingetragenen Fahrnisbaute handelt es sich um einen beweglichen Gegenstand. Zudem muss der Verwendungszweck beim Mieter (z.B. Wohnzwecke, Abstellen von Fahrzeugen usw.) bekannt sein. Bei einer optierten Vermietung / Verpachtung sollte die MWSt stets ausgewiesen werden, damit der Mieter / Pächter auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs hat.

Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken



^{1a)} die Einnahmen aus der Einräumung eines Baurechts (Baurechtszinsen) sind vom Baurechtsgeber gleich wie der Wert des Bodens zu behandeln (MBI 17, Ziff. 1.3).

^{1b)} wird im Zusammenhang mit dem Recht gleichzeitig ein Raum (u.a. zum Betrieb) vermietet, handelt es sich gesamthaft um eine von der Steuer ausgenommene Vermietung eines Gebäudeteils (mit Optionsmöglichkeit) (z.B. Bancomaten, Mobilfunkantennen usw.) (MBI 17, Ziff. 9.6 und Ziff. 9.7).

2) bei der Veräusserung von erschlossenem oder unerschlossenem Boden besteht die Möglichkeit, die Kosten der Erschliessung und die seinerzeitigen Kosten im Zusammenhang mit dem Kauf im Kaufvertrag separat auszuweisen und zum Normalsatz zu versteuern (MBI 17, Ziff. 1.3). Es ist davon auszugehen, dass aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 27.10.2017 (2C_166/2016) im Zusammenhang mit Abbruchkosten die ESTV ihre Verwaltungspraxis bei Abbrucharbeiten und Bodensanierungen anpassen wird.

3) Der Anteil des Entgelts, der bei der Veräusserung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt, wird nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen (Art. 24 Abs. 6 Ziff. c MWStG).

4) z.B. nicht im Grundbuch eingetragene Fahrnisbauten sind bei der Übertragung zum Normalsatz steuerbar (exkl. Wert des Bodens) (MBI 17, Ziff. 9.11).

5) als Nutzung für Wohnzwecke gilt der Gebrauch der Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne der Art. 23 ff. ZGB und/oder für den Wochenaufenthalt (MBI 17, Ziff. 3.1). Wochenaufenthalter sind Personen, die an den Arbeits-, Ausbildungs- oder Studientagen am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort übernachten und die freien Tage (idR Wochenenden) regelmässig an einem anderen Ort verbringen. Ein Wochenaufenthalt am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort ist idR notwendig, wenn eine alltägliche Rückkehr an den Wohnort aus zeitlichen, beruflichen oder finanziellen Gründen nicht zumutbar ist. Ein Nachweis (z.B. Wohnsitzbestätigung oder -bescheinigung, Aufenthaltsausweis, Meldebestätigung usw.) ist notwendig (MBI 17, Ziff. 3.1).

Im Verkaufsvertrag muss stets ersichtlich sein, ob ein Boden mit oder ohne Gebäude übertragen wird und ob es sich beim Gebäude um einen unbeweglichen oder beweglichen Gegenstand handelt. Bei einer nicht im Grundbuch eingetragenen Fahrnisbaute handelt es sich um einen beweglichen Gegenstand. Zudem muss der Verwendungszweck beim Käufer (z.B. Wohnzwecke) bekannt sein. Bei einem optierten Verkauf sollte die MWSt stets ausgewiesen werden, damit der Käufer auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs hat.

