

<b>Referenz:</b>	zsis 2008 Monatsflash N. 12
<b>Publikationsdatum:</b>	16.12.2008
<b>Rechtsgebiet:</b>	Mehrwertsteuer Direkte Bundessteuer

## Die verschiedenen "Spiel"-Möglichkeiten bei Immobilien-Übertragungen

Der Autor berichtet über die ersten Erfahrungen mit den seit dem 1. Januar 2008 geltenden einschlägigen Praxisänderungen. Wiewohl keine allgemeingültigen Empfehlungen für den einzuschlagenden Weg abgegeben werden könnten, sei festzustellen, dass mehrwertsteuerlichen Aspekten bei Immobilientransaktionen oft zu Unrecht zu wenig Gewicht beigemessen würden. Dies könne fatal sein, da begangene Fehler kaum je korrigiert werden könnten.

Markus Metzger\*

---

### 1 EINLEITUNG

### 2 IMMOBILIEN-ÜBERTRAGUNGEN AUS SICHT DER MWST

#### 2.1 ÜBERTRAGUNG DER LIEGENSCHAFT ALS VON DER MWST AUSGENOMMENER UMSATZ

#### 2.2 OPTIERTE ÜBERTRAGUNG DER LIEGENSCHAFT

#### 2.3 ÜBERTRAGUNG DER LIEGENSCHAFT IM MELDEVERFAHREN

### 3 ZUSAMMENFASSUNG UND FAZIT

#### 1 EINLEITUNG

Mit Wirkung ab 1. Januar 2008 hat die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) verschiedene Praxisänderungen publiziert <sup>1</sup>. Eine der wichtigsten betrifft die verschiedenen Möglichkeiten bei einer Immobilienübertragung. Nachdem die Steuerpflichtigen nun grundsätzlich jeweils drei verschiedene Möglichkeiten haben, ist es wichtig, dass sie die jeweiligen Vor- und Nachteile und die Anwendungsmöglichkeiten kennen. Im Sinne einer Auslegeordnung werden diese wichtigen Aspekte nachstehend besprochen.

#### 2 IMMOBILIEN-ÜBERTRAGUNGEN AUS SICHT DER MWST

Grundsätzlich hat jeder Steuerpflichtige seit 1. Januar 2008 die Möglichkeit, Immobilien auf drei Arten zu übertragen: als von der MWST ausgenommen, optiert oder im Meldeverfahren. Jede dieser Möglichkeiten hat ihre speziellen Vor- und Nachteile. Zudem kann es durchaus sinnvoll sein, die eine oder andere Möglichkeit in gewissen Fällen nicht anzuwenden.

#### 2.1 ÜBERTRAGUNG DER LIEGENSCHAFT ALS VON DER MWST AUSGENOMMENER UMSATZ

Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, die Übertragung als von der MWST ausgenommenen Umsatz im Sinne von Art. 18 Ziffer 20 MWSTG mit der Folge vorzunehmen, dass unter Umständen die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten ist <sup>2</sup>.

Diese Möglichkeit stellt den gesetzlichen Normalfall dar, was bedeutet, dass ohne weitere Handlungen des Übertragenden diese Variante automatisch zum tragen kommt. Oder anders formuliert: Wenn eine steuerpflichtige Person nicht einen ausgenommenen Umsatz im Sinne von Art. 18 Ziffer 20 MWSTG erzielen will, muss sie aktiv werden. Dieses "Aktiv-werden" muss aber *vor der Übertragung* stattfinden, eine nachträgliche Option oder die nachträgliche Anwendung des Meldeverfahrens ist in der Regel nicht möglich bzw. wird von der ESTV nicht zugelassen.

Wird also eine sich im steuerbaren Bereich befindende Liegenschaft nach der gesetzlichen Methode nach Art. 18 Ziffer 20 MWSTG verkauft, erfolgt zu diesem Zeitpunkt eine Nutzungsänderung, die zur Abrechnung des Eigenverbrauchs führt <sup>3</sup>.

Eine Übertragung als ausgenommener Umsatz im Sinne der MWST muss dabei nicht zwingend die schlechteste Möglichkeit darstellen. Insbesondere wenn es sich um Liegenschaften handelt, die vor Beginn der MWST erstellt wurden und seither keine oder nur wenige nutzungsänderungsrelevante <sup>4</sup>

Kosten angefallen sind, ist dies meistens die beste Methode, da kein abzuliefernder bzw. nur ein minimaler Eigenverbrauch anfällt. Zudem übernimmt der Übernehmende kein MWST-Risiko <sup>5</sup>.

