

Die Überführung von Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft – steuerrechtliche Überlegungen

von

Branko Balaban, Rechtsanwalt und Notar, dipl. Steuerexperte, Partner Tax Team AG, Cham (ZG) und
Markus Metzger, dipl. Steuerexperte, MWST-Experte FH, Partner Tax Team AG, Cham (ZG)

1. Einleitende Bemerkungen

Liegenschaften können privat oder über eine selbst beherrschte Kapitalgesellschaft gehalten werden. Infolge der wirtschaftlichen Doppelbelastung war die Variante mit der Kapitalgesellschaft lange Zeit nicht sehr attraktiv. Diese Situation hat sich mit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in den letzten Jahren geändert. Die Gewinnsteuersätze sind in vielen Kantonen spürbar gesunken. Weiter wurde auf Ebene des Aktionärs die privilegierte Dividendenbesteuerung eingeführt und damit die Einkommenssteuerbelastung erheblich reduziert.

Der gewerbsmässige Liegenschaftenhändler konnte bis anhin die Abgabebelastung durch die Vornahme von Abschreibungen erträglich gestalten. Diese Möglichkeit hat die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGr, 2. April 2012, 2C_107/2011) inzwischen erheblich eingeschränkt. Die Immobilien-AG bietet immerhin den Vorteil, dass die Gewinne auf den Mieterträgen – selbst wenn keine Abschreibungen vorgenommen werden – nur mit der Gewinnsteuer erfasst werden, welche in der Summe geringer als die Einkommenssteuer und AHV sein werden. Zudem bietet die Immobilien-AG die Möglichkeit, die thesaurierten Gewinne nicht auszuschütten, um die Dividendenbesteuerung zu vermeiden, und für die Investition in neue Immobilien zu verwenden.

Falls die Überführung von selbst gehaltenen Liegenschaften in eine Immobilien-AG ins Auge gefasst wird, gibt es verschiedene Abgabefolgen zu berücksichtigen. Diese werden nachstehend beleuchtet.

2. Liegenschaften im Privatvermögen

2.1 Grundstückgewinnsteuer

Die Kantone sind nach Art. 12 Abs. 1 StHG verpflichtet, Gewinne, welche sich bei der Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens ergeben, mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen. Dasselbe gilt für die Gemeinden, soweit ihnen das kantonale Recht die entsprechende Steuerhoheit zubilligt (Art. 1 Abs. 2 StHG).

Art. 12 Abs. 1 StHG qualifiziert als Grundstücksgewinn die Differenz zwischen dem Verkaufserlös und den Anlagekosten. Folgt man der Strategie, dass «aufgeschobene Steuern besser sind als bezahlte», so drängt sich eine Überführung der Liegenschaften in die AG zu den Anlagekosten auf. Damit fällt kein Gewinn an und die Grundstückgewinnsteuer liesse sich eigentlich vermeiden. Verschiedene Kantone lassen die Überführung der Liegenschaften zu den Anlagekosten zu, andere hingegen nicht. So wird bspw. zwischen Nahestehenden eine Übertragung mindestens zum Steuerwert oder zum Verkehrswert verlangt. Solche Vorgaben gilt es zu beachten, wenn die Einbringung von Liegenschaften in eine selbst beherrschte Immobilien AG ins Auge gefasst wird. Es ist deshalb zu empfehlen, vor dem Transfer der Liegenschaften – insbesondere wenn mehrere Kantone involviert sind – die steuerlich zulässigen Übertragungspreise genau abzuklären.

In gewissen Konstellationen kann es sinnvoll sein, die Liegenschaften zum Verkehrswert zu übertragen und die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen. Diverse Kantone sehen nämlich bei langen Besitzdauern sehr geringe Grundstückgewinnsteuerbelastungen (bspw. 10–12 %) vor. Falls die Grundstückgewinnsteuer tiefer ist als die Summe der Gewinn- und Dividendensteuern, kann sich eine Überführung zum Verkehrswert lohnen, selbst wenn damit Steuerfolgen und ein Liquiditätsabfluss verbunden sind. Hinzu kommt, dass höhere Erwerbskosten bei der Immobilien AG zu mehr Abschreibungspotential führen.