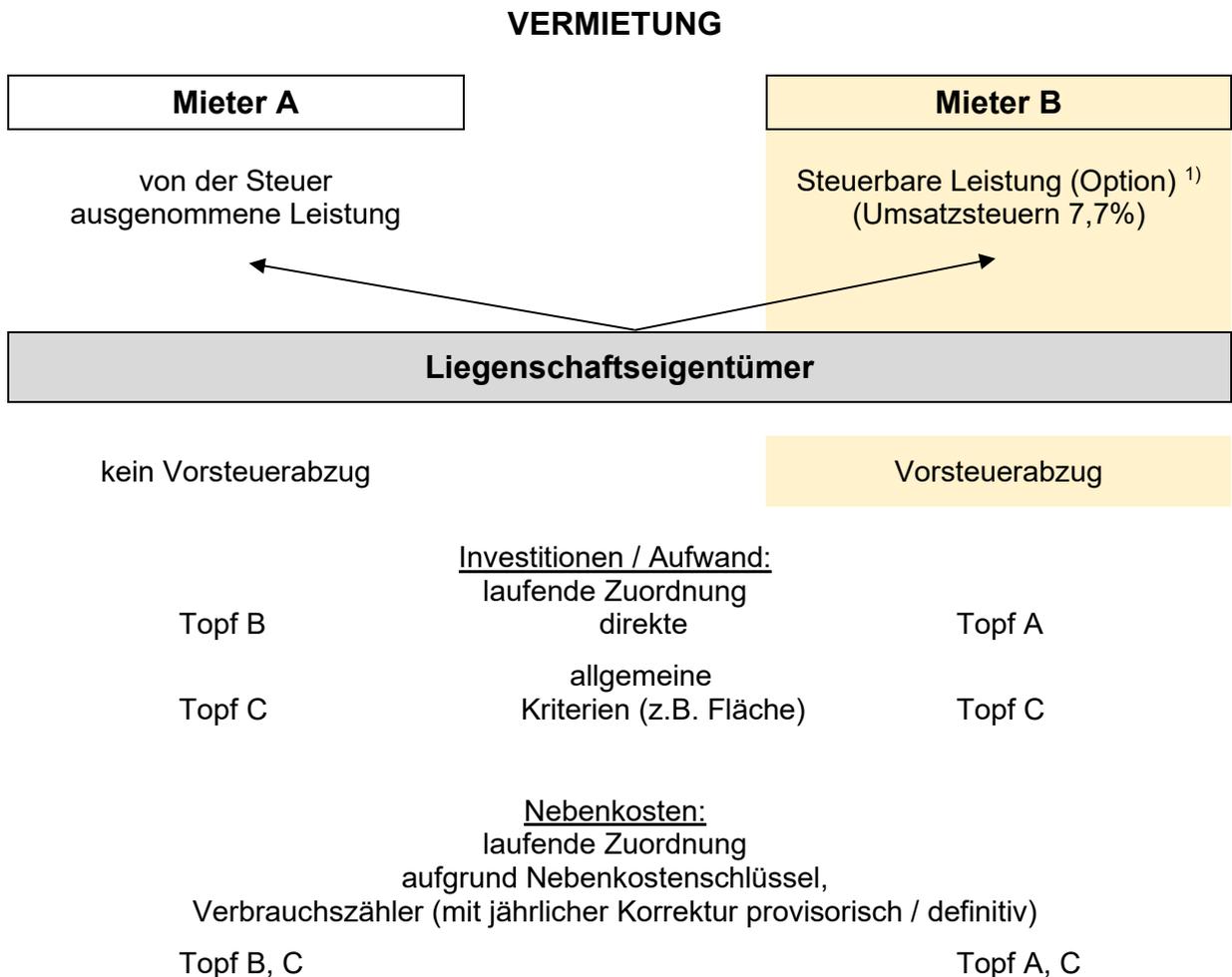
Bei der Einräumung eines Rechtes muss im Vertrag ersichtlich sein, ob das Recht im Grundbuch eingetragen ist oder nicht oder ein Leitungsrecht äusserlich wahrnehmbar ist.

