

Umgang mit Leerständen

Inwiefern während eines Leerstandes einer unternehmerisch nutzbaren Immobilie das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ist abhängig von der vorangegangenen oder der künftigen Nutzung. Weiter ist zu prüfen, ob eine Nutzungsänderung eintritt.

RUDOLF SCHUMACHER*

AUSGENOMMEN. Der Gesetzgeber hat in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung von der MWST ausgenommen. In der gleichen Gesetzesbestimmung sind demgegenüber gewisse Leistungen im Zusammenhang mit Immobilien explizit als steuerbar erklärt. Auf diese wird nachstehend nicht eingegangen.¹

OPTION. Die nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG im Zusammenhang mit Immobilien von der MWST ausgenommenen Leistungen können freiwillig der MWST unterstellt werden (Option), soweit nicht eine ausschliesslich private Nutzung vorliegt (Art. 22 MWSTG).

VORSTEUERABZUG. Die steuerpflichtige Person kann im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit den Vorsteuerabzug vornehmen, wenn die entsprechenden Nachweise nach Art. 28 MWSTG vorliegen. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, wenn die bezogenen Vorleistungen für die von der MWST ausgenommenen Leistungen verwendet werden. Im Ergebnis besteht somit bei Vorleistungen für die Verwendung mit Immobilien ein Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Immobilie für die unternehmerische steuerbare Leistungserbringung verwendet wird oder wenn die Immobilie entgeltlich Dritten überlassen wird und für die Versteuerung der Entgelte optiert wurde (Art. 22 MWSTG).² Wird die Immobilie nur teilweise unternehmerisch genutzt, ist die Vorsteuer entsprechend zu korrigieren.³

NUTZUNGSÄNDERUNG. Fallen die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg oder treten diese nachträglich ein, liegt eine für die MWST relevante Nutzungsänderung vor. Der bisher vorgenommene oder bisher nicht mögliche Vorsteuerabzug auf wertvermehrenden Aufwendungen (Investitionen oder Grossrenovationen⁴) ist nachträglich zu korrigieren.⁵

ABGRENZUNG ZWISCHEN VORÜBERGEHENDER VERWENDUNG UND LEERSTAND. Eine lediglich vorübergehende Verwendung der Im-

moblie liegt vor, wenn die Änderung der Verwendung während maximal 12 Monaten erfolgt. In diesem Fall unterbleibt die Abrechnung der Nutzungsänderung; eine Korrektur der Vorsteuer hat für diese Zeit zu erfolgen.⁶

Demgegenüber liegt ein mehrwertsteuerlich relevanter Leerstand vor, wenn eine Immobilie bzw. ein Immobilienanteil vorübergehend nicht genutzt wird (z.B. wegen Unvermietbarkeit). Eine zeitliche Begrenzung des Leerstandes ist nicht festgelegt.⁷ Die während der Zeit des Leerstandes anfallenden Aufwendungen (wertvermehrende Investitionen oder Grossrenovationen) sowie werterhaltende Unterhaltsaufwendungen und Betriebskosten sind grundsätzlich gleich zu behandeln wie bei der vorgängigen Vermietung.

FOLGEN DES LEERSTANDES. Die nachstehenden Ausführungen stützen sich auf die Ausführungen der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) in der MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 6.81.

Falls sich die Nutzung nach dem Leerstand ändert (Zu- oder Abnahme des Verhältnisses der steuerbaren bzw. von der Steuer ausgenommenen Tätigkeiten), liegt eine Nutzungsänderung vor. Ist eine Abnahme zu verzeichnen, ist die Vorsteuerkorrektur (Eigenverbrauch nach Art. 31 MWSTG) zu bemessen. Ist eine Zunahme zu verzeichnen, ist ebenfalls die Vorsteuerkorrektur (Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG) zu bemessen. Als Zeitpunkt der Nutzungsänderung gilt der Beginn des neuen Mietverhältnisses oder der veränderten Eigennutzung. Die gemäss den Bemessungsregeln für den Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung vorzunehmenden Abschreibungen sind für die angefallenen wertvermehrenden Aufwendungen vor dem Leerstand vorzunehmen. Für die während des Leerstandes getätigten wertvermehrenden Aufwendungen sind keine Abschreibungen vorzunehmen. Entsprechend den Bemessungsregeln für Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung fallen die werterhaltenden Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter (mit der Ausnahme bei Grossrenovationen) nicht in die Bemessung.

Für die während des Leerstandes ge-

tätigten werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen gelten folgende Regeln:

- Erfolgte vor dem Leerstand eine Nutzung für steuerbare unternehmerische Tätigkeiten oder eine Vermietung mit Option und wird wiederum eine steuerbare unternehmerische Verwendung / Vermietung mit Option angestrebt, kann der Vorsteuerabzug auf werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen vorgenommen werden. Steht jedoch beim Beginn des Leerstandes fest, dass die Verwendung in der Nutzung ändert (z.B. Vermietung ohne Option), kann ab dem Zeitpunkt der geänderten Verwendungsabsicht kein Vorsteuerabzug mehr getätigt werden. Hat die steuerpflichtige Person dennoch ab dem Zeitpunkt der geänderten Verwendungsabsicht einen Vorsteuerabzug geltend gemacht, ist mittels einer Korrekturabrechnung⁸ (und nicht in der ordentlichen MWST-Abrechnung) die Vorsteuer zu berichtigen; nebst der Rückzahlung der getätigten Vorsteuer ist ein Verzugszins geschuldet (dieser wird von der ESTV gestützt auf die Korrekturabrechnung berechnet und in Rechnung gestellt). Die geänderte Verwendungsabsicht und der Zeitpunkt der Änderung sind mittels «externer Dokumente» (z.B. Baueingabe, Baubewilligung) zu belegen.
- Erfolgte vor dem Leerstand eine Nutzung für eine nicht steuerbare Tätigkeit (z. B. Vermietung ohne Option) und erfolgt nach dem Leerstand wiederum eine Nutzung für eine nicht steuerbare Tätigkeit, ist der Vorsteuerabzug während des Leerstandes nicht möglich.
- Erfolgte vor dem Leerstand eine Nutzung für eine nicht steuerbare Tätigkeit (z. B. Vermietung ohne Option) und wird nach dem Leerstand eine Nutzung für eine steuerbare unternehmerische Tätigkeit vorliegen (z. B. Vermietung mit Option) und kann diese geänderte Nutzungsabsicht auch mittels «externer Dokumente» belegt werden, berechnen die während des Leerstandes vorgenommenen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen zum Vorsteuerabzug. Wird die vorgesehene Nutzung für eine steuerbare unternehmerische Tätigkeit bzw. die



» Für die während des Leerstandes getätigten werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen gelten besondere Regeln für den Vorsteuerabzug.« (Foto: Autor)

Vermietung mit Option jedoch nicht umgesetzt, muss die zu viel geltend gemachte Vorsteuer für die betreffenden Steuerperioden vollumfänglich korrigiert werden. Ein Verzugszins wird nicht erhoben, sofern die Korrektur in der Abrechnungsperiode, in welcher die geänderte Nutzungsabsicht eintritt, korrigiert wird.⁹

ERGEBNIS. Die MWST-Aspekte beim Leerstand und die möglichen relevanten Nutzungsänderungen, welche zu Vorsteuerkorrekturen führen können, sind zu beachten. Der Dokumentation zum Nachweis der massgebenden Sachverhalte muss die notwendige Aufmerksamkeit gewidmet werden.

- ¹ Vgl. Rudolf Schumacher, *Immobilien*, April 2011, S. 32 f.: «Einzelne steuerbare Leistungen»; *Immobilien*, Januar 2011, S. 32 f.: «Umgang mit Parkplätzen»; *Immobilien*, Juli 2013, S. 24 f.: «Vermietung von Ferienwohnungen».
- ² Vgl. Rudolf Schumacher, *Immobilien*, Februar 2011, S. 34 f.: «Option bei der Vermietung von Geschäftsimmobilien»; *Immobilien*, März 2011, S. 46 f.: «Optieren beim Immobilienverkauf».
- ³ Vgl. Rudolf Schumacher, *Immobilien*, September 2013, S. 44 f.: «Gemischte Immobiliennutzung».
- ⁴ Nach Art. 74 Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) liegt eine Grosse Renovation vor, wenn die Renovationskosten einer Bauphase insgesamt 5% des Gebäudeversicherungswerts vor der Renovation übersteigen.
- ⁵ Eigenverbrauch nach Art. 31 MWSTG bzw. Einlagesteuerung nach Art. 32 MWSTG. In diesen Gesetzesbestimmungen ist auch die Bemessung der Korrektur festgelegt. Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) hat ihre Praxis dazu festgelegt in MWST-Info 10 «Nutzungsänderungen».
- ⁶ Vgl. dazu die Praxis der ESTV in MWST-Info 10 «Nutzungsänderungen», Ziff. 4, S. 48 ff.
- ⁷ Unter dem bis zum 31. Dezember 2009 gültigen aMWSTG konnte bei einem Leerstand eine Nutzungsänderung unterbleiben, wenn der Leerstand unter 12 Monaten betrug oder nach Ablauf dieser Frist der Nachweis der getätigten Bemühungen zur Vermietung nachgewiesen werden konnte (z. B. Inserate).

hungen zur Vermietung nachgewiesen werden konnte (z. B. Inserate).

⁸ Formular DM_0535 Korrekturabrechnung (effektive Methode).

⁹ Beispiele zu dieser Problematik sind der MWST-Branchen-Info 17 «Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien», Ziff. 6.8.1, S. 41 zu entnehmen. Ausführungen zum Thema der steuerlich relevanten Aufwendungen bei Immobilien sind der MWST-Info 10 «Nutzungsänderungen» zu entnehmen.



* RUDOLF SCHUMACHER

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

ANZEIGE

Minister, Politik und wirtschaftliche Immobiliensteuer



Minister und
politische Immobilien-
steuerung
Wirtschaftliche
Immobiliensteuerung
Steuerliche
Immobiliensteuerung
Steuerliche
Immobiliensteuerung
Steuerliche
Immobiliensteuerung

Minister und
politische Immobilien-
steuerung
Wirtschaftliche
Immobiliensteuerung
Steuerliche
Immobiliensteuerung
Steuerliche
Immobiliensteuerung

Minister und
politische Immobilien-
steuerung
Wirtschaftliche
Immobiliensteuerung
Steuerliche
Immobiliensteuerung
Steuerliche
Immobiliensteuerung



Einzelne steuerbare Leistungen, Einzelne steuerbare Leistungen, Einzelne steuerbare Leistungen, Einzelne steuerbare Leistungen, Einzelne steuerbare Leistungen, Einzelne steuerbare Leistungen, Einzelne steuerbare Leistungen, Einzelne steuerbare Leistungen, Einzelne steuerbare Leistungen, Einzelne steuerbare Leistungen