Es bleibt festzuhalten, dass der steuerlich zulässige Übertragungswert von Liegenschaften in eine Immobilien AG kantonale unterschiedlich ist. Ferner ist zu prüfen, ob eine Abrechnung der Grundstückgewinnsteuer für die zukünftige Steuerplanung vorteilhaft sein kann.

2.2 Einkommenssteuer

Für Zwecke der direkten Bundessteuer ist Art. 16 Abs. 3 DBG massgebend, wonach Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei sind. Dies gilt auch für die Überführung von privat gehaltenen Liegenschaften in eine Immobilien-AG.

Liegt der Übertragungspreis für die Liegenschaften über dem Verkehrswert, so erbringt die Immobilien-AG dem Aktionär einen geldwerten Vorteil. Dieser ist beim Aktionär mit der Einkommenssteuer zu erfassen (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG).

Liegenschaften des Privatvermögens können nicht im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung nach Art. 19 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 3 StHG auf die Immobilien-AG transferiert werden. Art. 19 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 3 StHG sind für die selbständige Erwerbstätigkeit und demnach nur für Liegenschaften des Geschäftsvermögens anwendbar.

Hält eine natürliche Person ein relativ umfangreiches Immobilienportefeuille im Privatvermögen, besteht die Möglichkeit, dass bereits der Verkauf einer Liegenschaft deren Qualifikation als Geschäftsvermögen auslösen kann. Deshalb kann es entscheidend sein, wie viele Liegenschaften und zu welchem Zeitpunkt in die Immobilien-AG übertragen werden. Es gilt insbesondere zu vermeiden, dass mit der Übertragung nur einer oder weniger Liegenschaften das Verkaufsmoment gegeben ist und die übrigen Liegenschaften neu als Geschäftsvermögen qualifiziert werden.

2.3. Handänderungssteuer

Der Eigentumsübergang von Liegenschaften löst in den meisten Kantonen – ausser in Zürich und Schwyz – die Handänderungssteuer oder die Handänderungsabgabe aus. Die Belastungen sind sehr unterschiedlich und können bis zu ca. 3 % des Transaktionswertes betragen.

Wie bei der Grundstückgewinnsteuer ist auch bei der Handänderungssteuer oder -abgabe die Definition des Steueroberjektes nicht einheitlich geregelt. Gewisse Kantone stellen auf den beurkundeten Übertragungspreis ab, andere sehen in den Steuergesetzen Mindestgrössen vor. So wird bspw. bei Geschäften unter Nahestehenden der Steuerwert oder Verkehrswert als Mindestbemessungsgrösse festgelegt.

Die Handänderungssteuer oder -abgabe ist in prozentualer Hinsicht zwar gering, jedoch wird als Bemessungsgrösse der Transaktionswert herangezogen. Bei hohen Übertragungspreisen kann die Abgabe recht einschenken, was bei der Liquidationsplanung zu berücksichtigen ist. Ferner ist zu prüfen, wer die Handänderungssteuer oder -abgabe zu entrichten hat. Allenfalls lässt sich auch in diesem Bereich Optimierungspotential ausmachen.

Die Anwendung von Art. 103 FusG, der die Befreiung von der Handänderungssteuer oder -abgabe bei steuerneutralen Umstrukturierungen vorsieht, ist nicht möglich. Wie vorstehend unter Ziff. 2.2. dargelegt, kann die Übertragung von Liegenschaften des Privatvermögens nicht im Rahmen einer Umstrukturierung nach Art. 19 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 3 StHG erfolgen.