Als Grundstücke (sog. unbewegliche Gegenstände) gelten (Art. 655 ZGB): Liegenschaften (Boden / Gebäude (mit Grundbucheintrag)), in das Grundbuch aufgenommene selbstständige und dauernde Rechte oder als Leitungsrecht äusserlich wahrnehmbar (Art. 676 ZGB, MBI 17 Ziff. 9.7, MBI 19 Anhang V Z 5), Bergwerke, Miteigentumsanteile an Grundstücken. Fahrnisbauten gelten – soweit sie nicht im Grundbuch eingetragen sind – nicht als unbewegliche Gegenstände. Deren Veräusserung oder Vermietung sind daher als Lieferungen von beweglichen Gegenständen zum Normalsatz zu versteuern (MBI 17 Ziff. 9.11).

Damit beurteilt werden kann, wer die Umsatzsteuer abzurechnen hat und wer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, muss aus den Rechnungen stets ersichtlich sein, wer der Leistungserbringer resp. der Leistungsempfänger ist. Eine Leistung gilt als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringer auftritt (Art. 20 Abs. 1 MWStG). Stellvertretungen müssen ersichtlich sein.

Überblick Vorsteuerabzugskorrekturen

Bei der gemischten Nutzung sind die Vorsteuern wie folgt aufzuteilen resp. zu korrigieren:
(Beispiel Vermietung von Räumlichkeiten)



¹⁾ die steuerpflichtige Person kann unter Vorbehalt von Art. 22 Abs. 2 MWStG jede von der Steuer ausgenommene Leistung durch offenen Ausweis der Steuer oder durch Deklaration in der Abrechnung (Ziff. 200, Ziff. 205 (kumulativ), Ziff. 302) versteuern (Option) (Wahlmöglichkeit) (Art. 22 Abs. 1 MWStG; MI 04, Ziff. 7.1)

1) Ein Umbau vor dem Verkauf von mehr als 50% des Gebäudeversicherungswertes (aktueller Wert inkl. automatischer teuerungsbedingter Anpassungen) im Zeitpunkt des Umbaus vor dem Umbau kann zu steuerbaren Leistungen führen. Als Bemessungsgrundlage für die Höhe der Umbaukosten dienen die Plankosten inkl. allfällige Eigenleistungen des Verkäufers (z.B. Bau- und/oder Architekturleistungen, die zu Drittpreisen zu berücksichtigen sind). Bei Verkauf von Bauwerken / Objekten mit Umbaukosten von 50% und weniger des Gebäudeversicherungswertes vor dem Umbau handelt es sich immer um eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen (MBI 04, Ziff. 8.3.6).

2) wenn bei der Vermietung von Wohnungen der Nachweis nicht erbracht werden kann, dass die Wohnungen für Wohnzwecke genutzt werden, kann die ESTV eine Beherbergungsleistung (steuerbar 3,7%) annehmen (MBI 17, Ziff. 7.2.1). Als Nutzung für Wohnzwecke gilt der Gebrauch der Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne der Art. 23 ff. ZGB und/oder für den Wochenaufenthalt (MBI 17, Ziff. 3.1). Wochenaufenthalter sind Personen, die an den Arbeits-, Ausbildungs- oder Studientagen am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort übernachten und die freien Tage (idR Wochenenden) regelmässig an einem anderen Ort verbringen. Ein Wochenaufenthalt am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort ist idR notwendig, wenn eine alltägliche Rückkehr an den Wohnort aus zeitlichen, beruflichen oder finanziellen Gründen nicht zumutbar ist. Ein Nachweis (z.B. Wohnsitzbestätigung oder -bescheinigung, Aufenthaltsausweis, Meldebestätigung usw.) ist notwendig (MBI 17, Ziff. 3.1).

3) bei steuerbaren Immobilienlieferungen (z.B. Erstellung (Neuerstellung / Umbau) und Verkauf von Bauwerken / Objekten an nicht MWSt-pflichtige Privatpersonen) sollte die MWSt nicht offen ausgewiesen werden, damit bei allfälligen späteren Praxisänderungen eine rückwirkende Steuerkorrektur vereinfacht möglich ist (MBI 04, Ziff. 8; MI 20).

