

## Mehrwertsteuer beim Verkauf von Betriebsliegenschaften

Spezielle Erfordernisse im Rahmen von Sale-and-lease-back-Geschäften



**Markus Pfirter**

Dipl. Steuerexperte, Betriebsökonom HWV  
Telefon +41 58 258 19 00  
markus.pfirter@bratschi-law.ch

**Die Veräusserung von betrieblich genutzten Liegenschaften kann ohne vorausschauende Planung hohe negative Mehrwertsteuerfolgen zur Konsequenz haben. Insbesondere im Fall von Sale-and-lease-back-Geschäften sind deshalb spezifische, seitens der Steuerbehörde vorgegebene Anforderungen zu erfüllen.**

### 1. Grundsätzliche mehrwertsteuerliche Behandlung eines Immobilienverkaufs

Die Veräusserung einer Immobilie durch eine für mehrwertsteuerliche Zwecke registrierte Gesellschaft stellt für diese einen Umsatz dar, welcher grundsätzlich nicht der Mehrwertsteuer („MWST“) unterliegt. Konkret handelt es sich hierbei um einen von der MWST ausgenommenen Umsatz gemäss Art. 21 MWST-Gesetz. Dies bedeutet, dass die die Immobilie veräussernde Gesellschaft zwar keine MWST auf dem erzielten Verkaufspreis abrechnen muss, gleichzeitig aber auch keine als Vorsteuer angefallene MWST geltend machen kann resp., noch einschneidender, eine in der Vergangenheit bei der Erstellung auf den Baukosten oder dem Kaufpreis der Immobilie angefallene und als Vorsteuer geltend gemachte MWST zumindest anteilig wieder zurückzahlen muss. Aufgrund der bei Immobilientransaktionen oftmals hohen Beträge gilt es somit sicher zu stellen, dass das Thema MWST für die an der Transaktion beteiligten Parteien steueroptimal geplant ist.

### 2. Funktionsweise des „MWST-Kreislauf“ bei Immobilien

Soweit eine Gesellschaft eine Immobilie für betriebliche Zwecke verwendet oder diese wiederum an andere Gesellschaften vermietet, die ihrerseits die Im-

moblie betrieblich nutzen und dadurch MWST-relevante Umsätze erzielen, kann die i.Z. mit der Erstellung, dem Erwerb und/oder der Investitionen in Liegenschaften anfallende MWST als sog. Vorsteuer wiederum geltend gemacht, d.h. von der Eidg. Steuerverwaltung zurückgefordert werden.

Dieser „MWST-Kreislauf“ kann jedoch u.a. dann unterbrochen werden, wenn bei der Veräusserung auf dem Gebäudewert der Immobilie – auf dem Landanteil kann nie MWST anfallen – keine MWST abgerechnet wird. In einem solchen Fall ist der Veräusserer der Immobilie verpflichtet, die in der Vergangenheit i.Z. mit der Immobilie angefallene Vorsteuer anteilmässig an die Eidg. Steuerverwaltung zurückzuzahlen, wobei pro abgelaufenes Nutzungsjahr diese ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer um 5 % vermindert werden kann. Dadurch ist nach 20 Jahren Nutzungsdauer eine Vorsteuer somit vollständig „abgeschrieben“. Mehrwertsteuerrechtlich liegt bei noch nicht vollständiger Abschreibung der Vorsteuer ein sog. „Eigenverbrauchstatbestand“ nach Art. 31 MWST-Gesetz vor, was faktisch aber nichts anderes bedeutet, als die Rückzahlung eines in der Vergangenheit als Vorsteuer geltend gemachten MWST-Betrags.