2.4. Emissionsabgabe

Gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG unterliegen Zuschüsse, welche die Gesellschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Gesellschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital oder der einbezahlte Betrag der Genossenschaftsanteile erhöht wird, der Emissionsabgabe. Überträgt der Aktionär die Liegenschaften unter dem Verkehrswert an die Immobilien-AG ohne Kapitalerhöhung, ist die Emissionsabgabe von 1 % auf dem Zuschuss abzuliefern. Es gilt deshalb zu prüfen, ob die Liegenschaften mittels Sacheinlage/-übernahme eingebracht werden können.

2.5. Schenkungssteuer

Die Schenkungssteuerfrage stellt sich, wenn mehrere Aktionäre vorhanden sind, Liegenschaften unter dem Verkehrswert eingebracht werden und die «Zuschüsse» wertmässig unterschiedlich ausfallen. Bei der Übertragung von Liegenschaften unter dem Verkehrswert an die Immobilien AG steigt der Wert der Aktien. Haben nicht alle Aktionäre im gleichen Umfang an die Wertsteigerung beigetragen, liegt wirtschaftlich eine Bereicherung gewisser Aktionäre vor. Diese unentgeltlichen Zuwendungen qualifizieren als Schenkungen.

In der Regel werden solche Schenkungen innerhalb der Familie oder näheren Verwandtschaft erbracht. Schenkungen unter Ehegatten sowie in gerader Linie sind in beinahe allen Kantonen steuerfrei. Teilweise erhebliche Steuereffolgen können aber bspw. bei Zuwendungen von Tante/Onkel an Nichte/Neffe eintreten.

2.6 Gebühren

Die Verträge für die Übertragung der Liegenschaften müssen öffentlich beurkundet und die Handänderungen im Grundbuch eingetragen werden. Geht mit der Liegenschaftsübertragung die Gründung einer AG oder eine Kapitalerhöhung einher, so fallen nebst den Notariatskosten noch Handelsregistergebühren an.

Die Gebühren sind, soweit sie sich nicht auf Bundesrecht stützen, kantonal unterschiedlich. Ferner ist bei Handänderungen von Liegenschaften die Wahl der Beurkundungsperson und damit des Gebührentarifs eingeschränkt. Es empfiehlt sich, vor Inangriffnahme der Liegenschaftstransfer die Gebührenfolgen zu berechnen. Wird ein umfangreiches Immobilienportefeuille übertragen, können die Gebührenfolgen beträchtlich sein.

3. Liegenschaften im Geschäftsvermögen

3.1 Grundstückgewinn- und Einkommenssteuer

3.1.1. Allgemeines

Art. 12 StHG lässt den Kantonen den Freiraum, bei der Grundstückgewinnsteuer dem monistischen oder dualistischen System zu folgen. Beim monistischen System werden auf kantonaler Ebene Grundstückgewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst; die wieder eingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Beim dualistischen System werden Grundstückgewinne aus dem Verkauf von Geschäftsliegenschaften mit der Einkommenssteuer abgerechnet. Nach Art. 18 DBG erfolgt für Zwecke der direkten Bundessteuer für Liegenschaftsgewinne des Geschäftsvermögens eine Besteuerung mit der Einkommenssteuer.

3.1.2. Steuerneutrale Umstrukturierung

Gemäss Art. 19 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 3 StHG werden stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelunternehmen, Personengesellschaft) bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Das ESTV KS Nr. 5 vom 01.06.2004 (Ziff. 3.2.2.3) definiert den Betrieb als einen organisatorisch-technischen Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt. Als Teilbetrieb wird der kleinste lebensfähige Organismus eines Unternehmens verstanden. Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen;
- die Unternehmung verfügt über Personal;
- der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag.

Weiter führt das ESTV KS Nr. 5 vom 01.06.2004 unter Ziff. 3.2.2.3 aus, dass das Halten und Verwalten eigener Immobilien dann einen Betrieb darstellt, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.