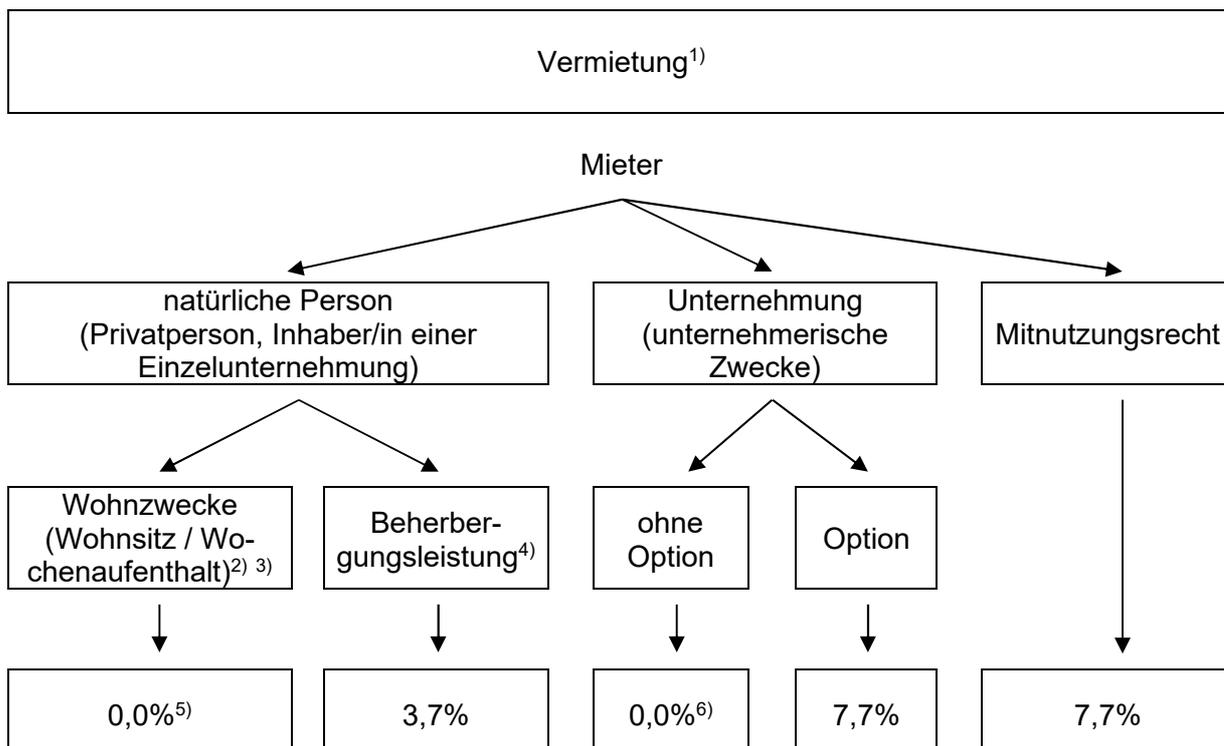
4) beim optierten Verkauf eines Bauwerkes / Objektes muss die MWSt auf dem Gebäudeteil im Verkaufsvertrag offen ausgewiesen werden, damit der Käufer die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs hat (Art. 22 MWStG). Eine Option für den Verkauf von Liegenschaften ist immer möglich, sofern das verkaufte Objekt beim Käufer nicht ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird oder genutzt werden soll (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWStG; MBI 17, Ziff. 3.1).

5) bei der optierten Vermietung eines Bauwerkes / Objektes muss die MWSt auf dem Mietertrag inkl. Nebenkosten offen ausgewiesen werden, damit der Mieter die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs hat (Art. 22 MWStG). Eine Option für die Vermietung von Liegenschaften ist immer möglich, sofern das vermietete Objekt beim Mieter nicht ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird oder genutzt werden soll (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWStG; MBI 17, Ziff. 3.1).