### 3. Vermeidung des Eigenverbrauchs durch mehrwertsteuerliche Optierung

Um den Anfall eines Eigenverbrauchstatbestands zu vermeiden, gibt es die Möglichkeit, für den Verkauf einer Betriebsliegenschaft mehrwertsteuerlich zu optieren. Dies bedeutet, dass auf dem Veräusserungserlös der Immobilie, ohne den entsprechenden Landwert, die MWST freiwillig zum Normalsatz abzurechnen ist. Eine mehrwertsteuerliche Optierung ist immer dann möglich, wenn die Immobilie nicht ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird, was bei einer Betriebsliegenschaft sicherlich gegeben

sein wird. Durch die freiwillige Unterwerfung des Liegenschaftsumsatzes wird der Mehrwertsteuerkreislauf somit nicht unterbrochen, wodurch die vormals angefallene Vorsteuer auch nicht zurückgezahlt werden muss.

Es ist darauf hinzuweisen, dass eine mehrwertsteuerliche Optierung immer nur dann Sinn macht, wenn auf einer Liegenschaft auch tatsächlich eine latente Eigenverbrauchsbesteuerung besteht. Dies kann nur dann gegeben sein, wenn es sich um eine Liegenschaft handelt, welche ab dem Jahr 1995 – d.h. dem Einführungsjahr der MWST – gebaut oder aber mit MWST käuflich erworben worden ist. Denkbar ist zudem, dass es sich um eine vor 1995 erstellte Liegenschaft handelt, welche jedoch seit Einführung der MWST renoviert wurde und dadurch die auf den Renovationskosten angefallene MWST als Vorsteuer geltend gemacht wurde.

#### **4. Mehrwertsteuerliche Optierung durch offenen Ausweis der MWST oder durch Anwendung des Meldeverfahrens**

Die Optierung für die MWST ist möglich, indem im öffentlich zu beurkundenden Kaufvertrag die MWST offen ausgewiesen wird. Der Wert des Landes ist hierbei zwingend zu separieren, da darauf wie bereits erwähnt nie MWST anfällt. Die ausgewiesene MWST ist dann durch den Käufer mit dem Kaufpreis an den Verkäufer zu überweisen. Der Käufer wiederum kann bezahlte MWST im Rahmen seiner Mehrwertsteuererklärung als Vorsteuer von der Eidg. Steuerverwaltung zurückfordern. Auch hier ist der genannte „MWST-Kreislauf“ somit geschlossen und sowohl Verkäufer als auch Käufer haben im Resultat keine MWST zu tragen.

Möglich ist auch, dass die Optierung für die MWST und die Erfüllung der MWST-Pflicht durch das sog. Meldeverfahren stattfindet. Hierbei reicht es aus, wenn die Übertragung der Immobilie gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung durch Einreichung des von beiden Parteien zu unterzeichnenden Formulars Nr. 764 gemeldet wird. Gegenüber dem offenen Ausweis der MWST besteht somit der Vorteil, dass der stattfindende Zahlungsfluss zwischen den Parteien um die MWST reduziert wird. Des Weiteren besteht der Vorteil, dass der Käufer der Immobilie – sollte es

nach dem Erwerb seinerseits zu einem Eigenverbrauchstatbestand kommen – die zurückzuzahlende MWST auf Basis der Vorsteuer berechnen kann, welche beim Verkäufer angefallen ist. Zudem berechnet sich auch die Abschreibungsdauer unter Einbezug der Periode, in welcher der Verkäufer die Immobilie bereits besessen hat.

Je nach Umstand kann es somit von Vorteil sein, anstelle des offenen MWST-Ausweises für die Optierung das Meldeverfahren anzuwenden. Ist dies der Fall, darf im Kaufvertrag oder auf Rechnungen nie auf die MWST hingewiesen werden. Ebenso gilt es sicherzustellen, dass der Käufer im Detail über den MWST-Status der Immobilie informiert ist, d.h. insbesondere über die entsprechenden Rechnungsbelege des Verkäufers verfügt, welche i.Z. mit der Immobilie stehen. Für die Anwendung des Meldeverfahrens ist es somit zentral, dass Verkäufer und Käufer der Immobilie im Sinne einer mehrwertsteuerlich optimierten Lösung rechtzeitig zusammenarbeiten.