Ein solcherart erzielter ausgenommener Ertrag ist in der MWST-Abrechnung unter den Ziffer 010 (Gesamtumsatz) und Ziffer 043 (ausgenommener Umsatz) zu deklarieren. Da es sich um einen von der MWST ausgenommenen Umsatz handelt, sind sämtliche mit der Erzielung dieses Umsatzes verbundenen Kosten <sup>6</sup> von einem Vorsteuerabzug ausgeschlossen <sup>7</sup>.

## 2.2 OPTIERTE ÜBERTRAGUNG DER LIEGENSCHAFT

Die steuerpflichtige Person hat die Möglichkeit, die Übertragung mit Option im Sinne von Art. 26 MWSTG mit der Folge vorzunehmen, dass auf dem Verkaufspreis (ohne Wert des Bodens) die Lieferungssteuer zu entrichten ist. Eine allfällige Einlageentsteuerung ist dabei möglich. Diese Variante ist auch dann zulässig, wenn die Liegenschaft durch den Übertragenden bis anhin ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet worden ist <sup>8</sup>.

Eine Option für die Übertragung einer Liegenschaft setzt voraus, dass es sich beim Übernehmenden um eine steuerpflichtige Person handelt, welche die Liegenschaft (ganz oder teilweise) für eine steuerbare Tätigkeit nutzt. Das Erfordernis der Steuerpflicht ist auch dann erfüllt, wenn der Übernehmende erst mit dem Erwerb steuerpflichtig wird.

Eine echte Praxisänderung stellt die Regelung dar, dass bei Immobilien, welche bis anhin ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet wurden, anlässlich der Übertragung eine freiwillige Versteuerung beim steuerpflichtigen Übertragenden möglich ist. Dies im Gegensatz zum nicht steuerpflichtigen Übertragenden, der sich für eine einzige Übertragung zwecks Optierung nicht in das MWST-Register eintragen lassen kann, da die Nachhaltigkeit der Steuerpflicht fehlt <sup>9</sup>.

Wird dieses Vorgehen angewandt, entsteht zum Zeitpunkt der Übertragung eine Nutzungsänderung, die beim Übertragenden zu einer Einlageentsteuermöglichkeit führt. Dementsprechend kann die MWST auf dem Zeitwert der damaligen Investitionen, Wertvermehrungen und Grossrenovationen noch nachträglich geltend gemacht werden.

Als steuerbarer Umsatz gilt - unabhängig von der Höhe des seinerzeitigen Vorsteuerabzugs - der Verkaufspreis, jedoch ohne den Wert des Bodens <sup>10</sup>. Wurde das Objekt vom Übertragenden sowohl für steuerbare Zwecke (z.B. Vermietung mit Option) als auch für von der MWST ausgenommene Zwecke (z.B. Vermietung ohne Option) verwendet, ist die Lieferungssteuer nur auf dem bisher für steuerbare Zwecke genutzten Gebäudeteil zu entrichten <sup>11</sup>, sofern nur auf diesem Teil für die Übertragung optiert wird.

Eine Option auf dem Verkauf hat jedoch *zwei gewichtige Nachteile*: Erstens muss die MWST dem Übertragenden bezahlt werden und kann erst mit dem Vorsteuerabzug bei der ESTV zurückgefordert werden <sup>12</sup>. Zweitens beginnt die für die MWST beachtliche Nutzungszeit zum Übertragungszeitpunkt neu zu laufen <sup>13</sup>.

Bei einer Liegenschaft, die mit Option vermietet und in der Folge an den gleichen Mieter veräussert wird, genügt es, diesen Verkauf der ESTV schriftlich mitzuteilen. Wird die Liegenschaft hingegen nicht an den bisherigen Mieter verkauft, erfolgt die Meldung der Option auf dem amtlichem Formular Nr. 760.

## 2.3 ÜBERTRAGUNG DER LIEGENSCHAFT IM MELDEVERFAHREN

Der Steuerpflichtige hat nun noch eine dritte Möglichkeit, nämlich die Übertragung mit Meldeverfahren, mit der Folge, dass anstelle der Entrichtung der MWST auf dem Verkaufspreis die Meldung des steuerbaren Umsatzes erfolgt. Diese Variante ist auch dann zulässig, wenn die Liegenschaft durch den Übertragenden ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet worden ist <sup>14</sup>.

