

Einzelne steuerbare Leistungen

Der Gesetzgeber hat einzelne Leistungen mit Immobilien als steuerbar bestimmt. MWST-Pflichtige haben diese Leistungen abzurechnen. Nicht MWST-Pflichtige haben zu beachten, dass diese Leistungen bei der Prüfung der Steuerpflicht mitzubersichtigen sind.



Die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist steuerbar, ausser es handle sich um eine unselbstständige Nebenleistung zu einer von der MWST ausgenommenen Immobilienvermietung (Bild: Blazej Lyjak/Shutterstock).

RUDOLF SCHUMACHER*

AUSGENOMMEN. Der Gesetzgeber hat den Umsatz aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstückteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) grundsätzlich von der MWST ausgenommen. Werden für diese ausgenommenen Leistungen Vorleistungen von Dritten bezogen, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

STEUERBAR SIND JEDOCH. Demgegenüber sind nach der gleichen Gesetzesbestimmung verschiedene Leistungen im Zusammenhang mit Immobilien steuerbar, soweit der Leistungserbringer steuerpflichtig¹ ist oder durch solche bzw. zusammen mit solchen steuerpflichtig wird. Vorleistungen von Dritten für die Erbringung dieser steuerbaren Leistungen berechtigen zum Vorsteuerabzug². Diese nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG der MWST unterliegenden Leistungen werden nachstehend dargestellt.

PARAHOTELLERIE UND CAMPING. Die MWST ist grundsätzlich nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität zu erheben (Art. 1 Abs. 3 MWSTG). Die Beherbergungsleistungen des Hotel- und Gastgewerbes un-

terliegen der MWST ohne Einschränkung. Dabei kommt der Sondersatz von 3,8% zur Anwendung. Zur Erreichung der Wettbewerbsneutralität ist die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen ebenfalls – unter Gewährung des Vorsteueranspruchs – zum Sondersatz von 3,8% steuerbar.

» In der Praxis ist es unerlässlich, eine sorgfältige Analyse der Sachverhalte vor der Vermietung vorzunehmen.«

So einfach diese Gesetzesbestimmung lautet, so schwierig ist deren Auslegung im Einzelfall in der Praxis. Es stellt sich z.B. die Kernfrage, ob das Entgelt aus der Vermietung einer im Eigentum eines Steuerpflichtigen (Einzelfirma) stehenden Ferienwohnung als steuerbare Leistung zu qualifizieren ist. Unter dem bis Ende 2009 gültigen alten MWSTG wurden diese Leistungen durch die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) als der MWST unterliegend qualifiziert, soweit pro Jahr der Umsatz aus diesen Vermietungen mindestens 40 000 CHF

betrug. Der Autor vertritt die Auffassung, dass diese Praxis unter dem MWSTG (ab 1. Januar 2010) nicht übernommen werden kann, da die Qualifikation der unternehmerischen Leistung ausschlaggebend ist. Im Zeitpunkt der Verfassung dieses Beitrages war die diesbezügliche Praxis durch die ESTV noch nicht festgelegt worden³.

Daraus folgt, dass die Entwicklung der Praxis in dieser Frage aufmerksam zu verfolgen ist. Der Autor vertritt hier – unter Vorbehalt der definitiven Praxis durch die ESTV – die Auffassung, dass der Eigentümer das Entgelt aus der Vermietung der Ferienwohnung freiwillig der MWST unterstellen kann (Option für die Vermietung)⁴. Unbestritten ist, dass Entgelte aus dem Betrieb eines Campingplatzes oder Mobilheimparks der MWST unterliegen⁵.

PARKPLÄTZE. Die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen⁶ für das Abstellen von Fahrzeugen ist steuerbar, ausser es handle sich um eine unselbstständige Nebenleistung zu einer von der MWST ausgenommenen Immobili-

envermietung. Somit geht es um die Zuordnung der Parkplatzvermietung zu einer (ausgenommenen oder steuerbaren) Hauptleistung für die Bestimmung, ob die Leistung steuerbar ist. Soweit die Parkplatzvermietung die Hauptleistung darstellt, ist das Entgelt steuerbar, vorausgesetzt die Steuerpflicht des Leistungserbringers ist gegeben⁷.

FEST EINGEBAUTE VORRICHTUNGEN UND MASCHINEN. Das Entgelt aus der Vermietung von einzelnen fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage, nicht jedoch zu einer Sportanlage gehören, unterliegt der Steuer zum Normalsatz. Darunter fallen z.B. Kühlfächer und -zellen in Kühlhäusern. Die gleiche Problematik kann sich bei der Vermietung von Tankstellen ohne Bedienung stellen. Werden jedoch ganze Gebäude oder Gebäudeteile mit solchen Vorrichtungen und Maschinen zur alleinigen Benutzung vermietet, sind die betreffenden Entgelte von der MWST ausgenommen. Für die Vermietung kann (da unternehmerisch genutzt) optiert werden.

SCHLISSFÄCHER. Der Gesetzgeber hat die Vermietung von Schliessfächern (z. B. in Bahnhöfen) aber auch von Tresor- und Schrankfächern (z. B. in Banken, Hotels und Badeanstalten) als zum Normalsatz steuerbar erklärt.