6) auch auf Nebenkosten (Nebenleistungen)

Bei der Erstellung von Bauwerken zwecks eigener Nutzung für unternehmerische zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke kann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden (z.B. bei unternehmerischen steuerbaren und steuerbefreiten Leistungen sowie bei Leistungen im Ausland (die im Inland steuerbar oder optierbar wären)) (Art. 28 MWStG, Art. 29 MWStG).

Bei der **Vermietung von Bauwerken / Objekten** ist Folgendes zu beachten:



1) eine von der Steuer ausgenommene Vermietung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWStG liegt vor, wenn die vermieteten Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne von Art. 23 ff. ZGB oder als Wochenaufenthaltssitz dienen oder der Mieter einen Geschäftssitz oder eine mind. 3 Monate dauernde Betriebsstätte begründet. Die ESTV kann diesbezüglich vom Vermieter einen Nachweis verlangen. Wird dieser Nachweis nicht erbracht, geht die ESTV davon aus, dass es sich um eine Beherbergungsleistung handelt (MBI 17, Ziff. 7.2.1). Voraussetzung ist auch die alleinige Nutzung der Räumlichkeiten durch den Mieter für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit. Das kommt beispielsweise dadurch zum Ausdruck, dass

- bei Gebäuden eine durch bauliche Massnahmen klare räumliche Trennung zu anderen Benutzern erkennbar ist. Wird ein einziger Raum an verschiedene Mieter vermietet, besteht eine räumliche Trennung durch dauerhaft am Gebäude befestigte (angeklebte, angenagelte, angeschraubte oder einzementierte und zum dauernden Verbleib bestimmte) Trennwände (die Wände müssen nicht ganz zur Decke reichen);
- bei Flächen im Freien eine klare Abgrenzung (z.B. Bodenmarkierungen) zu andern Benutzern feststellbar ist und
- der Mieter jederzeit uneingeschränkten Zutritt hat.

Verwenden hingegen mehrere Berechtigte einen bestimmten Raum oder Fläche gemeinsam, bspw. 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 (MBI 17, Ziff. 9.1).

2) die ausschliessliche Nutzung für Wohnzwecke ist für jedes einzelne Vertragsverhältnis zu prüfen. Werden beispielsweise 3 Stockwerke mit einem einzigen Vertrag vermietet, ist die Option nur dann ausgeschlossen, wenn alle 3 Stockwerke ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt werden (MBI 17, Ziff. 3.1).

3) als Nutzung für Wohnzwecke gilt der Gebrauch der Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne der Art. 23 ff. ZGB und/oder für den Wochenaufenthalt (MBI 17, Ziff. 3.1). Wochenaufenthalter sind Personen, die an den Arbeits-, Ausbildungs- oder Studientagen am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort übernachten und die freien Tage (idR Wochenenden) regelmässig an einem anderen Ort verbringen. Ein Wochenaufenthalt am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort ist idR notwendig, wenn eine alltägliche Rückkehr an den Wohnort aus zeitlichen, beruflichen oder finanziellen Gründen nicht zumutbar ist. Ein Nachweis (z.B. Wohnsitzbestätigung oder -bescheinigung, Aufenthaltsausweis, Meldebestätigung usw.) ist notwendig (MBI 17, Ziff. 3.1). Bei fehlendem Nachweis kann die ESTV eine Beherbergungsleistung (steuerbar 3,7% MWSt) annehmen.

4) bei der Vermietung von möblierten oder unmöblierten Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen liegt i.d.R. – ungeachtet der Dauer des Vertrages – eine Beherbergungsleistung vor, welche der MWSt zum Sondersatz unterliegt (z.B. Beherbergung in Hotels, Ferienwohnungen und/oder -häusern, Ferienlagerhäusern, Gästezimmern, Massenlagern usw.) (MBI 17, Ziff. 7.2.1).

5) von der Steuer ausgenommene Leistung nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWStG.

