

Aktuelle Probleme der Besteuerung von Immobilien

Susanne Gantenbein / Walter Steiger

Modellfälle

Fall 1: Landbesitzer und Investor Heinz Reich

Sachverhalt

Der Investor Heinz Reich lässt auf seinem Land Ein- und Mehrfamilienhäuser zwecks anschliessendem Verkauf oder Vermietung durch die Generalunternehmung Gross AG bauen.

Nach Erhalt der Baubewilligung wurden die Ein- und Mehrfamilienhäuser zum Verkauf bzw. zur Vermietung ausgeschrieben.

Ein Teil der Einfamilienhäuser bzw. der Mehrfamilienhäuser bzw. einzelner Wohnungen konnte Heinz Reich vor Baubeginn verkaufen bzw. vermieten, die übrigen nach Baubeginn, teilweise erst nach Bauende.

Konkret konnten beurkundete Kauf- bzw. Kaufvorverträge vor Baubeginn für folgende Objekte abgeschlossen werden:

- 2 Einfamilienhäuser, VP exkl. Landpreis CHF 1'250'000
- 1 Mehrfamilienhaus an die Versicherungsgesellschaft Security AG, VP exkl. Landpreis CHF 5'400'000
- 6 Wohnungen in verschiedenen Mehrfamilienhäuser an Privatpersonen, welche diese für eigene Wohnzwecke verwenden. Die Verkaufspreise exkl. Landpreis bewegen sich zwischen CHF 450'000 bis CHF 830'000.

Vor Baubeginn konnten zudem 8 Wohnungen in verschiedenen Mehrfamilienhäusern an natürliche Personen vermietet werden, die dort ihren Wohnsitz haben.

Für die verbleibenden Ein- und Mehrfamilienhäuser konnten erst nach Baubeginn Kauf- bzw. Mietverträge abgeschlossen werden. Davon konnte u.a. ein weiteres Mehrfamilienhaus an die Versicherungsgesellschaft Security AG verkauft werden.

Fragestellung

1. Wird Heinz Reich aufgrund dieser Verkäufe bzw. Vermietungen mehrwertsteuerpflichtig?
2. Bei gegebener Steuerpflicht ist festzustellen, welche Leistungen der Steuer unterliegen, welche von der Steuer ausgenommen sind.
3. Kann Heinz Reich für einzelne Leistungen im Sinne von Art. 22 MWSTG optieren? Wenn ja, für welche?

Aktuelle Probleme der Besteuerung von Immobilien)
Modellfälle)

Susanne Gantenbein / Walter Steiger)

Fall 2: Bildung einer MWST-Gruppe

Sachverhalt

Die Gross Immobilienträume AG erstellte ein Bürogebäude für CHF 108 Mio. (inkl. 8% MWST). Sie vermietete es ab 1.1.2015 zu 100% mit Option an Dritte sowie an die zwei Gruppengesellschaften Gross Schulungen AG und Kleingeist Seminare GmbH. Aufgrund der vollständigen Vermietung mit Option machte die Gross Immobilienträume AG die MWST auf den Baukosten vollumfänglich als Vorsteuer geltend. Es wird angenommen, dass keine den Mieteinheiten direkt zuordenbare Aufwendungen getätigt wurden. Die Gross Immobilienträume AG beabsichtigt, per 1.1.2018 eine MWST-Gruppe mit den Gesellschaften Gross Schulungen AG und Kleingeist Seminare GmbH zu bilden.

Der prozentuale Anteil der von Gross Schulungen AG, Kleingeist Seminare GmbH und Dritten gemieteten Fläche beträgt je 33.3%.

Die Gross Immobilienträume AG hat eine Vorsteuerabzugsquote von 100%, die Gross Schulungen AG hat eine Vorsteuerabzugsquote von 75% und die Kleingeist Seminare GmbH hat eine Vorsteuerabzugsquote von 85%.

Im Jahre 2020 veräussert die Gross Immobilienträume AG die Liegenschaft im Meldeverfahren an einen ihrer Drittm Mieter.