Damit gemäss den vorerwähnten Vorgaben der Eidg. Steuerverwaltung Liegenschaften des Geschäftsvermögens einen Betrieb darstellen, muss ein Immobilienportefeuille einen Wert von schätzungsweise CHF 25 bis 30 Mio. aufweisen. Erfüllen die Liegenschaften das Betriebserfordernis, so können diese steuerneutral in eine Immobilien-AG überführt werden. Die Steuerneutralität für die Belange der Einkommenssteuer ergibt sich aus von Art. 19 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 3 StHG. Die Kantone und Gemeinden haben die Grundstückgewinnsteuer gestützt auf Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG aufzuschieben. Die Befreiung von der Handänderungssteuer basiert auf Art. 103 FusG und die Befreiung von der Emissionsgabe auf Art. 6 Abs. 1 lit. abis StG.

Obwohl die bundesrechtlichen Vorgaben eine steuerneutrale Überführung von Liegenschaften in eine Immobilien AG bei Erfüllen der Voraussetzungen vorsehen, ist es, wie die Praxis zeigt, durchaus möglich, dass einige Kantone solchen Transaktionen die Steuerneutralität absprechen. Aus steuerplanerischen Gründen ist dies bedauerlich, weil

die Liegenschaftsübertragung bzw. deren steuerrechtliche Folgen nicht mittels Ruling abgesichert werden können. Es bleibt dann nichts Weiteres übrig, als die Liegenschaften ohne Steuerruling zu überführen und das Risiko von allenfalls nicht abschätzbaren Steuerfolgen einzugehen oder auf die Umstrukturierung zu verzichten. Hinsichtlich des Betriebserfordernisses des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels ist ferner darauf hinzuweisen, dass einige Kantone eigene Vorgaben verfolgen, welche im Vergleich zur Definition gemäss Ziff. 3.2.2.3 ESTV KS Nr. 5 vom 01.06.2004 eine Erleichterung darstellen können. So verfolgt bspw. der Kanton Luzern nach den Weisungen StG § 26 / 75 Nr. 2 des Steuerbuches folgende Praxis:

Der aktive gewerbsmässige Liegenschaftenhandel erfüllt, unabhängig der vorstehend aufgeführten Kriterien, stets das Betriebserfordernis. Die Annahme von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel ist steuerlich an Indizien geknüpft, bei deren Vorliegen ohne weiteres ein Betrieb im steuerrechtlichen Sinne gegeben ist.

Der gewerbsmässige Liegenschaftenhandel erfüllt das Betriebserfordernis, solange dieser mit einer gewissen Intensität betrieben wird. Im Liegenschaftenhandelsbetrieb muss ein regelmässiger Handel (Käufe und Verkäufe) stattfinden, d.h. es müssen laufend Liegenschaftentransaktionen erfolgen und es muss ein nach aussen sichtbarer Marktauftritt vorliegen. Erfüllt der/die Liegenschaftenhändler/-händlerin im Laufe der Zeit diese Kriterien nicht mehr, geht die Betriebsqualifikation verloren. Die Liegenschaften verbleiben jedoch im Geschäftsvermögen. Derartige Liegenschaften können nicht steuerneutral auf eine juristische Person übertragen werden, weil das Betriebserfordernis bei nicht aktiven Liegenschaftenhändler/-händlerinnen nicht (mehr) erfüllt ist.

Wird ein Liegenschaftenhandelsbetrieb von einer natürlichen Person auf eine juristische Person übertragen (Umwandlung), muss Gewähr geboten werden, dass der Handel auch in den der Umwandlung folgenden fünf Jahren mit einer vergleichbaren Intensität weitergeführt wird. Um eine Besteuerung der übertragenen stillen Reserven bei der Verletzung dieser Frist im Nachsteuerverfahren sicherzustellen, wird die Unterzeichnung einer entsprechenden Erklärung verlangt.

