

# Optieren im Immobilienverkauf

Für den Verkauf unternehmerisch nutzbarer Immobilien kann die Option oder das Meldeverfahren gewählt werden. Die Auswirkungen sind unterschiedlich und beeinflussen den Preis. Wer sich damit nicht auseinandersetzt, vergibt Chancen und übernimmt allenfalls Risiken.

RUDOLF SCHUMACHER\* •

**AUSGENOMMEN.** Der Verkauf von Immobilien ist von der Mehrwertsteuer (MWST) ausgenommen. Der Gesetzgeber hat den Umsatz aus der Übertragung und der Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) von der MWST ausgenommen.

**WAHLMÖGLICHKEITEN.** Mit der Einführung des neuen MWSTG per 1.1.2010 hat der Gesetzgeber gegenüber dem alten Recht erweiterte Möglichkeiten der freiwilligen Versteuerung (Option) der Umsätze aus der Übertragung von Immobilien in Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG geschaffen. Der Boden gilt als nicht verbrauchsfähiges Gut und ist somit nicht in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der MWST einzubeziehen (Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG). Der Bundesrat hat in Art. 104 Bst. a der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) festgelegt, dass unter der Voraussetzung, dass beide Vertragsparteien steuerpflichtig sind<sup>1</sup>, bei der Übertragung eines Grundstücks oder von Grundstücksteilen das Meldeverfahren freiwillig angewendet werden kann. Somit stehen den Parteien grundsätzlich die folgenden Varianten der Übertragung offen:

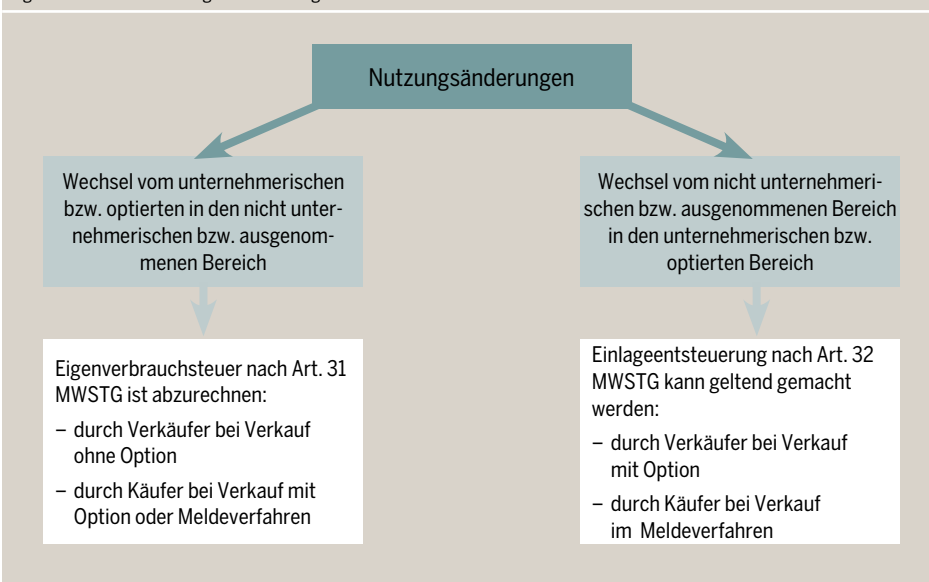
- ohne Option;
- mit Option;
- im Meldeverfahren.

Die Wahl der Übertragungsvariante kann die Kaufpreishöhe erheblich beeinflussen bzw. die MWST-Auswirkungen können für den Verkäufer oder den Käufer markant unterschiedlich ausfallen. Dies gilt es, rechtzeitig zu beachten. Die Vertragsparteien haben diejenige Variante zu vereinbaren, welche gesamthaft die tiefste nicht rückforderbare MWST-Belastung (Taxe Occulte) bewirkt, wobei dem Käufer zudem keine zusätzlichen nicht abschätzbaren latenten MWST-Risiken für die Zukunft aufzubürden sind.

Die nachfolgenden Ausführungen können zu diesen heiklen und komplexen Fragestellungen nur einen Überblick gewähren. Erfahrungsgemäss ist jeder Verkauf einer unternehmerisch nutzbaren Immobilie einzeln zu würdigen. Fachkundige Unterstützung mit genügendem zeitlichem Vorlauf wird empfohlen.