Fragestellung

1. Was sind die Folgen der Bildung einer MWST-Gruppe für die Gross Immobilienträume AG aus mehrwertsteuerlicher Sicht?
2. Ist bei annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkorrektur die Anwendung der Toleranzgrenze bei Bildung der MWST-Gruppe möglich?
3. Was sind die Auswirkungen der Übernahme der Immobilie im Meldeverfahren für den Käufer, sofern die partiellen Nutzungsänderungen durch die Gross Immobilienträume AG annäherungsweise ermittelt wurden?

Fall 3: Erstellung von Wohn- und Gewerbebauten zwecks anschliessendem Verkauf oder Vermietung

Sachverhalt

Die Bau Exklusiv AG erstellt in einer Feriendestination auf eigenem Land Wohn- und Gewerbebauten zwecks anschliessendem Verkauf oder Vermietung. Unter anderem realisierte sie folgendes Bauobjekt:

Mehrfamilienhaus mit Verkaufs- und Büroräumlichkeiten sowie Wohnungen. Im Parterre befinden sich die Verkaufs- und Bürolokalitäten, im 1. und 2. Stock je 3 Wohnungen, im 3. Stock 2 Attikawohnungen mit grosser Dachterrasse.

Die Ausschreibung für Verkauf/Vermietung erfolgte am 1. Mai 2015, nachdem die Baubewilligung am 15.4.2015 eintraf. Die Bautätigkeit wurde am 1. September 2015 aufgenommen (Beginn Aushub und Weiterbau ohne Unterbruch). Bezugsbereit waren die Räumlichkeiten ab dem 1. April 2017.

Attikawohnung 1: Verkauft 1. Mai 2017 an die Mechanik AG; VP CHF 1'150'000 inkl. Land CHF 150'000		Attikawohnung 2: Verkauft 15. Mai 2015; VP CHF 1'100'000 inkl. Land CHF 150'000	
Wohnung 2. Stock links: Vermietet ab 1.4.2017 (Vertrag 15.4.2016 mit Industrie AG als Personalwohnung); monatliche Miete CHF 2'300	Wohnung 2. Stock Mitte: Vermietet 1. April 2017 an Privatperson für Wohnzwecke; monatliche Miete, CHF 2'300	Wohnung 2. Stock rechts: Verkauft 15. Febr. 2016 an Privatperson als Ferienwohnung; VP CHF 830'000 inkl. Land CHF 100'000	
Wohnung 1. Stock links: Verkauft 1. Juni 2015 an Privatperson für Wohnzwecke; VP CHF 820'000 inkl. Land CHF 100'000	Wohnung 1. Stock Mitte: Leerstand	Wohnung 1. Stock rechts: Verkauft 15. Dez. 2016 an Investor als Kapitalanlage VP CHF 820'000 inkl. Land CHF 100'000	
Ladenlokal Parterre: Verkauft 15.8.2015 VP CHF 1'200'000 inkl. Land CHF 200'000		Gewerberaum Parterre: Vermietet 1.7.2017, monatliche Miete CHF 2'100	

Fragestellung

1. Bei welchen Verkäufen handelt es sich um steuerbare Immobilienlieferungen, bei welchen um von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferungen?
2. Bei welchen Verkäufen besteht die Möglichkeit, für diese im Sinne von Art. 22 MWSTG zu optieren? Könnte in einzelnen Fällen auch das Meldeverfahren nach Art.38 MWSTG angewendet werden?
3. Bei welchen Vermietungen besteht die Möglichkeit zur Option im Sinne von Art. 22 MWSTG?
4. Auf welchen Objekten besteht zu welchem Zeitpunkt der Anspruch auf den Vorsteuerabzug?
5. Was sind die Konsequenzen, wenn für Verkäufe bzw. Vermietungen trotz Möglichkeit nicht optiert wird?
6. Die Bau Exklusiv AG hat beim Verkauf der Attikawohnung 1 an die Mechanik AG optiert. Die Mechanik AG nimmt beim Kauf den Vorsteuerabzug vor, da sie die Attikawohnung als Ferienwohnung zur ausschliesslichen Nutzung dem Hauptaktionär Binder vermietet.
Ist die ESTV mit diesem Vorgehen wohl einverstanden?

