

Option oder Meldeverfahren

Die Übertragung von Immobilien ist von der Mehrwertsteuer ausgenommen. In gewissen Situationen ist die Unterstellung freiwillig möglich, oder es ist das Meldeverfahren anzuwenden.¹ Klug ist, wer sich mit den Varianten auseinandersetzt.

RUDOLF SCHUMACHER*

GESETZLICHE GRUNDLAGEN. Nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) ist die Übertragung und die Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken von der Mehrwertsteuer (MWST) ausgenommen. Die freiwillige Versteuerung (Option) der von der MWST ausgenommenen Immobilienübertragung ist nach Art. 22 MWSTG ausgeschlossen, wenn die Immobilie vom Empfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird. Wird mit Option übertragen, ist der Preis für den Boden im Kaufvertrag auszuscheiden, da nach Art. 24 Abs. 6 Bst. c MWSTG der Anteil des Entgelts, der bei der Veräusserung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt, nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden kann.

Das Meldeverfahren ist in Art. 38 MWSTG geregelt. Dabei handelt es sich um eine besondere Form der Abrechnung und Steuerentrichtung an die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV). Bezogen auf die Übertragung von Immobilien ist zu unterscheiden zwischen dem Fall, in dem das Meldeverfahren obligatorisch anzuwenden ist, und dem Fall, in dem dieses freiwillig angewendet werden kann. In Art. 104 der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) hat der Bundesrat verordnet, dass unter der Voraussetzung, dass beide Parteien MWST-pflichtig sind oder durch den Erwerb werden, das Meldeverfahren bei der Übertragung eines Grundstückes oder von Grundstückteilen freiwillig angewendet werden kann.

Die korrekte bzw. die optimierte Wahl der Übertragung bezüglich der MWST hat für die Vertragsparteien Konsequenzen auf die Preisbestimmung, die Vertragsausgestaltung, die finanzielle und formelle Abwicklung, die Deklaration gegenüber der

ESTV bezüglich Umsatzsteuer, Vorsteuer, Einlagesteuerung und Eigenverbrauchsteuer.

PRAXIS DER ESTV. Die ESTV hat ihre Praxis festgelegt und in MWST-Branchen-Infos, MWST-Infos und MWST-Praxis-Infos publiziert.² Wird mit dem Verkauf die MWST-Pflicht beendet, sind die Vorschriften bezüglich der Löschung im Register der MWST-Pflichtigen zu beachten. Beim Eintritt in die Steuerpflicht (z.B. infolge des Kaufs einer Immobilie mit bestehenden optierten Mietverträgen) ist die Registrierung als Steuerpflichtiger vorzunehmen. Das Meldeverfahren selbst wird mit dem Form. 764 der ESTV und der Deklaration in der MWST-Abrechnung des übertragenden MWST-Pflichtigen vollzogen.

» Die freiwillige Versteuerung des Kaufpreises ist im Kaufvertrag zu regeln.«

KERNFRAGEN UND ENDSCHIEDUNGSGRUNDLAGEN. Den Parteien stehen somit grundsätzlich drei Varianten der Übertragung offen: ohne Option (von der MWST ausgenommen); mit Option (freiwillige Versteuerung); im Meldeverfahren (obligatorisch oder freiwillig). Die Wahl der Übertragungsvariante kann den Preis 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, die gesamthaft die tiefste nicht rückforderbare MWST-Belastung (Taxe Occulte) be-

wirkt; dabei sind aber dem Käufer keine zusätzlichen, nicht abschätzbaren latenten MWST-Risiken für die Zukunft aufzubürden, z.B. mit dem Verkauf einer Immobilie mit Option, die vor 1995 erstellt wurde und bei der seither keine wertvermehrenden Investitionen getätigt wurden. Somit gilt der Grundsatz: Die finanziellen Auswirkungen der drei Übertragungsvarianten müssen berechnet werden, damit diese bei der Preisbestimmung mitberücksichtigt werden können.