Bei Vermietung von Wohnungen in Tourismusregionen ist eine Klausel im Mietvertrag aufzuführen, dass der Mieter den Vermieter zu informieren hat, wenn er die Räumlichkeiten als Ferienwohnung nutzt (Beherbergungsleistung, z.Zt. 3,7% MWSt).

Zudem ist bei kurzfristigen Mietern (z.B. Studenten) im Mietvertrag eine Klausel aufzuführen, dass der Mieter den Wohnsitz oder Wochenaufenthalterstatus am Ort der Liegenschaft hat. Entsprechende Nachweise sind bei einer Buchprüfung der ESTV dem Vermieter zur Verfügung zu stellen oder bei Auszug aus der Wohnung dem Vermieter zu überlassen.

Bei der **Nutzung der Räumlichkeiten** ist folgendes zu beachten:

ERSTELLUNG (Baukosten)	VERWENDUNGSZWECK	STEUERFOLGEN
VOST	Wohnungen Vermietung	von der Steuer ausgenommen (Art. 21 MWStG)
VOST	Wohnungen Verkauf	ausgenommen
VOST	Erstellung und Verkauf nur Gebäude	steuerbar 7,7% ^{2) 3)}
VOST	Gebäude und Boden ¹⁾	steuerbar 7,7% ^{2) 3)}
VOST	➤ wenn Verträge vor Baubeginn ➤ wenn keine Verträge vor Baubeginn	ausgenommen
VOST	Büro- / Gewerberäume Verkauf / Vermietung mit Option Ausweis der MWSt / Deklaration in Abrechnung (Art. 22 MWStG, Art. 39 MWStV)	steuerbar 7,7% (ohne Wert des Bodens)
VOST	Büro- / Gewerberäume steuerbare Zwecke Beherbergungsleistung	steuerbare Leistung
Bodensanierung ⁴⁾ Roherschliessung ⁴⁾ Totalabbruch ⁴⁾	Boden (MBI 17, Ziff. 1.3)	Verkauf ➤ nur Boden: diverse Einnahmen (Ziff. 280) ➤ mit Gebäude: nicht Bemessungsgrundlage (Ziff. 280) (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWStG)
übrige Aufwendungen VOST		