Fall 4: Pensionskasse Altersfreude

Sachverhalt

Die Pensionskasse Altersfreude hat bisher ausschliesslich in Immobilien für Wohnzwecke investiert, ist allerdings aufgrund der Vermietung von Parkplätzen an Personen, welche nicht gleichzeitig eine Wohnung mieten, mehrwertsteuerpflichtig geworden. Sie hat sich entschieden, nach Pauschalsteuersätzen abzurechnen. Im Januar 2017 wird ein interessantes Projekt an sie herangetragen. Die Investitions GmbH sucht einen Käufer für die Wohn- und Gewerbeliegenschaft „Zukunft“, welche kurz vor der Fertigstellung steht.

Die Nutzungsflächen der Liegenschaft lassen sich wie folgt aufteilen:

- Wohnungen: 20%
- Gewerbe: 60%
- Öffentliches Parking (Einstellhalle): 20%

Der Wert des Bodens beläuft sich auf rund CHF 30 Mio. Da die Liegenschaft ab 1. Oktober 2017 zumindest teilweise bezugsbereit ist, hat die Investitions GmbH bereits erste Mietverträge für Gewerbeflächen abgeschlossen, wobei in den Mietverträgen festgehalten ist, dass der Vermieter für die Versteuerung optiert.

Die Pensionskasse Altersfreude gibt am 5. April 2017 ein erstes Kaufangebot in der Höhe von maximal CHF 120 Mio. (unter Vorbehalt der Zustimmung des Stiftungsrates) ab.

Am 15. Mai 2017 nimmt die Pensionskasse Altersfreude mit einem MWST-Berater Kontakt auf, um die mehrwertsteuerlichen Folgen der Transaktion zu klären. Es stellt sich heraus, dass die Investitions GmbH nicht für MWST-Zwecke registriert ist. Die Investitions GmbH zeigt sich aber grundsätzlich flexibel, den Verkauf „MWST-optimiert“ abzuwickeln.

Fragestellung

1. Welche Möglichkeiten bestehen aus MWST-Sicht, den Verkauf der Wohn- und Gewerbeliegenschaft abzuwickeln und was sind die Folgen für die Investitions GmbH und die Pensionskasse Altersfreude?
2. Welche Variante ist aus Sicht der Pensionskasse Altersfreude zu präferenzieren?

Fall 5: Verkauf von erschlossenem Bauland mit Teilprojekt

Sachverhalt

Die Metallwarenfabrik Schick AG kaufte vor einigen Jahren Bauland im Hinblick auf die Erweiterung des bestehenden Fabrikgebäudes. Das Bauland liegt in der gemischten Gewerbe-/Wohnzone.

Vor drei Jahren konnte sie überraschend in der Nachbargemeinde Bauland mit Autobahnanschluss erwerben. Inzwischen wurde ein Neubau dort realisiert und die ganze Fabrikation in die Nachbargemeinde verlegt.

Das bestehende nicht mehr benötigte Fabrikgebäude soll nun in Lofts zwecks Verkauf oder Vermietung umgebaut werden.

Für das seinerzeit zur Erweiterung erworbene Bauland wurde ein Überbauungsplan für den Bau von gemischten Wohn-/Gewerberäumen (Ladenlokal sowie Büroräume für Anwalts-/Treuhandbranche) erstellt, der von der Gemeinde auch genehmigt wurde. Die bisher aufgelaufenen Kosten der Überbauungspläne, der teilweise erfolgten Landerschliessung sowie der Detailpläne belaufen sich auf CHF 270'000 inkl. 8 % MWST.

Infolge Finanzierungsproblemen entschliesst sich die Metallwarenfabrik Schick AG die ganze für die seinerzeit vorgesehene Erweiterung gekaufte Bauparzelle – ohne das bestehende Fabrikgebäude – der Generalunternehmung Gross AG zu verkaufen. Als Bodenpreis – inkl. der aufgelaufenen Kosten der Pläne und Landerschliessung – stehen CHF 1'270'000 zur Diskussion, wobei der detaillierte Kaufvertrag noch zu erstellen ist.