Die Praxis des Kantons Luzern ist nach der Ansicht der Autoren zu begrüssen. Wenn die steuerrechtlichen Vorgaben eine Tätigkeit als gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel qualifizieren, so muss ein unternehmerischer Grundgedanke dahinter stehen. Ziff. 3.2.2.3 ESTV KS Nr. 5 vom 01.06.2004 definiert als Betrieb einen organisatorisch-technischen Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt. Der gewerbsmässige Liegenschaftenhändler setzt seine Liegenschaften für die unternehmerische Leistungserstellung ein, womit die Anforderungen an das generelle Betriebserfordernis eigentlich erfüllt wären.

3.1.3. Privilegierte Besteuerung

Kann eine Übertragung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens in eine Immobilien AG nicht steuerneutral bewerkstelligt werden, so sind nach Art. 18 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG die stillen Reserven, d.h. die Differenz zwischen dem Verkehrswert und den Buchwerten, zu besteuern. Es gilt dann zu prüfen, ob eine privilegierte Besteuerung möglich ist. Werden sämtliche Liegenschaften des Geschäftsvermögens in eine Immobilien AG überführt, so endet grundsätzlich die selbständige Erwerbstätigkeit.

Nach Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern, falls die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Die privilegierte Besteuerung wird in der Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) und das ESTV KS Nr. 28 vom 03.11.2010 präzisiert. Wird die Überführung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens in eine Immobilien-AG nach dem vollendeten 55. Altersjahr vorgenommen, so kann für die Einkommenssteuer die privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG geltend gemacht werden. Muss die selbständige Erwerbstätigkeit wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben werden, so wird kaum eine Weiterführung der Tätigkeit über eine Immobilien-AG angestrebt werden, ausser es wird die Einsetzung von Geschäftsführern angestrebt. Für Kantone mit dem monistischen Grundstückgewinnsteuersystem ist darauf hinzuweisen, dass die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung nur für die wiedereingebrachten Abschreibungen beansprucht werden kann, welche der Einkommenssteuer unterliegen. Das StHG regelt die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung in Art. 11 Abs. 5, also im 2. Kapitel zur Einkommenssteuer. Im 3. Kapitel (Grundstückgewinnsteuer) ist keine Vorgabe an die Kantone und Gemeinden hinsichtlich der privilegierten Besteuerung von Liquidationsgewinnen vorgesehen, weshalb sich die steuerliche Erfassung der Wertzuwachsgegewinne nach dem kantonalen Grundstückgewinnsteuerrecht richtet.

3.1.4. Ordentliche Besteuerung

Kann die Überführung der Liegenschaften nicht im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung oder einer privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung erfolgen, ist bei der direkten Bundessteuer und den Kantonen mit dem dualistischen Grundstückgewinnsteuersystem die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert mit der Einkommenssteuer abzurechnen. Kantone mit monistischem Grundstückgewinnsteuersystem erfassen die Wertzuwachsgegewinne nach dem einschlägigen kantonalen Grundstückgewinnsteuerrecht.

3.2. Handänderungssteuer

Kann die Überführung der Geschäftsliegenschaften im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung nach Art. 19 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 3 StHG vollzogen werden, so sind die Handänderungen gestützt auf Art. 103 FusG von der Handänderungssteuer oder -abgabe befreit. Andernfalls ist die Handänderungssteuer oder -abgabe abzurechnen.

3.3. Emissionsabgabe und Schenkungssteuer

Es kann auf die vorstehenden Ausführungen zu Ziff. 2.4. und Ziff. 2.5. verwiesen werden.

3.4. Gebühren

Kann die Einbringung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens in eine Immobilien-AG im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung bewerkstelligt werden, so kommen in der Regel Vorzugstarife bei den Gebühren (Notar, Grundbuchamt, Handelsregisteramt) zur Anwendung. Andernfalls sind die ordentlichen Gebühren zu entrichten.

3.5. AHV

Ist ein steuerbares Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG gegeben, so ist dieses Einkommen zusätzlich mit der AHV abzurechnen (Art. 9 AHVG).

