

Grundstückverkauf: Mit oder ohne Meldeverfahren?

Das mehrwertsteuerliche Meldeverfahren kommt häufig im Zusammenhang mit Grundstücken zur Anwendung. In diesem Kontext ist es allerdings freiwillig. Es stellt sich demzufolge die Frage, was für einen Grundstückverkauf mit oder eben ohne Meldeverfahren spricht. Der vorliegende Artikel hat die Beantwortung dieser Frage zum Gegenstand.

Stephanie Purtschert Hess, MLaw, Sozialversicherungs-Fachfrau mit eidg. Fachausweis und dipl. Sozialversicherungsexpertin aus Horgen (ZH)

I. Das Meldeverfahren

1. Anwendungsbereich

Das Meldeverfahren kann obligatorisch oder freiwillig zur Anwendung kommen. Obligatorisch kommt es zur Anwendung bei Umstrukturierungen nach den Arts. 19 und 61 DBG¹ oder bei anderen Übertragungen eines Gesamt- oder Teilvermögens auf eine andere steuerpflichtige Person im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation, einer Umstrukturierung oder eines anderen im Fusionsgesetz² vorgesehenen Rechtsgeschäfts, wenn die auf dem Veräusserungspreis zum gesetzlichen Satz berechnete Steuer CHF 10'000 übersteigt oder die Veräusserung an eine eng verbundene Person erfolgt (Art. 38 Abs. 1 lit. a + b MWSTG³). Bei der Veräusserung an eine eng verbundene Person muss die Steuer demzufolge CHF 10'000 nicht übersteigen, damit das Meldeverfahren obligatorisch zur Anwendung kommt.⁴ Das Meldeverfahren kommt nur zur Anwendung, wenn beide Parteien steuerpflichtig sind, wobei es ausreicht, wenn der Erwerber erst im Zusammenhang mit der Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens steuerpflichtig wird (Art. 102 MWSTV⁵).⁶ Wird das Meldeverfahren angewendet, muss dies auf der Rechnung vermerkt werden, hingegen darf keine Steuer ausgewiesen wer-

¹ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, SR 642.11, Stand: 1. Januar 2014 (DBG).

² Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003, SR 221.301, Stand: 1. Januar 2014 (FusG).

³ Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009, SR 641.20, Stand: 1. Januar 2014 (MWSTG).

⁴ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, MWST-Info 11, Meldeverfahren, gültig ab 1. Januar 2010 (Stand: Mai 2010), Ziff. 1.1.

⁵ Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009, SR 641.201, Stand: 1. Januar 2014 (MWSTV).

⁶ Zur Steuerpflicht vgl. Art. 10 MWSTG.

den (Art. 103 MWSTV).⁷ Neben der obligatorischen Anwendung des Meldeverfahrens kann das Meldeverfahren auch auf freiwilliger Basis zur Anwendung kommen, wenn beide Parteien steuerpflichtig sind oder werden – diesbezüglich besteht somit kein Unterschied zum obligatorischen Meldeverfahren – und zwar entweder auf Gesuch der übertragenden Person, sofern gewichtige Interessen vorliegen oder bei der Übertragung eines Grundstücks oder von Grundstücksteilen (Art. 38 Abs. 2 MWSTG i.V.m. Art. 104 MWSTV). Letzteres bildet Gegenstand des vorliegenden Artikels und soll daher im Folgenden näher beleuchtet werden.

II. Die Übertragung eines Grundstücks oder von Grundstücksteilen

1. Qualifikation für die Zwecke des Mehrwertsteuerrechts

Zufolge Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG handelt es sich bei der Übertragung und Bestellung dinglicher Rechte an Grundstücken um eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung. Gleiches gilt für die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG). Eine Leistung, die von der Steuer ausgenommen ist und für deren Versteuerung nicht optiert wird, ist nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Dabei gilt es zu beachten, dass die steuerpflichtige Person durch offenen Ausweis der Steuer grundsätzlich für jede von der Steuer ausgenommene Leistung optieren und sie damit versteuern kann (Art. 22 Abs. 1 MWSTG). Eine Option ist allerdings ausgeschlossen für Leistungen nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 + 21 MWSTG, wenn der Gegenstand vom Empfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Art. 22 Abs. 2 lit. b MWSTG). Option und Meldeverfahren schliessen sich gegenseitig aus. Mit anderen Worten, kommt das Meldeverfahren zur Anwendung, ist eine Option nicht möglich, kommt es dagegen nicht zur Anwendung besteht die Möglichkeit zu optieren (siehe dazu auch die nachfolgenden Ausführungen).