¹⁾ MBI 04, Ziff. 8.2

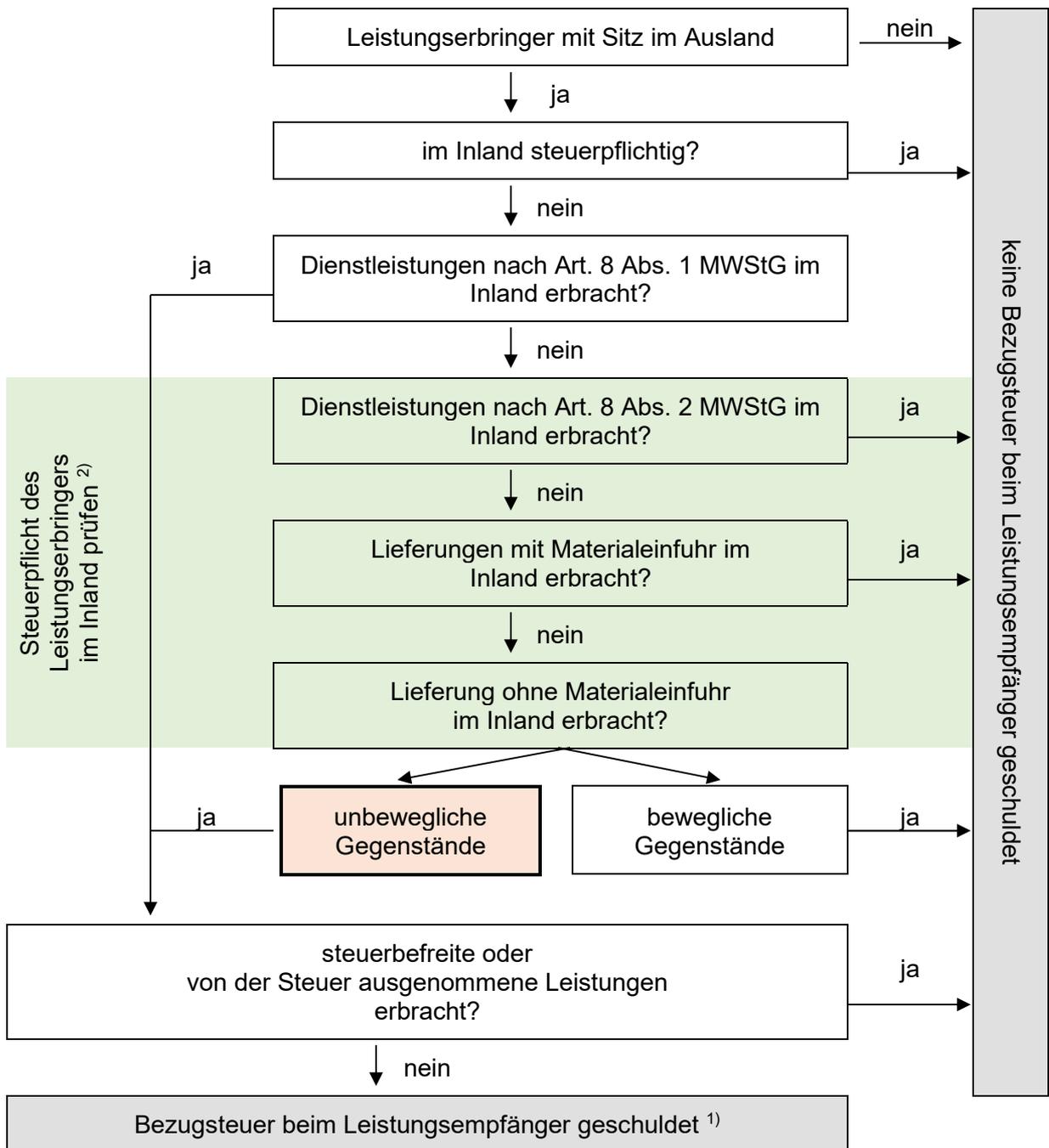
²⁾ steuerbare Immobilienlieferung (ohne Wert des Bodens)

³⁾ Empfehlung: kein offener MWSt-Ausweis

⁴⁾ MBI 04, Ziff. 10 / es ist davon auszugehen, dass aufgrund des Bundesgerichtsurteils vom 27.10.2017 im Zusammenhang mit Abbruchkosten die ESTV ihre Verwaltungspraxis bei Abbrucharbeiten und Bodensanierungen anpassen wird

Allfällige Nutzungsänderungen sind zu beachten (Art. 31 MWStG, Art. 32 MWStG).
Aufbewahrungsfristen der Nachweise beachten (Art. 70 MWStG).

Beurteilung inländische Steuerpflicht des Leistungserbringers mit Sitz im Ausland / Bezugsteuerpflicht



¹⁾ Gemäss Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWStG ist ein nicht MWSt-pflichtiger Empfänger bezugsteuerpflichtig, sofern er im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.-- Leistungen nach Art. 45 Abs. 1 MWStG von einem nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragenen Leistungserbringer mit Sitz im Ausland bezieht.

²⁾ Die Leistungserbringer mit Sitz im Ausland sind auf die inländische Steuerpflicht (evtl. rückwirkend) aufmerksam zu machen. Auf die rückwirkende Eintragung des Unternehmens mit Sitz im Ausland wird verzichtet, sofern seit dem Zeitpunkt des erstmaligen Erbringens einer Leistung im Inland nachweislich ausschliesslich Leistungen erbracht wurden, für die die Bezugsteuer abgeliefert worden ist (MI 14, Ziff. 2.1.5).