4. Mehrwertsteuer

Im Mehrwertsteuerrecht spielt Art. 21 MWSTG eine wichtige Rolle. In den Ziff. 20 und 21 des Abs. 2 ist festgehalten, dass die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Ziff. 20) und die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch und zur Nutzung von der MWST (Ziff. 21) ausgenommen sind. Demzufolge stellt die Übertragung von Liegenschaften vom Privatvermögen in eine selbst beherrschte Kapitalgesellschaft (Immobilien AG) kein der MWST unterliegender Vorgang dar.

Liegt aufgrund des von der MWST ausgenommenen Umsatzes keine MWST-Pflicht vor, kann selbstredend kein Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Liegenschaften vorgenommen werden. Werden anschliessend an die Übertragung der Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft bzw. ins Geschäftsvermögen Investitionen und/oder Aufwendungen getätigt, lohnt es sich, eine allfällige freiwillige Versteuerung (sog. Option) der Vermietungsumsätze zu prüfen. Der Gesetzgeber hat die Optionsmöglichkeiten im Bereich der Liegenschaften eingeschränkt, indem er in Art. 22 Abs. 2 lit. b MWSTG ausführt, dass eine Option im Bereich der Ziff. 20 und 21 des Art. 21 MWSTG nur vorgenommen werden kann, wenn die Liegenschaften nicht ausschliesslich für private Zwecke genutzt werden.

In der erst kürzlich definitiv erschienenen MWST-Praxis-Info 07 hat die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung MWST, den Begriff private Zwecke noch etwas präzisiert:

Unter der Nutzung für private Zwecke im Sinne von Art. 22 Abs. 2 lit. b MWSTG wird die **Nutzung für Wohnzwecke** verstanden. Als Nutzung für Wohnzwecke gilt der Gebrauch der Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne von Art. 23 ff. ZGB und/oder für den Wochenaufenthalt. Wochenaufenthalter sind Personen, die an den Arbeits-, Ausbildungs- oder Studientagen am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort übernachten und die freien Tage (in der Regel Wochenenden) regelmässig an einem anderen Ort verbringen. Ein Wochenaufenthalt am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort ist in der Regel notwendig, wenn eine alltägliche Rückkehr an den Wohnort aus zeitlichen, beruflichen oder finanziellen Gründen nicht zumutbar ist.

Wenn die Liegenschaften also für eine geschäftliche Nutzung vermietet werden, kann eine Option unter Umständen sinnvoll sein (bei einem höheren Potential eines möglichen Vorsteuerabzuges). Damit verbunden ist aber eine entsprechende Registrierungspflicht bei der MWST (eine unternehmerische Tätigkeit nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG vorausgesetzt) und die Pflicht, periodisch MWST-Abrechnungen einzureichen und die Buchhaltung mehrwert-

steuerkonform einzurichten. Es gilt dann auch zu beachten, dass allfällig weitere nicht mit der Option in Verbindung stehende steuerbare Umsätze anschliessend mit der MWST abgerechnet werden müssen. Um einen allfälligen Vorsteuerabzug nicht zu gefährden, ist in solchen Fällen die Mehrwertsteuerkonformität der Rechnungen im Auge zu behalten und die Leistungserbringer darüber zu informieren.

Sollte eine MWST-Pflicht aufgrund der Option von Umsätzen eingegangen werden, ist weiter darauf zu achten, dass auch in den periodischen MWST-Abrechnungen solche Umsätze auch als optierte Umsätze deklariert werden (Ziff. 200 und 205 der MWST-Abrechnung).