ÜBERTRAGUNG ALS VON DER MWST AUSGENOMMEN. Ist die Übertragung – wie vom Gesetzgeber vorgesehen – von der MWST ausgenommen, stellt sich für den Verkäufer die Frage, ob mit dem Verkauf eine Nutzungsänderung verbunden ist. Wurde die

Immobilie durch den Verkäufer unternehmerisch genutzt oder mit Option vermietet, war er auch zum Vorsteuerabzug berechtigt. Ist der Verkauf von der MWST ausgenommen, hat der Verkäufer die damit fällige Eigenverbrauchsteuer zu ermitteln. Wurde die Im-

moblie nach der Einführung der MWST per 1. Januar 1995 erstellt oder erfolgten zwischenzeitlich wertvermehrnde Aufwendungen, so ist die früher in Abzug gebrachte Vorsteuer mit der Eigenverbrauchsteuer zu korrigieren (Art. 31 MWSTG).³ Die Eigenverbrauchsteuer ist mit einem Liquiditätsabfluss und einem Minderertrag verbunden, sofern der Preis nicht entsprechend angepasst werden kann.

ÜBERTRAGUNG MIT OPTION. Die freiwillige Versteuerung des Kaufpreises (unter Ausscheidung des Preises für den Boden) ist im Kaufvertrag zu regeln. Dem Preis für die Immobilie werden 8% MWST offen zugeschlagen. Der Verkäufer hat diese MWST gegenüber der ESTV abzurechnen. Der Käufer ist entsprechend seiner unternehmerischen Nutzung oder Vermietung mit Option zum Vorsteuerabzug berechtigt. Somit bleibt (zumindest vorerst) bei einem vollständigen Vorsteuerabzug keine MWST-Belastung. Erleidet der Käufer in den nächsten zwanzig Jahren eine Nutzungsänderung (unternehmerische Nutzung oder Option fallen ganz oder teilweise weg), so hat er die Eigenverbrauchsteuer



arnold systems.ch
bedachungssysteme olten 062/296 81 81

auf dem Zeitwert des erfolgten Vorsteuerabzuges zu berechnen und mit der ESTV abzurechnen (Korrektur des erfolgten Vorsteuerabzuges). Damit verbleibt ein Restrisiko beim Käufer.

Ergänzend ist festgehalten, dass auch nur ein Immobilienteil mit Option übertragen werden kann⁴, was im Kaufvertrag zu regeln ist. Soweit die bisher unternehmerisch genutzten oder mit Option vermieteten Immobilien oder -teile mit Option verkauft werden, entfällt beim Verkäufer eine Nutzungsänderung, und es ist keine Eigenverbrauchssteuer zu berechnen. Wurde bisher die mit Option verkaufte Immobilie durch den Verkäufer nicht unternehmerisch genutzt und nicht mit Option vermietet, liegt eine Nutzungsänderung vor. Die Einlageentsteuerung (nachträgliche Vorsteuerkorrektur) kann auf dem Zeitwert des Vorsteuerbetrages der wertvermehrenden Aufwendungen durch den Verkäufer geltend gemacht werden.⁵ Der Anspruch muss der ESTV belegt und auf Verlangen mittels formell genügender Belege⁶ oder anderer Nachweise dokumentiert werden.

ÜBERTRAGUNG IM MELDEVERFAHREN⁷. Damit das Meldeverfahren zur Anwendung gelangt, müssen die beteiligten Parteien MWST-pflichtig sein. Die Voraussetzungen der beidseitigen Steuerpflicht gilt auch als erfüllt, wenn der Erwerber erst durch die Übernahme steuerpflichtig wird (z. B. Erwerb einer mit Option vermieteten Immobilie). Die steuerlichen Konsequenzen der Übertragung sind den Weisungen der ESTV zu entnehmen.⁸