MESSESTANDFLÄCHEN UND RÄUME IN MESSE- UND KONGRESSGEBÄUDEN. 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 ist demgegenüber von der MWST ausgenommen, wobei infolge der unternehmerischen Nutzung für deren Versteuerung optiert werden kann. Mit der Neuregelung der Option⁸ können in diesem Bereich durch MWST-optimierte Nutzungskonzepte Vereinfachungen und Optimierungen erreicht werden.

ABGRENZUNG ZU DEN NUTZUNGSRECHTEN. Die Vermietung ist abzugrenzen vom steuerbaren Nutzungsrecht; dieses wird im Gegensatz zur Vermietung nicht als Lieferung, sondern als Dienstleistung qualifiziert. Der Ort der Leistungserbringung

richtet sich nach Art. 8 MWSTG; dies gilt es zu beachten. Im Bereich der Immobilien ist der Leistungserbringer mit diesen Fragen konfrontiert, z.B. im Zusammenhang mit der Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien, bei der Erbringung von Aufbewahrungsleistungen, bei der Bewirtschaftung von Reklameflächen, Schaukästen und Vitrinen, beim Einräumen des Rechts zur Errichtung einer Mobilfunkantenne. Liegen solche Leistungen vor, hat sich der Leistungserbringer mit diesen Fragen auseinanderzusetzen. Die ESTV wird die diesbezügliche Praxis in der MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien noch definieren.

ERGEBNIS. In der Praxis ist es unerlässlich, eine sorgfältige Analyse der Sachverhalte vor der Vermietung vorzunehmen. Die steuerbaren Leistungen sind als solche in den entsprechenden Verträgen zu bezeichnen; diese sind mit der MWST zu belasten und mit der ESTV abzurechnen. Demgegenüber steht der sachgerechte Vorsteuerabzug zu, soweit die Steuerpflicht nicht durch Saldo- oder Pauschalsteuersatz erfüllt wird. Die Entwicklungen in der Praxis sind aufmerksam zu verfolgen. Der Steuerpflichtige ist gehalten, die Chancen einer optimierten Bewirtschaftung auszuloten. ●

¹ Vgl. Rudolf Schumacher, *Immobilien* Januar 2011, S. 32.

² Soweit der Steuerpflichtige mit Saldo- oder Pauschalsteuersatz abrechnet, sind die Vorsteuern auch für diese Leistungen abgegolten.

³ Im Entwurf der MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien vom 21. Januar 2011 vertrat die ESTV die Auffassung, es sei die bisherige Praxis weiterzuführen.

⁴ Vgl. hierzu Rudolf Schumacher, *Immobilien* Februar 2011, S. 34 f.

⁵ Die ESTV hat ihre Praxis in der MWST-Branchen-Info 08 Hotel- und Gastgewerbe, Ziff. 7.3 festgelegt.

⁶ Ausführliche Informationen sind dem Beitrag von Rudolf Schumacher, *Umgang mit Parkplätzen*, *Immobilien* Januar 2011, S. 32 f. zu entnehmen.

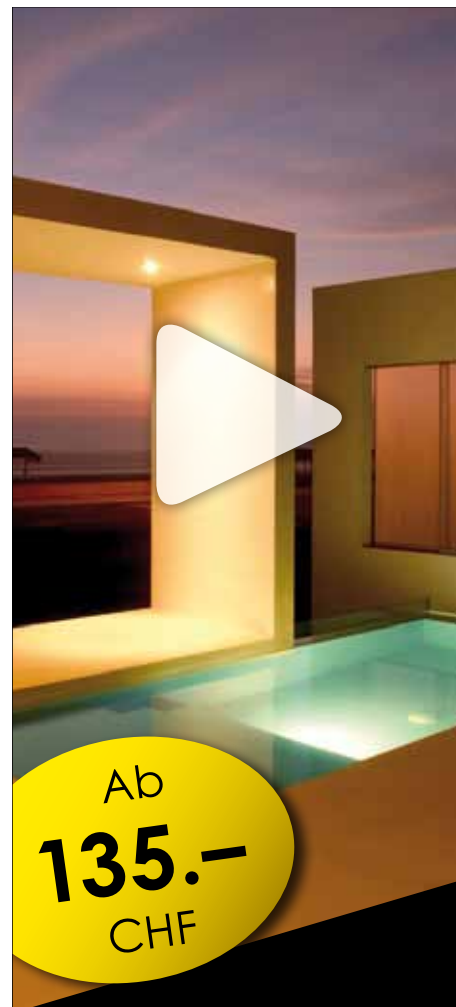
⁷ Zur Steuerpflicht und zur Parkplatzvermietung vgl. Rudolf Schumacher, *Immobilien* Januar 2011, S. 32.

⁸ Vgl. auch Rudolf Schumacher, *Immobilien* Februar 2011, S. 34 f.



RUDOLF SCHUMACHER

dipl. Wirtschaftsprüfer, Betriebsökonom HWV, zugelassener Revisionsexperte, Mitglied MWST-Konsultativgremium, Mitglied MWST-Kompetenzzentrum der Treuhänderkammer, Schumacher swisntax AG, Köniz



Innovation für Ihre Immobilien-Vermarktung im Internet!

Bewerben Sie ihre Immobilie mit einem **Video-Clip** und Ihr Angebot wird zum dynamischen Blickfang.

theClip setzt neue Akzente in der Internet-Vermarktung.

the Clip GmbH | Seefeldstrasse 277
CH-8008 Zürich | Tel. +41 44 381 09 09

theClip.ch