Bisher hat die Metallwarenfabrik Schick AG auf den aufgelaufenen Kosten keinen Vorsteuerabzug vorgenommen, da es sich um Kosten im Hinblick auf die Erstellung von Wohnräumen handelt und bezüglich Laden- bzw. Bürolokalitäten noch nicht feststeht, ob diese mit Option verkauft oder vermietet werden.

Fragestellung

Die beiden Vertragspartner möchten von Ihnen wissen, was beim Kaufvertrag bezüglich der Mehrwertsteuer zu beachten ist.

Fall 6: Abbruchkosten und Neubau

Sachverhalt

Die Fabrik MalAnders AG hat 2005 die Baurechtsparzelle A1 mit einem bestehenden Fabrikgebäude von der Gebrüder Schläu AG für CHF 17 Mio. zzgl. 7.6% MWST erworben. Seither ist die Fabrik MalAnders AG Baurechtsnehmerin dieser Parzelle und nutzt das Fabrikationsgebäude für Produktionszwecke. Die Fabrik MalAnders AG erzielt im Rahmen ihrer Produktionstätigkeit zu 100% steuerbare Umsätze.

Aufgrund der hohen Wohnungsnachfrage und der lokalen Wohnbaupolitik hat sich die Fabrik MalAnders AG entschlossen, ihren Produktionsstandort per Ende März 2017 einzustellen und das bestehende Fabrikgebäude anschliessend im Jahr 2017 aufgrund der geänderten Zonenplanung vollständig rückzubauen. Auf dem Areal der Baurechtsparzelle A1 beabsichtigt die Fabrik MalAnders AG anschliessend ab 2018 etappenweise eine Wohnüberbauung zu erstellen und die Wohneinheiten an Privatpersonen zu vermieten.

Mit der (ebenfalls steuerpflichtigen) Grundeigentümerin vereinbart die Fabrik MalAnders AG den bestehenden Baurechtsvertrag über die Baurechtsparzelle A1 in Bezug auf die zulässige Nutzung sowie den Baurechtszins anzupassen und gleichzeitig einen zusätzlichen Baurechtsvertrag über die benachbarte und nicht überbaute Baurechtsparzelle A2 abzuschliessen. Für die Anpassung des Baurechtsvertrages A1 wird keine Einmalzahlung, für die Einräumung des Baurechtsvertrages A2 eine Einmalzahlung von CHF 100 zu Gunsten der Grundeigentümerin (nebst dem Baurechtszins) vereinbart. Die Fabrik MalAnders AG wird auf der Baurechtsparzelle A2 ebenfalls eine Wohnüberbauung zwecks Vermietung im Rahmen des Gesamtprojektes erstellen.

Die Fabrik MalAnders AG beabsichtigt, die Überbauung der Areale A1 und A2 durch die Bau AG zu realisieren. Für die Einstellung des Produktionsbetriebes sind der Fabrik MalAnders AG Kosten von CHF 0.5 Mio. zzgl. 8% MWST entstanden. Für die Rückbaukosten des bestehenden Fabrikgebäudes rechnet sie mit Kosten von total CHF 1 Mio. zzgl. 8% MWST, für die Baukosten der Areale A1 und A2 mit je CHF 35 Mio. zzgl. 8% MWST.

Fragestellung

1. Was sind die Folgen betreffend Vorsteuerabzugsberechtigung der Fabrik MalAnders AG im Zusammenhang mit der Einstellung des Produktionsbetriebes?
2. Was sind die Folgen betreffend Vorsteuerabzugsberechtigung der Fabrik MalAnders AG im Zusammenhang mit den Abbruchkosten sowie den Baukosten?
3. Was sind die MWST-Folgen für die Beteiligten betreffend Anpassung des Baurechtsvertrages A1 und Einräumung des Baurechts A2?

Aktuelle Probleme der Besteuerung von Immobilien)
Modellfälle)

Susanne Gantenbein / Walter Steiger)