## VORSTEUERKORREKTUR BEI NUTZUNGSÄNDERUNGEN

Eigenverbrauch oder Einlageentsteuerung



**VERKAUF OHNE OPTION.** Dieser Fall ist vom Gesetzgeber als Normalfall vorgesehen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG). Somit stellt sich für den Verkäufer die Frage, welche MWST-Folgen er beim Verkauf der Immobilie ohne Option und ohne Meldeverfahren zu gewärtigen hat. Es ist die Aufgabe des Verkäufers, die mutmasslichen MWST-Folgen der Varianten vor der Verkaufspreisfestsetzung zu ermitteln: Wurde die Immobilie durch den Verkäufer unternehmerisch genutzt, d. h. für die eigene unternehmerische (steuerbare) Tätigkeit oder Vermietung mit Option? Bestand bisher der Anspruch auf Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen? Mit dem Verkauf ohne Option entnimmt der Verkäufer die Immobilie dauernd aus dem unternehmerischen Bereich, womit infolge der Nutzungsänderung (vgl. Abbildung) die Eigenverbrauchsteuer nach Art. 31 MWSTG zu bemessen ist. Die Bemessung erfolgt auf dem Zeitwert der wertvermehrenden Aufwendungen. Die Vorschriften für die Bemessung des massgebenden Zeitwertes sind Art. 31 Abs. 3 MWSTG bzw. der MWST-Info 10 Nutzungsänderungen der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) zu entnehmen. Diese beim Verkäufer im Zeitpunkt des Verkaufs erfolgende Korrektur der bisher vorgenommenen Vorsteuerabzüge auf den wertvermehrenden Aufwendungen fallen insbesondere an:

- beim Verkauf einer seit der Einführung der MWST per 1.1.1995 neu erstellten Immobilie oder
- für den Fall, dass seit 1.1.1995 eine Grosssanierung vorgenommen wurde. Wurde die Immobilie vor dem Verkauf durch den Verkäufer nicht unternehmerisch genutzt und wurde für die Vermietung nicht optiert, war der Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für diese Immobilie bisher ausgeschlossen. Ob dieser bisher nicht mögliche Vorsteuerabzug für die wertvermehrenden Aufwendungen durch den Verkäufer nicht noch nachträglich erfolgen kann, wird nachstehend bei der Beurteilung der Variante «Verkauf mit Option» beantwortet. Dem MWST-pflichtigen Käufer, welcher die Immobilie unternehmerisch nutzen

» Die Wahl der Übertragungsvariante kann die Höhe des Kaufpreises erheblich beeinflussen.«

oder mit Option vermietet wird, steht beim Kauf ohne Option kein Vorsteuerabzug zu. Ebenso ist mangels Ausweissens eines Vorsteuerbetrages auch ein

nachträglicher Vorsteuerabzug (Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG) bezüglich des Kaufpreises – dies im Gegensatz zur Variante Übertragung im Meldeverfahren – nicht möglich.

**VERKAUF MIT OPTION.** Damit der steuerpflichtige Verkäufer den Verkauf mit Option vollziehen kann, muss der Käufer die Immobilie mindestens teilweise unternehmerisch nutzen (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG), d. h. diese darf nicht ausschliesslich für private Zwecke genutzt werden (z. B. Wohnen).

Vereinbaren die Parteien den Verkauf mit Option nach Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG, ist der Preis für den Boden im Kaufvertrag auszuscheiden. Der Wert des Bodens unterliegt nicht der MWST. Sofern die Immobilie nur teilweise unternehmerisch genutzt wird, ist es möglich nur diesen Teil mit Option zu verkaufen. Diesfalls sind im Kaufvertrag die Preise für den Boden sowie den optierten Immobilienteil einerseits und den nicht optierten Immobilienteil andererseits auszuscheiden; zudem ist die MWST von 8% auf dem mit Option verkauften Teil offen auszuweisen. Der Kaufvertrag hat die Anforderungen an eine MWST-konforme Rechnung nach Art. 26 MWSTG zu erfüllen, damit der Käufer zweifelsfrei über einen MWST-konformen Beleg für den Vorsteuerabzug verfügt.

Dem Käufer steht der Vorsteuerabzug zu, soweit er die Immobilie unternehmerisch verwendet oder mit Option vermietet. Nutzt der Käufer die mit Option erworbene Immobilie teilweise erst zu einem späteren Zeitpunkt unternehmerisch, oder erfolgt die Vermietung erst später mit Option, besteht im Zeitpunkt des Kaufs auf diesem Teil kein Recht auf Vorsteuerabzug. Der nachträgliche Vorsteuerabzug auf dem Zeitwert ist erst später, d. h. im Zeitpunkt der Nutzungsänderung, mittels Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG möglich. Die Vorschriften für die Bemessung des massgebenden Zeitwertes sind Art. 32 Abs. 2 MWSTG bzw. der MWST-Info 10 Nutzungsänderungen der ESTV zu entnehmen.

Für den Verkäufer sind die Folgen des Verkaufs mit Option unterschiedlich. Soweit die Immobilie vor dem Verkauf mit Option unternehmerisch

genutzt wurde oder die Vermietung mit Option erfolgte, findet beim Verkäufer keine Nutzungsänderung statt. Soweit jedoch bisher die mit Option verkaufte Immobilie nicht unternehmerisch genutzt wurde oder nicht mit Option vermietet wurde, erfolgt demgegenüber eine Nutzungsänderung. Der Verkäufer kann im Zeitpunkt des Verkaufs die Einlageentsteuerung nach Art. 32 MWSTG geltend machen.

Zu erwähnen bleibt, dass ein bisher nicht MWST-pflichtiger Verkäufer die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht<sup>2</sup> mit einem einmaligen Immobilienverkauf mit Option nicht erfüllt; es fehlt die Nachhaltigkeit der unternehmerischen Tätigkeit. Um diesfalls einen Verkauf mit Option abwickeln zu können, muss eine gezielte, sachgerechte Steuerplanung rechtzeitig erfolgen.

### » Vereinbaren die Parteien den Verkauf mit Option nach Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG, ist der Preis für den Boden im Kaufvertrag auszuscheiden.«

**VERKAUF IM MELDEVERFAHREN.** Art. 38 MWSTG regelt das Meldeverfahren. Die ESTV hat ihre Praxis in der MWST-Info elf Meldeverfahren festgehalten. Sind die Vertragsparteien steuerpflichtig<sup>3</sup>, ist die Übertragung auch einer einzigen Immobilie im Meldeverfahren möglich. Damit erfüllt der Verkäufer die Steuerpflicht nicht durch Bezahlung, sondern durch Meldung. Durch die Anwendung des Meldeverfahrens übernimmt der Käufer für die im Meldeverfahren übertragene Immobilie die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad des Verkäufers. Allenfalls bestehende Optionen für die Vermietung übernimmt der Käufer. Die Meldung ist gegenüber der ESTV mit Formular 640 zu melden und in der MWST-Abrechnung des Verkäufers unter Ziffer 225 zu deklarieren. Mit der Meldung vermeidet der Verkäufer eine Nutzungsänderung. Demgegenüber erleidet der Käufer eine Nutzungsände-

rung mit der Folge der Eigenverbrauchssteuer, wenn nach dem Kauf die Nutzung für unternehmerische Verwendung oder Option zu einer geringeren Quote erfolgt, als dies beim Verkäufer der Fall war. Diesfalls hat der Käufer die Eigenverbrauchssteuer zu bemessen und der ESTV abzuliefern. Heikle Fragen stellen sich somit für die Bemessung und für den Nachweis der durch den Verkäufer vorgenommenen Vorsteuerabzüge. Damit der Käufer dereinst den erforderlichen Nachweis erbringen kann, ist im Kaufvertrag zu vereinbaren, welche Belege und Nachweise der Verkäufer dem Käufer in Kopie zu übergeben hat. Soweit der Käufer die im Meldeverfahren übernommene Immobilie zu einer gegenüber dem Verkäufer höheren Quote unternehmerisch nutzen oder mit Option vermieten kann, ist dieser zur Einlageentsteuerung berechtigt. Die Bemessung erfolgt entsprechend Art. 32 Abs. 2 MWSTG; hierzu sind die entsprechenden Belege des Verkäufers ebenso erforderlich.

**ERGEBNIS.** Die Materie ist komplex. Wie eine Immobilie bezüglich der MWST zu übertragen ist, ergibt sich erst aus dem Vergleich der Varianten ohne Option, mit Option oder im Meldeverfahren. Es ist diejenige Variante anzustreben, welche eine möglichst hohe Entsteuerung bewirkt. Die bisherige Nutzung, die vorliegenden Nachweise sowie die künftige Nutzung durch den Übernehmenden sind zentrale Elemente der Entscheidungsfindung. Die Wahl kann sich auch auf den Kaufpreis auswirken. Je nach Variante sind die Chancen und Risiken für die Parteien unterschiedlich. Rechtzeitige diesbezügliche Abklärungen sind unerlässlich; fachkundige Unterstützung ist zu empfehlen. ●

<sup>1</sup>Für den Übernehmenden genügt es, wenn dieser erst durch den Erwerb der Immobilie steuerpflichtig wird.

<sup>2</sup>Zur Steuerpflicht vgl. Immobiliena Januar 2011, S. 28.

<sup>3</sup>Für den Übernehmenden genügt es, wenn dieser erst durch den Erwerb der Immobilie steuerpflichtig wird.



**RUDOLF SCHUMACHER**

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