Nach der Registrierung bei der MWST ist eine Option von Liegenschaftsumsätzen ohne weitere Bewilligung möglich – sofern es sich natürlich nicht um eine private Nutzung des Empfängers handelt. Der offene Ausweis der MWST auf den Rechnungen und Verträgen genügt. Damit ist auch klar, dass bei Weglassen eines Vermerkes bezüglich MWST nach aktueller Praxis der ESTV ein von der MWST ausgenommener Umsatz ohne Vorsteuerabzug vorliegt. Eine rückwirkende Korrektur bereits ausgestellter Rechnungen ohne MWST ist nach aktueller Praxis der ESTV nicht möglich bzw. wird nicht zugelassen.

Es ist zudem durchaus möglich, erst zu einem späteren Zeitpunkt eine entsprechende Option auf den Liegenschaftsumsätzen vorzunehmen bspw. dann, wenn eine höhere Vorsteuerbelastung aufgrund von Renovationsarbeiten ansteht. Es gilt eine solche Registrierung rechtzeitig zu planen und die entsprechenden Fristen einzuhalten. Die Nebenkosten sind übrigens gleich zu behandeln wie das Hauptverhältnis. Dies bedeutet, dass die Nebenkosten bei einem optierten Mietverhältnis ebenfalls mit der MWST abzurechnen sind bzw. bei einem von der MWST ausgenommenen Mietverhältnis die Nebenkosten ebenfalls nicht mit der MWST abgerechnet werden (dementsprechend auch kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann).

Werden Liegenschaften aus einem Bereich übertragen, der bereits bei der MWST registriert ist und die Liegenschaftsumsätze bisher optiert waren, ist unbedingt darauf zu achten, dass die optimalste Übertragungsvariante gewählt wird. Werden solche Liegenschaften ohne Hinweis auf die MWST übertragen, handelt es sich – wie vorstehend beschrieben – um einen von der MWST ausgenommenen Umsatz. Da die Liegenschaften sich vor dem Verkauf im steuerbaren (optierten) Bereich befanden, erfolgt zum Zeitpunkt der Übertragung eine Nutzungsänderung, die zur Eigenverbrauchsbesteuerung beim Übertragenden führt. Da die MWST-technische Abschreibungszeit des Vorsteuerabzuges bei wertvermehrenden Investitionen und Grossrenovationen 20 Jahre beträgt, kann eine solche von der MWST ausgenommene Übertragung unter Umständen hohe Rückforderungen der ESTV auslösen. Die Autoren empfehlen deshalb, bei jedem Liegenschaftsverkauf und bei jeder Liegenschaftsübertragung auch die MWST-Folgen seriös zu analysieren. Die Anwendung einer Option auf dem Verkauf oder die freiwillige Anwendung des Meldeverfahrens sind in jedem Fall zu prüfen (inkl. der Erfüllung der diesbezüglichen Voraussetzungen).

5. Verfahrenstechnische Hinweise

5.1. Kantonale Steuerverwaltungen

Die Überführung von Liegenschaften in eine Immobilien-AG ist eine steuerrechtliche Herausforderung. Es ist deshalb empfehlenswert, die Steuerfolgen mittels Steurruling abzusichern. Sind mehrere Kantone involviert, so ist es sinnvoll, zunächst mit dem sogenannten «Lead-Kanton» Kontakt aufzunehmen. Dies ist in der Regel der Kanton, wo die steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz hat. Die Steuerverwaltung des «Lead-Kantons» ist allenfalls bereit, bei der Koordination mit den übrigen Kantonen mitzuwirken.

5.2. Eidg. Steuerverwaltungen, Hauptteilung DVS

Allenfalls kann der «Lead-Kanton» die Bemühungen rund um das Steurruling auch mit der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptteilung DVS, koordinieren. Diesbezüglich wird es im Wesentlichen um die Emissionsabgabe gehen.

5.3. Eidg. Steuerverwaltungen, Hauptteilung MWST

Im Gegensatz zu den vorstehenden Ausführungen bezüglich den kantonalen Steuerverwaltungen und der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptteilung DVS, ist es nicht zwingend nötig, betreffend die MWST-Folgen einer Liegenschaftsübertragung ein Ruling einzuholen.