In der Verwaltungspraxis der ESTV wird die Übertragung einer oder mehrerer Liegenschaften auf Verlangen der steuerpflichtigen Person als Teilvermögen (im Sinne einer Umstrukturierung) behandelt, und zwar unabhängig davon, ob mit der Liegenschaft noch weitere Vermögenswerte übertragen werden. Das Meldeverfahren darf deshalb - wahlweise für eine oder mehrere Liegenschaften - angewendet werden und dies unabhängig davon, für welche Zwecke (steuerbare und/oder von der MWST ausgenommene) die Liegenschaft(en) bisher verwendet wurde(n) <sup>15</sup>.

In der Wirkung ist dieses Meldeverfahren in etwa mit der Möglichkeit der Option vergleichbar. Der grosse Unterschied ist aber, dass einerseits die MWST nicht entrichtet werden muss <sup>16</sup> und andererseits die vormalige Nutzungszeit bei späteren Nutzungsänderungen unter gewissen Voraussetzungen

berücksichtigt werden kann.

Um diese Berücksichtigung der vormaligen Nutzungszeit tatsächlich vornehmen zu können, ist es zwingend notwendig, dass der Übertragende dem Übernehmenden die gesamten relevanten Unterlagen übergibt<sup>17</sup>. In der Praxis stellt dies oftmals ein Problem dar, da die relevanten Unterlagen im Maximum einer Dauer von 20 Jahren entsprechen und lückenlos sein müssen. Der Übernehmende tut dementsprechend gut daran, diese Voraussetzung im Vertrag mit dem Übertragenden explizit so festzuhalten und allfällige Konsequenzen<sup>18</sup> -sollten die Unterlagen nicht übergeben werden - bereits im Vertrag vorzusehen.

Wenn nun alle Unterlagen des Übertragenden lückenlos vorhanden sind<sup>19</sup> und es später nun beim Übernehmenden zu einer Nutzungsänderung<sup>20</sup> kommt, kann dieser den Eigenverbrauch unter Berücksichtigung der vormaligen Zeit berechnen, was unter Umständen einen substantiellen Betrag ausmachen kann.

Kann der Übernehmende den schlüssigen Nachweis der vormaligen Nutzung nicht erbringen, erfolgt die vollumfängliche Besteuerung im Eigenverbrauch (Art. 9 Abs. 3 MWSTG) auf dem Teil der übernommenen Vermögenswerte, welche nun durch den Übernehmenden ganz oder teilweise für einen nicht steuerbaren Zweck verwendet wird. Als Bemessungsgrundlage gilt der Übernahmewert oder - im Falle einer steuerneutralen Umstrukturierung nach Art. 19 und 61 DBG - der Marktwert, der unter unabhängigen Dritten im Zeitpunkt der Vermögensübertragung vereinbart worden wäre.

In sämtlichen Ausführungsbestimmungen der ESTV zur Thematik der Anwendung des Meldeverfahrens in Bezug auf Immobilien sind keinerlei Fristen für die Einreichung dieser Meldung erwähnt. Man findet einzig die Angaben, dass ein Meldeverfahren grundsätzlich innert 30 Tagen bei Pflicht zur Durchführung der Übertragung im Meldeverfahren<sup>21</sup> eingereicht werden muss<sup>22</sup> oder aber dass die ESTV das Meldeverfahren, welches aufgrund eines gewichtigen Interesses der steuerpflichtigen Person beantragt wird, innert 30 Tagen schriftlich ablehnen muss, ansonsten es als genehmigt gilt.

In der Praxis hat diese fehlende Angabe bereits zu Problemen geführt. Da aber der Steuerpflichtige jeweils die Möglichkeit der Option oder des Meldeverfahrens hat und eine Option gemäss den Ausführungen der ESTV jederzeit möglich ist, jedoch frühestens auf den Beginn des Quartals der Anmeldung, sofern die für die Option notwendigen Voraussetzungen erfüllt sind<sup>23</sup>, kann nach Ansicht des Autors abgeleitet werden, dass dies auch für das Meldeverfahren gelten muss.

Sofern der Übertragende für die Vermietung von Liegenschaften optiert hat und kein Mieterwechsel stattfindet, gilt die Optionsbewilligung für die mit Meldeverfahren übertragene Liegenschaft auch für den Übernehmenden; ein neues Optionsgesuch erübrigt sich demnach. Die dem Verkäufer ursprünglich bewilligten Optionsgesuche sind dem Übernehmenden zu übergeben.