2. Übertragung mit Meldeverfahren

Durch die Anwendung des Meldeverfahrens übernimmt der Erwerber für die übertragenen Vermögenswerte die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad des Veräusserers (Art. 38 Abs. 4 MWSTG). Dabei gilt die Vermutung, dass der Veräusserer die übertragenen Vermögenswerte vollumfänglich für zum Vorsteuerab-

⁷ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, MWST-Info 11, Meldeverfahren, gültig ab 1. Januar 2010 (Stand: Mai 2010), Ziff. 4.2.

zug berechtigende Tätigkeiten verwendet hat. Diese Vermutung kann vom Erwerber durch den Nachweis eines anderen Verwendungsgrades widerlegt werden (Art. 105 MWSTV). Zu diesem Zweck kann bei der Übertragung von Grundstücken oder von Grundstücksteilen eine Aufstellung über deren vormalige Nutzung durch den Veräusserer eingereicht werden. Damit kann der Erwerber allenfalls einen zumindest teilweisen Eigenverbrauch durch den Veräusserer nachweisen. Gelingt ihm dieser Nachweis bezüglich des Verwendungsgrades durch den Veräusserer entfällt für ihn das spätere Risiko einer Eigenverbrauchsbesteuerung, da er ja den Verwendungsgrad des Veräusserers übernimmt. Zudem erhält er die Möglichkeit zur Einlageentsteuerung, sofern er die übernommenen Vermögenswerte bei dieser Ausgangslage in grösserem Umfang für zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten als der Veräusserer verwendet. Hier wird klar, wie wichtig Belege (z.B. Vorsteuerbelege und/oder Mehrwertsteuerabrechnungen) im Rahmen des Meldeverfahrens sind resp. dass diesen im Rahmen der Vertragsaufsetzung die nötige Beachtung geschenkt werden sollte.⁸

Wird die Vermutung nicht widerlegt, bedeutet dies für den Erwerber, dass er das Risiko einer Eigenverbrauchsbesteuerung trägt für den Fall, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich wegfallen (Art. 31 MWSTG). Mit anderen Worten, der Erwerber hat im Fall einer Eigenverbrauchsbesteuerung für die Korrektur der früher in Abzug gebrachten Vorsteuer einzustehen. Die Möglichkeit einer umgekehrten Nutzungsänderung, d.h. der sog. Einlageentsteuerung, stellt sich dagegen bei dieser Ausgangslage für den Erwerber nicht (vgl. Art. 32 MWSTG).⁹

Gegenstand für eine Vorsteuerkorrektur in Form eines Eigenverbrauchs oder einer Einlageentsteuerung bilden einzig die früher geltend gemachten bzw. nicht geltend gemachten Vorsteuern auf steuerlich relevanten Aufwendungen und Investitionen. Dazu gehören weder werterhaltende Aufwendungen, Betriebsstoffe noch andere Aufwendungen ohne Anlagekostencharakter. Keine steuerlich relevante Aufwendung bzw. Investition ist bspw. der Anteil des Entgelts, der bei der Veräusserung eines unbeweglichen Gegenstandes auf den Wert des Bodens entfällt (Art. 24 Abs. 6 lit. c MWSTG). Indem auf dem Wert des Bodens keine Mehrwertsteuer erhoben wird, besteht auch kein Vorsteuerabzug bzw. kann es mit Bezug auf den Boden zu keinen Vorsteuerkorrekturen kommen. Zu einer Vorsteuerkorrektur kann es bei

⁸ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, MWST-Info 11, Meldeverfahren, gültig ab 1. Januar 2010 (Stand: Mai 2010), Ziff. 4.2 + Ziff. 5, insbesondere Ziff. 5.1.1 + Ziff. 5.2.