#### **5. Mehrwertsteuerlicher „Fallstrick“ bei Sale-and-lease-back Transaktionen**

Bei einem sog. Sale-and-lease-back-Geschäft wird ein im Eigentum des Steuerpflichtigen stehender Gegenstand durch ein Finanzinstitut finanziert. Hierfür überträgt der Steuerpflichtige das Eigentum am Gegenstand an das Finanzinstitut und schliesst mit diesem gleichzeitig einen Miet- oder Leasingvertrag ab. Je nach konkreter vertraglicher Gestaltung wird zwischen dem ursprünglichen Eigentümer des Gegenstands und dem Finanzinstitut für den Zeitpunkt des Vertragsendes eine Rückübernahme des veräusserten und zurückgeliehenen Gegenstandes vereinbart.

Soweit vertraglich tatsächlich eine Rückübernahme vereinbart wird, gilt es in Anwendung von Art. 2 Abs. 3 Mehrwertsteuerverordnung festzuhalten, dass bei der ersten Übertragung des Gegenstands an das Finanzinstitut mehrwertsteuerlich **kein** Lieferungsstatbestand mit Vorsteuerabzugsrecht besteht, sondern ein von der MWST ausgenommener Fremdfinanzierungsstatbestand, durch welcher der vorgenannte „MWST-Kreislauf“ unterbrochen und dadurch kein Vorsteuerabzugsrecht besteht. Es besteht für den

übertragenden Steuerpflichtigen somit das Risiko einer Eigenverbrauchsbesteuerung infolge Nutzungsänderung, was wie vorstehend erwähnt zu einer Rückzahlung von in der Vergangenheit als Vorsteuer geltend gemachter MWST führen kann.

## 6. Fazit

Als Fazit gilt es festzuhalten, dass bei Liegenschaftstransaktionen dem Thema MWST rechtzeitig eine hohe Beachtung geschenkt werden muss. Je nach Ausgangslage macht es Sinn resp. ist es zur Vermeidung einer definitiven MWST-Belastung zwingend, eine Liegenschaft mit MWST zu übertragen, d.h. für den Verkauf zu optieren. Varianten hierfür bilden den offenen Ausweis der MWST oder aber die Anwendung des Meldeverfahrens.

Für den Fall von Sale-and-lease-Back-Geschäften gilt es zu prüfen, ob die zwischen den Parteien abgeschlossene vertragliche Vereinbarung eine Rückübernahmepflicht beinhaltet. Ist dies der Fall, wird die stattfindende Transaktion mehrwertsteuerlich als Finanzierungsvorgang qualifiziert, was je nach Ausgangssituation zu einer ungewollten definitiven MWST-Belastung führen kann.

---

### Bratschi Wiederkehr & Buob in Kürze

Bratschi Wiederkehr & Buob, eine führende Schweizer Anwaltskanzlei mit über 60 Anwältinnen und Anwälten in den Wirtschaftszentren der Schweiz, bietet schweizerischen und ausländischen Unternehmen und Privatpersonen professionelle Beratung und Vertretung in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts, im Steuerrecht und im öffentlichen Recht sowie in notariellen Angelegenheiten.

**Zürich** Bahnhofstrasse 70, Postfach 1130, CH-8021 Zürich  
Telefon +41 58 258 10 00, Fax +41 58 258 10 99  
zuerich@bratschi-law.ch

**Bern** Bollwerk 15, Postfach 5576, CH-3001 Bern  
Telefon +41 58 258 16 00, Fax +41 58 258 16 99  
bern@bratschi-law.ch

**St.Gallen** Vadianstrasse 44, Postfach 262, CH-9001 St.Gallen  
Telefon +41 58 258 14 00, Fax +41 58 258 14 99  
stgallen@bratschi-law.ch

**Basel** Lange Gasse 15, CH-4001 Basel  
Telefon +41 58 258 19 00, Fax +41 58 258 19 99  
basel@bratschi-law.ch

**Zug** Industriestrasse 24, CH-6300 Zug  
Telefon +41 58 258 18 00, Fax +41 58 258 18 99  
zug@bratschi-law.ch

[www.bratschi-law.ch](http://www.bratschi-law.ch)

© Bratschi Wiederkehr & Buob, Vervielfältigung bei Angabe der Quelle gestattet