### 3 ZUSAMMENFASSUNG UND FAZIT

Die steuerpflichtigen Personen haben grundsätzlich drei Möglichkeiten, Liegenschaften aus Sicht der MWST zu übertragen. Alle diese Möglichkeiten bieten Chancen, aber auch Gefahren, die es zu kennen gilt. Eine generelle Aussage, welches die beste Möglichkeit ist, gibt es nicht, da jeder Einzelfall wieder anders ist und dementsprechend die Ausgangslage jeweils individuell betrachtet und analysiert werden muss.

In vielen Übertragungsfällen werden zwar Überlegungen bezüglich direkter Steuern, Grundstückgewinnsteuern, Handänderungssteuern<sup>24</sup> usw. angestellt und Empfehlungen ausgesprochen; die Überlegungen aus Sicht der MWST fehlen aber auch heute noch in vielen Fällen - zu Unrecht, stehen doch grosse finanzielle Beträge auf dem Spiel. Erkennt man dann das Problem, ist es eine rückwirkende Handlung aus Sicht der MWST nicht mehr möglich.

\* Betriebsökonom FH, MWST-Experte FH, dipl. Steuerexperte, Niederlassungsleiter BDO Visura Zug und Produktleader MWST BDO Visura Schweiz, Partner, Mitglied des MWST-Kompetenzzentrums der Treuhand-Kammer (mwst.com)

<sup>1</sup><http://www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/pdf/530-01-d.pdf>.

<sup>2</sup>Branchenbroschüre Nr. 16 (610.540.16) Ziffer 4.12 (a).

<sup>3</sup> Und zwar ungeachtet der anschliessenden Nutzung des Übernehmenden.

<sup>4</sup> Wertvermehrnde Investitionen, Grossrenovationen, Unterhalt nach Dumont Praxis.

- <sup>5</sup> Bei einer späteren Nutzungsänderung vom steuerbaren in den nicht steuerbaren Bereich ist die Zeit vor der Übernahme irrelevant.
- <sup>6</sup> Bspw. Beratungskosten und Anwaltskosten usw.
- <sup>7</sup>Art. 17 MWSTG.
- <sup>8</sup>Branchenbroschüre Nr. 16 (610.540.16) Ziffer 4.12 (b).
- <sup>9</sup>Branchenbroschüre Nr. 16 (610.540.16) Ziffer 4.12.1.
- <sup>10</sup> Daher empfiehlt es sich, die verschiedenen Werte bereits im Vertrag einzeln aufzuführen.
- <sup>11</sup> Was nochmals eine weitere Aufteilung der Beträge auf den optierten und nicht optierten Teil bedingt.
- <sup>12</sup> Was in der Praxis dazu führen kann, dass der Übernehmende einen Zusatzkredit für die Bezahlung der MWST beantragen muss (Finanzierung der MWST).
- <sup>13</sup> Und beträgt ab diesem Zeitpunkt 20 Jahre.
- <sup>14</sup>Branchenbroschüre Nr. 16 (610.540.16) Ziffer 4.12 (c).
- <sup>15</sup> Selbstverständlich geht man hier ebenfalls davon aus, dass der Übernehmende die Liegenschaft mindestens teilweise für steuerbare Zwecke nutzt.
- <sup>16</sup> Und damit natürlich auch deren Finanzierung entfällt.
- <sup>17</sup> Bspw. Aufzeichnungen und Belege über die getätigten Investitionen, die Art der Nutzung der Liegenschaft(en) sowie die Unterlagen über allfällige Eigenverbrauchsbesteuerungen beziehungsweise Einlageentsteuerungen.
- <sup>18</sup> Wie bspw. Verkauf als ausgenommener Umsatz bzw. keine Anwendung des Meldeverfahrens.
- <sup>19</sup> Die Aufzeichnungen der vormaligen Nutzung der Vermögenswerte kann der Übernehmende (oder in seinem Auftrag der Übertragende) auch anlässlich des Meldeverfahrens gegenüber der ESTV erbringen.
- <sup>20</sup> Bspw. bei der Nutzung einer betrieblichen Liegenschaft für ausgenommene Zwecke.
- <sup>21</sup> Voraussetzungen siehe unter Merkblatt Nr. 11 (610.545.11) Ziffer 2.
- <sup>22</sup>Merkblatt Nr. 11 (610.545.11) Ziffer 1.3.
- <sup>23</sup>Branchenbroschüre Nr. 16 (610.540.16) Ziffer 4.2.
- <sup>24</sup> Sofern noch gesetzlich vorhanden.