⁹ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, MWST-Info 11, Meldeverfahren, gültig ab 1. Januar 2010 (Stand: Mai 2010), Ziff. 5 + Ziff. 5.1.2.

unbeweglichen Gegenständen nur im Zusammenhang mit (i) der Neuerstellung und dem Erwerb von Liegenschaften, (ii) bei wertvermehrenden Aufwendungen zusammen mit Energiespar-, Umweltschutz- sowie denkmalpflegerischen Massnahmen oder (iii) Grossrenovierungen kommen. Bemessungsgrundlage für eine Vorsteuerkorrektur resp. Nutzungsänderung bildet der Zeitwert der übertragenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Nutzungsänderung, da der Vorsteuerabzug alsdann im Umfang dieses Zeitwerts zu korrigieren ist. Zur Ermittlung dieses Zeitwerts – darunter ist in diesem Zusammenhang der Wert inkl. MWST zu verstehen – wird der Vorsteuerbetrag bei unbeweglichen Gegenständen linear für jedes abgelaufene Jahr um 1/20 reduziert (vgl. dazu Art. 31 Abs. 3 und Art. 32 Abs. 2 MWSTG). Die lineare Reduktion des Vorsteuerbetrags ist nicht zu verwechseln mit der linearen Abschreibung des Zeitwerts der übertragenen Vermögenswerte, wobei in diesem Zusammenhang unter Zeitwert nicht der Zeitwert i.S.v. Art. 31 Abs. 3 und Art. 32 Abs. 2 MWSTG und damit der Wert inkl. MWST, sondern der Wert exkl. MWST zu verstehen ist! Bei zugekauften und selbst erstellten unbeweglichen Gegenständen beträgt der Abschreibungssatz für Abschreibungen des Zeitwerts der übertragenen Vermögenswerte linear 5% pro Jahr, wobei für den Beginn der Abschreibung auf den Zeitpunkt der Ingebrauchnahme der Vermögenswerte durch den Erwerber abgestellt wird. Für die Belange der Mehrwertsteuer gilt ein unbeweglicher Gegenstand als in Gebrauch genommen, wenn er im Betrieb der steuerpflichtigen Person für irgendeinen Zweck verwendet wurde (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer bzw. Veräusserer ist nicht von Bedeutung. In der ersten Steuerperiode der Ingebrauchnahme ist der Wertverlust für die ganze Steuerperiode zu berücksichtigen. In der letzten noch nicht abgelaufenen Steuerperiode ist hingegen keine Abschreibung vorzunehmen. Für die Ermittlung der Reduktion des Vorsteuerbetrages ist – abweichend von der Ermittlung des Zeitwerts – auch jene Zeit zu berücksichtigen, während welcher der Veräusserer den Vermögenswert genutzt hatte.¹⁰ Weiter gilt es zu unterscheiden, ob eine dauernde Entnahme bzw. Einlage oder eine vorübergehende Verwendung von unbeweglichen Ge-

¹⁰ Beispiel: Ein Grundstück wurde vom Veräusserer dazumal im Jahr x für total CHF 86'400 (= Kaufpreis von CHF 80'000 plus 8% MWST von CHF 6'400) erworben und im Anschluss an den Erwerb in Gebrauch genommen, nun soll dieses Grundstück im Jahr x+3 verkauft werden. Der in Rechnung gestellte MWST-Betrag von CHF 6'400 entspricht dem Vorsteuerabzug. Dieser ist für jedes Jahr der Nutzung linear um 20% abzuschreiben (Jahr x+1: CHF 5'120; Jahr x+2: CHF 4'096; Jahr x+3: CHF 3'277). Im Jahr x+3 beträgt der Zeitwert i.S.v. Art. 31 Abs. 3 resp. 32 Abs. 2 MWSTG demzufolge noch CHF 83'277 (Kaufpreis von CHF 80'000 + linear abgeschriebener Vorsteuerbetrag von CHF 3'277). Der Erwerber nimmt das Grundstück im Jahr des Erwerbs, d.h. im Jahr x+3, in Gebrauch. Dies zieht eine Abschreibung von 5% auf dem Zeitwert von CHF 83'277 nach sich. Der Vorsteuerabzug von CHF 3'277 ist nun im Umfang des abgeschriebenen Zeitwertes (Wert inkl. MWST) von CHF 79'113 (= 95% von CHF 83'277) zu korrigieren und beträgt als Folge der Korrektur noch CHF 3'113 (= 95% von CHF 3'277). Daraus ergibt sich auf dem Wert exkl. Mehrwertsteuer eine lineare Abschreibung von 5% (CHF 79'113 – CHF 3'113 = CHF 76'000; dies entspricht 95% von CHF 80'000 (Wert exkl. MWST)).

