

Option bei der Vermietung von Ge

Die Vermietung von Immobilien ist grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Soweit die Mietsache unternehmerisch genutzt wird, ist die Option (freiwillige Versteuerung) möglich. Die Option eröffnet Chancen für Eigentümer und Mieter.

RUDOLF SCHUMACHER*

VON DER MWST AUSGENOMMENER UMSATZ AUS DER VERMIETUNG VON IMMOBILIEN.

Der Gesetzgeber hat den Umsatz aus der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) von der Mehrwertsteuer (MWST) ausgenommen. Obligatorisch steuerbar bleiben demgegenüber, soweit der Eigentümer subjektiv steuerpflichtig ist (vgl. dazu Immobilien, Januar 2011, S. 28 f.), verschiedene in dieser Gesetzesbestimmung genau umschriebene Umsätze wie z.B. die Vermietung von Parkplätzen (vgl. dazu Immobilien, Dezember 2010, S. 32 f.).

Ist ein Umsatz von der MWST ausgenommen, ist der Vorsteuerabzug auf den diesbezüglichen Aufwendungen ausgeschlossen (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Damit sind die Aufwendungen (Unterhalt) für Immobilien, welche durch den steuerpflichtigen Eigentümer nicht selbst für unternehmerische Zwecke genutzt werden oder für deren Umsatz aus der Vermietung er nicht optiert hat, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Für Aufwendungen mit wertvermehrendem Charakter (Investitionen) trifft dies ebenso zu, wobei bei Erfüllung der formellen Voraussetzungen bei einer späteren unternehmerischen Nutzung oder Option für die Vermietung oder für den Verkauf auf dem Zeitwert der Investitionen der Vorsteuerabzug nachträglich noch erfolgen kann (Nutzungsänderung, Einlagesteuerung nach Art. 32 MWSTG). Daraus folgt, dass bei der Vermietung von unternehmerisch genutzten Immobilien ohne Option eine Schattensteuer (Taxe occulte) im Umfang der nicht rückforderbaren MWST zu tragen ist. Diese Schattensteuer reduziert grundsätzlich die Rendite der Immobilie.

OPTION ALS CHANCE. Mit der Einführung des neuen MWSTG per 1. Januar 2010 hat der Gesetzgeber gegenüber dem alten Recht in Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG erweiterte Möglichkeiten der freiwilligen Versteuerung (Option) der Umsätze aus der Überlassung von Immobilien geschaffen. Die Option bleibt für effektiv abrechnende steuerpflichtige Eigentümer einzig nicht möglich, wenn die Mietsache durch den Mieter (Leistungsempfänger) ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (z.B. Wohn-

VORTEILE OPTION NEUBAU/GROSSANIERUNG

Investitionen (ohne Boden): 10 Mio. CHF (netto)
Kalkulierte Jahresrendite: 6% der Investition, MWST-Satz 2011 = 8%

Berechnung ohne Option	CHF		CHF
Baukosten	10 000 000		
+8% MWST	800 000		
Baukosten inkl. 8% MWST	10 800 000	Jahresmiete (Aufwand)	648 000
Berechnung mit Option			
Baukosten inkl. 8% MWST	10 800 000	Jahresmiete	600 000
Vorsteuerabzug	-800 000	+8% MWST	48 000
		Jahresmiete	
		inkl. 8% MWST	648 000
		Vorsteuerabzug bei	
		unternehmerischer Nutzung	-48 000
Baukosten netto	10 000 000	Jahresmiete (Aufwand)	600 000

immobilien). Durch diese Ausweitung ist die Option auch möglich bei Vermietungen an nicht Steuerpflichtige mit unternehmerischer Nutzung (z.B. Vermietung an Ärzte). Ausgeschlossen ist die Option für steuerpflichtige Eigentümer, welche zu Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnen. Die Option ist für jedes einzelne Mietverhältnis mit unternehmerischer Nutzung möglich; es ist nicht erforderlich (aber anzustreben), dass alle Mietverhältnisse in einer Immobilie optiert werden. Der Eigentümer hat bei der Festlegung seiner Vermietungsstrategie im Bereich der Geschäftsimmobilien die MWST mitzuberücksichtigen; es ergeben sich finanzielle Vorteile in Abhängigkeit des Vermietungsmarktes. Der Eigentümer hat bei Vermietung mit Option die Miete mit dem ordentlichen MWST-Satz von 8% zu belasten. Durch die Erzielung des steuerbaren Mietumsatzes hat der Eigentümer Anspruch auf Vorsteuerabzug (allenfalls auf Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG). Der Mieter hat Anspruch auf Vorsteuerabzug entsprechend seiner unternehmerischen Nutzung auf der ihm mit der Miete und mit der Heiz-, Betriebs- und Nebenkostenabrechnung (HBNK) in Rechnung gestellten MWST.

Handelt es sich um einen Neubau oder um eine Immobilie, bei der eine Grosssanierung anfällt, ist die Reduktion des Investitionsbetrages um die MWST ein wesentliches Argument für die Option (vgl. Abbildung). Dem Mieter mit unternehmerischer Nutzung, welcher keine

von der MWST ausgenommene Umsätze erzielt, steht der Vorsteuerabzug auf der optierten Miete sowie den HBNK vollumfänglich zu. Aus der Abbildung ist ersichtlich, dass sich der Investitionsbetrag beim Eigentümer bei vollständiger Option für die Vermietung um die MWST von 800 000 CHF vermindert. Zudem ist ableitbar, dass für den dargestellten Fall bei Vermietung mit Option der Netto-Mietzinsaufwand beim Mieter um 48 000 CHF tiefer ausfällt. Wem letztlich der Vorteil aus der Option zufällt, wird der Markt entscheiden. Es ist das Bestreben des Eigentümers, die auf der Miete zu berechnende MWST auf den Mieter so weit wie möglich zu überwälzen, da diesem infolge der unternehmerischen Nutzung der Vorsteuerabzug zusteht; eine Vorsteuerkorrektur erleidet dieser nur soweit die Mietsache für von der MWST ausgenommene Leistungen (Art. 21 MWSTG) verwendet wird. Der Eigentümer hat die Chance, bei Überwälzung der MWST auf den Mieter eine höhere Rendite zu erzielen. Ist die Überwälzung nicht oder nicht vollständig möglich, wird der Nettomietzins für den Mieter tiefer, was mit einer besseren Vermietbarkeit verbunden sein kann.

Seit dem 1. Januar 2010 sind der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) keine Optionsgesuche mehr einzureichen. Optiert wird durch den offenen Ausweis der MWST bei der Fakturierung. Die Option ist im Mietvertrag oder in einem Nachtrag zum Mietvertrag zu regeln. Wird ein beste-

schäftsimmobilien

hendes Mietverhältnis neu optiert, handelt es sich dabei um eine mietvertragliche Änderung, welche dem Mieter entsprechend den Vorschriften des Mietrechts anzuzeigen ist.

GEMISCHTE VERWENDUNG UND NUTZUNGSÄNDERUNGEN ALS RISIKO. Soweit in einer unternehmerisch nutzbaren Immobilie nicht für alle Mietverhältnisse optiert werden kann oder für den Fall, dass bei einer Wiedervermietung nicht wieder optiert werden kann, sind die erforderlichen administrativen Vorkehrungen zu treffen, damit keine MWST-Risiken entstehen.

Aufwendungen für Mietflächen mit optierten Mietverhältnissen berechnen den Eigentümer zum Vorsteuerabzug. Ist nicht optiert, entfällt der Vorsteuerabzug. Befinden sich in einer Immobilie sowohl optierte wie nicht optierte Mietverhältnisse, sind die Rechnungen der Beauftragten (z.B. für Reparaturen) für den korrekten Vorsteuerabzug genau der einzelnen Mietsache zuzuweisen (direkte Zuweisung). Handelt es sich demgegenüber um einen Aufwand (z.B. Fassadensanierung), welcher die gesamte Immobilie betrifft, ist der Vorsteuerabzug lediglich teilweise – entsprechend dem durch den Eigentümer zu bildenden (und auf Verlan-

gen der ESTV nachzuweisenden) sachgerechten Schlüssel in Prozent – zulässig. Bei Nutzungsänderungen sind die Vorschriften des Gesetzgebers zu beachten. Bei abnehmender unternehmerischer Verwendung oder Wegfall einer bisherigen Option für die Vermietung liegt der Tatbestand des Eigenverbrauchs vor (Art. 31 MWSTG). Bei zunehmender unternehmerischer Verwendung oder der erstmaligen Option liegt der Tatbestand der Einlageentsteuerung vor (Art. 32 MWSTG). Die ESTV hat ihre Praxis zu dieser Thematik in den diesbezüglichen Publikationen umschrieben.

ERGEBNIS. Die Option für die Vermietung von unternehmerisch nutzbaren Immobilien gilt als Chance und Zielsetzung. Zur Vermeidung von MWST-Risiken für den Eigentümer und den beauftragten Bewirtschafter (Haftung aus Auftrag) sind entsprechend der festgelegten Vermietungsstrategie die erforderlichen administrativen Vorkehrungen rechtzeitig zu treffen, damit

- die Vermietungsstrategie durch den beauftragten Bewirtschafter korrekt umgesetzt wird;
- die Mietverträge entsprechend den Vorschriften des Miet- und MWST-Rechts ausgestellt werden;

- die Rechnungsstellung für die optierten Mieterträge formell korrekt erfolgt (Art. 26 MWSTG);
- die erforderliche Zuweisung des Immobilienaufwandes zu den einzelnen Mietverhältnissen sachgerecht vorgenommen wird;
- die für die MWST erforderlichen Aufzeichnungen durch den beauftragten Bewirtschafter oder durch den Eigentümer (entsprechend der definierten Aufgabenteilung) so erfolgen, dass Nutzungsänderungen erkannt werden und die diesbezüglichen Berechnungen für die Deklaration der Einlageentsteuerung bzw. des Eigenverbrauchs zeitgerecht und korrekt erfolgen;
- die Aufbewahrung der Belege für wertvermehrnde Aufwendungen während mindestens 20 Jahren sichergestellt ist (Art. 70 Abs. 2 MWSTG);
- die Aufgabenteilung zwischen Eigentümer und dem beauftragten Bewirtschafter bezüglich der MWST vertraglich geregelt ist. ●



RUDOLF SCHUMACHER

dipl. Wirtschaftsprüfer, Betriebsökonom
HWW, zugelassener Revisionsexperte, Mitglied
MWST-Konsultativgremium, Mitglied
MWST-Kompetenzzentrum der Treuhand-
Kammer, Schumacher swisstax AG, Köniz

ANZEIGE

Alumhaus

Alumhaus GmbH, Hölzliwisenstr. 5, 8604 Volketswil, Tel: 043 495 22 88, Fax: 043 495 22 90

www.alumhaus.ch



Schaukästen und Informationsvitrinen, Briefkasten- und Postverteilanlagen