Soweit das Meldeverfahren obligatorisch angewendet werden muss⁹, ist die Übertragung mit Option grundsätzlich nicht möglich. In der Praxis liegt die Schwierigkeit für den Käufer darin, dass er nicht in der Lage ist festzustellen, ob aus der Sicht des Verkäufers das Meldeverfahren zwingend anzuwenden ist. Der Käufer hat keinen Einblick in die Jahresrechnung des Verkäufers; für ihn ist nicht feststellbar, ob ein Gesamtvermögen (einzige Immobilie als Aktivum) oder ein Teilvermögen (Betriebsstil aus der Sicht des Verkäufers) übertragen wird. Wird entgegen den gesetzlichen Bestimmungen und der Praxis der ESTV die Option anstelle des Meldeverfahrens vereinbart, stellt sich die Frage, ob die ESTV dem Käufer die Vorsteuer erstattet/anrechnet. Dies dürfte dann nicht der

Fall sein, wenn der Verkäufer die vom Käufer mit dem Kaufpreis bezahlte MWST (Option) der ESTV nicht abliefern (z. B. wenn der Verkäufer in der Schweiz nach dem Verkauf keinen Anknüpfungspunkt mehr hat oder über den Verkäufer nach dem Verkauf der Immobilie der Konkurs eröffnet wird). Ist der Käufer über das anzuwendende Verfahren unsicher und kauft mit Option, könnte gegebenenfalls nach vorgängiger Absprache mit der ESTV und entsprechender vertraglicher Bestimmung die zu bezahlende MWST auf dem Kaufpreis direkt der ESTV zugunsten des Abrechnungskontos des Verkäufers bezahlt werden (analog einer Sicherstellung).

FAZIT. Für die Bestimmung der korrekten und optimalen Übertragungsvariante von unternehmerisch nutzbaren oder mit Option vermieteten Immobilien sind vorgängig der Festsetzung des Verkaufspreises bezüglich der MWST-Folgen Erhebungen vorzunehmen; im Rahmen des Meldeverfahrens könnte eine Due Diligence angezeigt sein. Die allfällige Eigenverbrauchssteuer, die mögliche Einlageentsteuerung sind zu berechnen, oder die Folgen des obligatorischen oder freiwilligen Meldeverfahrens sind auszuloten. ●

¹ Vgl. hierzu auch Rudolf Schumacher, *Immobilien*, März 2011, S. 46–47.

² Alle Publikationen sind online abrufbar unter www.estv.admin.ch. Für die vorliegende Thematik wird insbesondere verwiesen auf: MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien; MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen; MWST-Info 10 Nutzungsänderungen, MWST-Info 11 Meldeverfahren.

³ Vgl. hierzu die Ausführungen in MWST-Info 10 Nutzungsänderungen.

⁴ Vgl. MWST-Branchen-Info 17, Ziff. 5.2.2, S. 25.

⁵ Art. 32 MWSTG.

⁶ Rechnungen, Verträge, welche die Anforderungen an eine Rechnung nach Art. 26 MWSTG erfüllen. Der Nachweis ist auch möglich, wenn nachgewiesen wird, dass die Vorsteuer bezahlt wurde (Art. 28 Abs. 4 MWSTG).

⁷ Es wird auf die detaillierten Ausführungen und Informationen der ESTV in MWST-Info 11 Meldeverfahren verwiesen.

⁸ MWST-Info 11 Meldeverfahren, Ziff. 5, S. 13ff.

⁹ Art. 38 MWSTG; MWST-Info 11, Ziff. 1.1, S. 7.



*** RUDOLF SCHUMACHER**

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

Tools für erfolgreiches Immobilienmarketing

BROSCHÜREN:

Residence Waldeck



Wohnüberbauung Birchacher



Geschäftshaus Seetal



Wohnüberbauung IM VIERI



IMMOTOOLS
AGENTUR FÜR VISUELLE KOMMUNIKATION

BUSINESSIMAGES
ARCHITEKTUR-VISUALISIERUNGEN

IMMOCAM
ARCHITEKTUR-FOTOGRAFIE/VIDEO

IMMOSERVER
ONLINE SOFTWARE FÜR IMMOBILIEN-MARKETING

Tel. 056 200 09 20