genständen vorliegt. Bei unbeweglichen Gegenständen liegt eine vorübergehende Verwendung grundsätzlich dann vor, wenn diese max. 12 Monate vorübergehend ausschliesslich, d.h. zu 100% im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit oder ausschliesslich für eine unternehmerische, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit bzw. ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden. Im Gegensatz zur dauernden Verwendung, bei der immer der historische Steuersatz zur Anwendung kommt, wird bei der vorübergehenden Verwendung auf den bei Eintritt der Nutzungsänderung aktuellen Steuersatz abgestellt.¹¹

Daraus folgt, dass die Anwendung des Meldeverfahrens v.a. dann von der Verkäuferseite bevorzugt ist, wenn das Risiko besteht, dass der Erwerber das übertragene Grundstück oder die übertragenen Grundstücksteile nicht im selben Umfang für zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten verwenden wird, womit grundsätzlich zu rechnen ist. Das Meldeverfahren schafft hier Abhilfe, indem die Vermutung von Art. 105 MWSTV gilt, wonach der Veräusserer die übertragenen Vermögenswerte vollumfänglich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten verwendet hat. Gleichgültig, ob der Erwerber diese Vermutung widerlegen kann oder nicht, trifft den Veräusserer bei Anwendung des Meldeverfahrens nie das Risiko einer Eigenverbrauchsbesteuerung. Umgekehrt kann er dagegen auch nicht von einer Einlageentsteuerung profitieren. Von dieser kann nur der Erwerber profitieren für den Fall, dass er die Vermutung von Art. 105 MWSTV zu widerlegen vermag und die übertragenen Vermögenswerte in der Folge in grösserem Umfang für zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten verwendet.¹²

Aus Sicht des Käufers ist die Anwendung des Meldeverfahrens dagegen nur bevorzugt, wenn er die Vermutung von Art. 105 MWSTV zumindest teilweise widerlegen kann, weil nur dann besteht für ihn allenfalls die Möglichkeit von einer nachträglichen Nutzungsänderung in Form einer Einlageentsteuerung zu profitieren. Andernfalls trägt er das Risiko einer Eigenverbrauchsbesteuerung für den Fall, dass er die übernommenen Vermögenswerte nicht im selben Umfang, d.h. aufgrund der Vermutung von Art. 105 MWSTV vollumfänglich, für zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeiten verwendet. Er wird daher eher eine Übertragung ohne

¹¹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, MWST-Info 11, Meldeverfahren, gültig ab 1. Januar 2010 (Stand: Mai 2010), Ziff. 5.2; vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, MWST-Info 10, Nutzungsänderungen, gültig ab 1. Januar 2010 (Stand: September 2010), Ziff. 3 + Ziff. 4.2.1; vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, MWST-Info 12, Saldosteuersätze, gültig ab 1. Januar 2011 (Stand: Dezember 2010), Ziff. 9.

¹² Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, MWST-Info 11, Meldeverfahren, gültig ab 1. Januar 2010 (Stand: Mai 2010), Ziff. 5.2.

Meldeverfahren bevorzugen (siehe dazu die nachfolgenden Ausführungen). Eine solche hat auch zu greifen, wenn nicht beide Parteien steuerpflichtig sind resp. aufgrund der Übertragung werden.

3. Übertragung ohne Meldeverfahren

a) Übertragung mit Option

Wird das Meldeverfahren nicht in Anspruch genommen, handelt es sich bei der Übertragung eines Grundstücks oder von Grundstücksteilen sowie bei der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen, für welche jedoch optiert werden kann für den Fall, dass der Gegenstand vom Empfänger oder der Empfängerin nicht ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird. Erfolgt die Übertragung mit Option wechselt die Leistung vom nicht steuerpflichtigen in den steuerpflichtigen Bereich. Es findet mithin eine Nutzungsänderung im Rahmen einer Einlageentsteuerung statt, indem die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nachträglich eintreten.

b) Übertragung ohne Option

Erfolgt die Übertragung ohne Option handelt es sich bei der Übertragung eines Grundstücks oder von Grundstücksteilen sowie bei der Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen. Damit besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Leistungen und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung dieser Leistungen verwendet werden (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

Siehe zur Übertragung eines Grundstücks od. von Grundstücksteilen die Grafik auf der folgenden Seite:

