

Stephan Beutler

# Mehrwertsteuerproblematik bei Liegenschaften im Konkurs

Fragen im Zusammenhang mit der mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung von Liegenschaften im Konkursverfahren

**Bekanntlich wird das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) auf den 1. Januar 2001 die Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV) ablösen. In den nachfolgenden Ausführungen wird der Handlungs- und Problembereich in der mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung von Liegenschaften im Konkursverfahren skizziert. Für zentrale Aspekte, die diesen Themenbereich betreffen, liegen zur Zeit noch keine Verlautbarungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Branchenbroschüren, Merkblätter oder Spezialbroschüren) vor. Namentlich durch die Einführung des Rechtsinstitutes der Einlageentsteuerung (Art. 42 MWSTG; spätere Entstehung des Anspruches auf Vorsteuerabzug) ergeben sich im Konkursverfahren und damit auch für die Konkursverwaltungen verschiedene neue Herausforderungen.**

## 1. Gesetzliche Grundlagen

### 1.1. Die Steuerpflicht

Ausgangspunkt der mehrwertsteuerrechtlichen Betrachtung bilden die Bestimmungen von Art. 21 in Verbindung mit Art. 29 lit. a MWSTG (Art. 17 i.V.m. Art. 22 lit. a MWSTV), welche die subjektive Steuerpflicht regeln. Während Art. 21 MWSTG den Beginn der Steuerpflicht regelt, bestimmt Art. 29 lit. a MWSTG die Beendigung. Der Wortlaut des MWSTG und der MWSTV sind identisch.

Die subjektive Steuerpflicht setzt eine <mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche und selbständige Tätigkeit> voraus<sup>1</sup>. Damit soll namentlich eine Abgrenzung gegenüber gelegentlichen oder sogar einmaligen Tätigkeiten geschaffen werden, welche zum vorneherein nicht der MWST unterliegen. Die subjektive Steuerpflicht setzt somit eine nachhaltige, auf Dauer ausgerichtete Tätigkeit voraus.

Das Gesetz regelt das Ende der Steuerpflicht im Falle einer konkursamtlichen Liquidation ausdrücklich, indem Art. 29 lit. a MWSTG die Steuerpflicht mit dem Abschluss des Liquidationsverfahrens enden lässt. Obwohl mit der Konkurseröffnung in der Regel die eigentliche Geschäftstätigkeit eingestellt wird, sich jedenfalls die Handlungen der Konkursverwaltung auf die Verwaltung und Ver-

wertung der Aktivmasse beschränken, um schliesslich den Erlös unter die Gläubiger zu verteilen, lässt der Gesetzgeber die Steuerpflicht nicht mit der Konkurseröffnung enden. Die allgemeinen Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht (das Vorliegen einer gewerblichen, beruflichen und selbständigen Tätigkeit, das Erzielen einer bestimmten Umsatzhöhe, etc.) verlieren dadurch im Konkursverfahren an Bedeutung. Die einzelnen Liquidationshandlungen im Konkurs (bspw. der Verkauf des Warenlagers) sind somit aus dem Blickwinkel der MWST von Bedeutung. Im Merkblatt Nr. 2 (MB 2)<sup>2</sup> wird dennoch eine Unterscheidung getroffen. Je nach dem, ob mit der Konkurseröffnung die Geschäftstätigkeit eingestellt wird oder nicht, resultieren für die Konkursverwaltung andere formelle Pflichten (bspw. Rhythmus der Deklarations- und Abrechnungspflicht, Marktauftritt der



Stephan Beutler  
Fursprecher  
Dr. Röhlisberger AG, Bern

<sup>1</sup> Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur MWST

<sup>2</sup> Merkblatt Nr. 2 für Betreibungs- und Konkursämter vom 7. Februar 1995

Konkursverwaltung für den Konkursiten mit der Mehrwertsteuernummer des Konkursiten Schuldners, etc.).

### 1.2. Ausgenommene Umsätze und freiwillige Unterstellung (Option)

Art. 18 MWSTG (Art. 14 MWSTV) enthält einen Katalog von Umsätzen, welche von der MWST ausgenommen sind. Zum einen unterliegen diese Umsätze nicht der MWST. Zum andern können aber die Vorsteuerbelastungen auf Leistungsbezügen für die Erbringung von ausgenommenen Umsätzen nicht im Sinne von Vorsteuern zurückverlangt resp. geltend gemacht werden. Für Unternehmer, welche ausgenommene Umsätze erzielen, resultiert eine *taxe occulte*, indem sie bspw. die MWST auf ihren Betriebsmitteln nicht geltend machen können.

Unter die ausgenommenen Umsätze fallen namentlich die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken (Art. 18 Ziffer 20 MWSTG bzw. Art. 14 Ziffer 16 MWSTV); mithin der Verkauf von Grundstücken. Ebenso unterliegt die Vermietung von unbeweglichen Gegenständen dem Ausnahmekatalog (Art. 18 Ziffer 21 MWSTG bzw. Art. 14 Ziffer 17 MWSTV). Im Bereich der Vermietung gelten jedoch gewichtige Ausnahmen (faktisch die Ausnahme von der Ausnahme), welche wiederum der MWST unterliegen (bspw. die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen im Hotel- und Gastgewerbe). Der Verkauf einer vormals vermieteten Liegenschaft hat somit keine unmittelbaren steuerrechtlichen Konsequenzen.

Unter gewissen Voraussetzungen kann für den grössten Teil der Umsätze, welche unter den Ausnahmekatalog fallen und damit von der MWST ausgenommen sind, mittels Option die freiwillige Versteuerung beantragt werden. Diese Möglichkeit besteht für die Vermietung und den Verkauf. Vorausgesetzt, dass der Vermieter – wenn auch erst durch die Vermietung – bzw. der Verkäufer und andererseits der Mieter bzw. der Käufer mehrwertsteuerpflichtig sind, die vermietete oder veräusserte Liegenschaft dem Mieter bzw. dem Erwerber dazu dient mehrwertsteuerpflich-

tige Umsätze zu generieren, kann eine freiwillige Unterstellung unter die MWST verlangt werden. Im Falle der Vermietung wird zusätzlich ein jährlicher Mindestumsatz (Mietzinseinnahmen von Fr. 40'000.–) verlangt, sofern es um die Neuunterstellung unter die Steuerpflicht geht (der Unternehmer wird nur – freiwillig – für den Mietzins mehrwertsteuerpflichtig, weil seine übrigen Umsätze von der Steuer ausgenommen sind). Hingegen kann ein nicht steuerpflichtiger Verkäufer alleine für den Verkauf einer Liegenschaft nicht optieren, weil es sich dabei lediglich um eine einmalige Tätigkeit handelt<sup>3</sup>. Die Option für den Verkauf setzt somit die Steuerpflicht des Verkäufers im Zeitpunkt der Veräusserung voraus, während für die Vermietung allenfalls erst durch die freiwillige Unterstellung der künftigen Mietzinse die Steuerpflicht begründet wird.

Aus den nachfolgenden Ausführungen werden allfällige Vorteile der freiwilligen Versteuerung ersichtlich.

### 1.3. Die Eigenverbrauch- und die Einlageentsteuerung bzw. Nutzungsänderungen

Sowohl die MWSTV als auch das MWSTG kennen den Tatbestand des Eigenverbrauchs. Eigenverbrauch liegt vor, wenn aus dem steuerpflichtigen Bereich Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnommen werden, die oder deren Bestandteile die Unternehmung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (Art. 9 MWSTG bzw. Art. 8 MWSTV). Werden beispielsweise Betriebsliegenschaften, welche vormals zur Herstellung von mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen verwendet wurden, neu vermietet oder verkauft, muss über den Eigenverbrauch abgerechnet werden. Die Abrechnung erfolgt in diesem Falle, weil die Vermietung bzw. der Verkauf von unbeweglichen Gegenständen grundsätzlich von der MWST ausgenommen ist. Mit der Eigenverbrauchsteuer erfolgt praktisch eine nachträgliche Korrektur der Vorsteuern. Die Vorsteuerentlastung wird rückgängig gemacht.

In den Fällen der Vermietung und des Verkaufs kann unter Umständen die Ei-

genverbrauchsteuer vermieden werden. Sind die Voraussetzungen für die Option (vgl. Ziffer 2.2 hievore) erfüllt und die freiwillige Unterstellung gewährt worden, entfällt der Tatbestand des Eigenverbrauchs. Durch die freiwillige Versteuerung der künftigen Mietzinse bzw. der mehrwertsteuerrechtlichen Abrechnung des Kaufpreises – ohne Wert des Bodens – verbleibt der Gegenstand im steuerbaren Bereich und über die bisher geltend gemachten Vorsteuern erfolgt keine Abrechnung im Sinne der Eigenverbrauchsteuer.

Bemessungsgrundlage der Eigenverbrauchsteuer (Art. 34 Abs. 2 MWSTG) ist der Zeitwert resp. für Liegenschaften der Verkehrswert des Gebäudes (ohne Wert des Bodens) höchstens jedoch der Wert der Aufwendungen, welche seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Zu diesen Aufwendungen gehören die Kosten mit Anlagecharakter des Gebäudes (bauliche Verbesserungen, die den Anlagewert erhöhen), Grossrenovationen (Kosten von mehr als 5% gemessen am Gebäudeversicherungswert) sowie nachgeholter Unterhalt (Investitionen von mehr als 5% des Erwerbspreises, welche innert 24 Monaten nach dem Erwerb getätigt werden – in Analogie zu der Dumont-Praxis)<sup>4</sup>. **Mithin fallen werterhaltende Aufwendungen sowie Betriebskosten nicht unter den Begriff der Aufwendungen, welche der Eigenverbrauchsteuer unterliegen.** Soweit der Nachweis (Buchhaltung und Belege im Sinne von Art. 37 MWSTG) hinsichtlich dieser Liegenschaftskosten erbracht werden kann, reduziert sich die Eigenverbrauchsteuer, weil für jedes abgelaufene Jahr linear ein Zwanzigstel dieser Kosten abgeschrieben werden kann. Der Nachweis obliegt allerdings dem Steuerpflichtigen.

Mit dem Inkrafttreten des MWSTG wird das Rechtsinstitut der Einlageentsteuerung (Art. 42 MWSTG) eingeführt. Funktional stellt die Einlageentsteuerung das Gegenstück zur Eigenverbrauchsteuer

<sup>3</sup> Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht an der Universität St. Gallen (IFF), Seminar vom 5./6. September 2000; Nutzungsänderungen, Herr A. DIETHELM

<sup>4</sup> vgl. Hinweis 4

dar. Damit wird dem Wechsel eines Gegenstandes von einer nicht der MWST unterliegenden Verwendung in den steuerpflichtigen Bereich Rechnung getragen. Die Vorsteuerbelastung kann nachträglich zu Gunsten des Steuerpflichtigen geltend gemacht werden. Wurden beispielsweise an einer ohne Option vermieteten Liegenschaft seit dem Inkrafttreten der MWST (ab 1995) Grossinvestitionen vorgenommen, durften bekanntlich die Vorsteuern auf diesen Liegenschaftsaufwendungen im Zusammenhang mit der MWST nicht geltend gemacht werden. Durch die Option (freiwillige Unterstellung für die Miete) ab dem 1. Januar 2001 kann die Vorsteuerbelastung – teilweise – eliminiert werden, indem analog zur Eigenverbrauchssteuer die bisher angefallenen Vorsteuern nachträglich geltend gemacht werden dürfen<sup>5</sup>. Als vorsteuerbelastete Aufwendungen sind die selben Aufwendungen heran zu ziehen, wie bei der Eigenverbrauchssteuer (Kosten mit Anlagecharakter, Grossrenovationen, nachgeholter Unterhalt, nicht aber werterhaltende Aufwendungen und Betriebskosten).

Hierbei sind folgende Hinweise zu beachten: Es gilt die unterschiedliche Bemessungsbasis bei der Eigenverbrauchssteuer (Basis ist der um die linearen Abschreibungen reduzierte Wert der Gegenstände) und der Einlageentsteuerung (Basis ist die MWST, welche auf den vorgenannten Liegenschaftsaufwendungen tatsächlich lasten) zu berücksichtigen<sup>6</sup>. Durch die unterschiedliche Bemessung, resultiert latent bei steigenden Steuersätzen eine höhere Besteuerung des Eigenverbrauchs gegenüber dem Gegengleich der Einlageentsteuerung (hier wird von der seinerzeit bezahlten Steuer ausgegangen). Verzichtet der Steuerpflichtige auf die ihm zustehende Einlageentsteuerung, wird der nicht geltend gemachte Tatbestand der Einlageentsteuerung bei einer späteren Eigenverbrauchssteuerberechnung mitberücksichtigt. Soweit die Einlageentsteuerung noch nicht verjährt ist, kann diese in diesem Zeitpunkt noch beantragt werden<sup>7</sup>.

Beim Eigenverbrauch entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in welchem er eintritt (Art. 43 Abs. 2 MWSTG bzw. Art. 34

lit. b MWSTV). Während dies unter der Geltung der MWSTV im Zeitpunkt der Aufgabe der steuerbaren Tätigkeit der Fall ist (vgl. Art. 8 Abs. 1 lit. d MWSTV)<sup>8</sup>, entsteht die Steuerforderung gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. d MWSTG mit dem Wegfall der Steuerpflicht oder bei Beendigung der Steuerpflicht. Bei der Liquidation eines Unternehmens endet die Steuerpflicht nach Abschluss des Liquidationsverfahrens<sup>9</sup>. Demgegenüber kann die Einlageentsteuerung und damit die Vorsteuer in der Abrechnung vorgenommen werden, in welcher die Nutzungsänderung (Übergang vom Bereich, welcher nicht der MWST unterliegt in den steuerbaren Bereich) erfolgt.

Nutzungsänderungen können somit aus mehrwertsteuerrechtlicher Optik entweder zu Einlageentsteuerungen oder zur Eigenverbrauchssteuer führen. Wird auf den Zeitpunkt der Konkursöffnung eine Nutzungsänderung – eventuell auch nur eine partielle Nutzungsänderung – unterstellt, hat dies unmittelbare Steuerfolgen. Von einer Nutzungsänderung, welche den Tatbestand des Eigenverbrauchs auslöst, wird ausgegangen, wenn ein Unternehmen aus der Steuerpflicht entlassen wird oder Gegenstände bzw. Dienstleistungen den steuerpflichtigen Bereich des Unternehmens zumindest teilweise verlassen<sup>10</sup>.

Den mehrwertsteuerrechtlichen Abrechnungen, in welchen über Nutzungsänderungen abgerechnet wird, sind separate Aufstellungen über die Berechnungen beizulegen.

## 2. Wirkungen im Konkurs

### 2.1. Einzelne Wirkungen im allgemeinen

Wird über ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen der Konkurs eröffnet, bleibt dieses steuerpflichtig (Art. 29 lit. a MWSTG) bis zum Abschluss des Liquidationsverfahrens, d.h. die Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen erfolgt nicht mit der Konkursöffnung. Der konkursiten Unternehmung bzw. der Konkursverwaltung stehen grundsätzlich die selben mehrwertsteuerrechtlichen Rechte zu und gleichzeitig obliegen ihr die glei-

chen Verpflichtungen. Jedenfalls sind diesbezüglich zur Zeit keine anderen Äusserungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung bekannt.

Das MB 2 über die mehrwertsteuerrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit Betreibungen und Konkursen ist im Hinblick auf das MWSTG noch nicht veröffentlicht. Auch noch nicht publiziert ist die Spezialbroschüre Nr. 5 sowie das MB 14 über die Thematik der Nutzungsänderungen. Damit ist die Verwaltungspraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu den Steuerfolgen, noch nicht bekannt.

Mit der Konkursöffnung wird der Konkursit nicht aus der Steuerpflicht entlassen. Insofern liegt keine Nutzungsänderung vor. Hingegen ist es denkbar, dass beispielsweise einzelne Betriebsliegenschaften (Verwaltungsgebäude einer Handelsgesellschaft) das Unternehmen in dem Sinne verlassen, dass diese nach der Konkursöffnung nicht mehr oder nicht mehr ausschliesslich (partiell) für steuerbare Zwecke verwendet werden. Die Beurteilung hat bezogen auf jedes einzelne Objekt (Grundstück) zu erfolgen. Damit kann im Einzelfall, auch wenn die Steuerpflicht im übrigen grundsätzlich fortbesteht, die Eigenverbrauchssteuer im Zeitpunkt der Konkursöffnung entstehen. Die geschuldete Eigenverbrauchssteuer bezogen auf einen solchen Gegenstand wird zur Konkursforderung. Jedenfalls vertritt die Eidgenössische Steuerverwaltung die Auffassung, dass beispielsweise bei vollumfänglichen Nutzungsänderungen per 31.12.2000 die massgeblichen Bestimmungen der bis zum 31.12.2000

<sup>5</sup> vgl. Hinweis 4

<sup>6</sup> Der Schweizer Treuhänder, 11/99, Einlageentsteuerung – erste Überlegungen, RUDOLF SCHUMACHER, S. 1037

<sup>7</sup> Seminar der Treuhänder Kammer, 7. September 2000, PHILIP ROBINSON und RUDOLF SCHUMACHER

<sup>8</sup> Branchenbroschüre Eigenverbrauch, November 1996, Ziffer 7

<sup>9</sup> Spezialbroschüre Eigenverbrauch zum MWSTG, Ziffer 11

<sup>10</sup> IFF, Seminar vom 5./6. September 2000, Nutzungsänderungen, Herr A. DIETHELM

geltenden MWSTV zur Anwendung gelangen<sup>11</sup>. Dies müsste nach unserem Dafürhalten auch im Konkursfall gelten.

Im übrigen ist zu erwarten, dass beispielsweise für Betriebsliegenschaften, welche auch nach der Konkurseröffnung zur Erzielung von mehrwertsteuerpflichtigen Umsätzen dienen, zu einem späteren Zeitpunkt der Eigenverbrauchsteuer unterliegen. Dabei ist namentlich an Lagerhäuser zu denken, aus denen nach Konkurseröffnung durch die Konkursverwaltung handelnd für den Konkursiten längerfristig Halbfabrikate weiterproduziert und als Fertigfabrikate verkauft werden, bis schliesslich das Lagergebäude veräussert wird. Hier dürfte die Eigenverbrauchsteuer erst mit der Veräusserung des Gebäudes anfallen und damit eine Massforderung resultieren.

Es dürften sich hier für die Konkursverwaltung im Einzelnen heikle Abgrenzungsfragen ergeben, je nach dem auf welche Weise die Eidgenössische Steuerverwaltung die Kriterien für Nutzungsänderungen bezogen auf die Konkurseröffnung festlegen wird. Erst eine objektbezogene Betrachtung wird im Einzelfall zeigen, ob und in welchem Umfang eine Nutzungsänderung im Zeitpunkt der Konkurseröffnung erfolgt bzw. eingetreten ist. Gleichzeitig dürften aus der Interessenlage der Gläubiger aber auch neue Aufgaben resultieren.

Es ist auch noch nicht bekannt, ob die Unterscheidung zwischen Einstellung der Geschäftstätigkeit oder der Fortsetzung der Geschäftstätigkeit auf den Zeitpunkt der Konkurseröffnung auch unter der Geltung des MWSTG Bestand haben wird (vgl. MB Nr. 2)<sup>12</sup>. Diese Unterscheidung hat unseres Erachtens – jedenfalls unter dem Geltungsbereich der MWSTV – in erster Linie Folgen für die formellen Verpflichtungen (Erstellen von Abrechnungen) und den Zeitpunkt der Ablieferung der Steuern. Hingegen dürfte nach unserem Dafürhalten die Konkurseröffnung keinen Einfluss auf die Möglichkeiten der freiwilligen Unterstellung unter die MWST (Option) und der Einlageentsteuerung haben. Zum einen bleibt der Konkursit steuerpflichtig. Die gesetzliche Grundlage findet sich in Art. 29 lit. a MWSTG. Zum an-

dem fehlt eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage, wonach beispielsweise im Stadium einer Liquidation eine Option ausgeschlossen ist. Der Konkursverwaltung müsste es deshalb grundsätzlich möglich sein, für den Konkursiten zu optieren.

### *2.2 Freiwillige Unterstellung von Liegenschaften, welche bisher nicht zur Erzielung von mehrwertsteuerpflichtigem Umsatz dienen*

Sofern die Konkursverwaltung, handelnd für den Konkursiten eine bisher vermietete Liegenschaft verkaufen kann, sollte sie zumindest überprüfen, ob die Voraussetzungen für eine freiwillige Unterstellung für den Verkauf erfüllt sind. Gleichzeitig wäre mittels mehrwertsteuerkonformen Belegen zu berechnen, in welchem Umfang seinerzeitige Vorsteuern im Rahmen der Einlageentsteuerung geltend gemacht werden können. Liegen die Voraussetzungen für die freiwillige Unterstellung vor und können die Vorsteuern an Hand von Belegen nachgewiesen werden, sollte es für den Konkursiten möglich sein, für den Verkauf zu optieren und in der entsprechenden Abrechnung die seinerzeitigen Vorsteuern reduziert um die Abschreibungen zurück zu erhalten.

Der Art. 26 Abs. 3 MWSTG verlangt, dass die Option für mindestens fünf Jahre gilt. Da der Verkauf eine einmalige Tätigkeit darstellt, dürfte die Zeitdauer kein Argument gegen die freiwillige Unterstellung darstellen. Schliesslich ist die Option für den Verkauf alleine dann ausgeschlossen, wenn im übrigen keine Mehrwertsteuerpflicht besteht. Die Konkursverwaltung handelt demgegenüber für den Konkursiten Steuerpflichtigen (Art. 29 lit. a MWSTG).

Aus dem Blickwinkel der Zeitdauer betrachtet, muss hingegen angenommen werden, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung jedenfalls ein Optionsgesuch für die Vermietung nur dann bewilligen wird, wenn gezeigt werden kann, dass sich die Liquidation über eine lange Zeitspanne erstrecken wird. Dies dürfte sehr heikel und lediglich in wenigen Ausnahmefällen möglich sein.

### *2.3 Betriebsliegenschaften*

Sofern davon ausgegangen wird, dass im Zeitpunkt der Konkurseröffnung für eine bestimmte Liegenschaft eine (allenfalls nur partielle) Nutzungsänderung erfolgt, entsteht gleichzeitig mit der Konkurseröffnung die Eigenverbrauchsteuer (für die Bemessung vgl. Ziffer 2.3.). Sie stellt nach unserem Dafürhalten eine Konkursforderung dar. Kann diese Liegenschaft – bei Fortbestand der Steuerpflicht – während des Liquidationsverfahrens mit Option veräussert werden, tritt der Tatbestand der Einlageentsteuerung ein. Die noch geltend zu machenden Vorsteuern aus der Einlageentsteuerung wären als Massguthaben zu qualifizieren. Der Konkursverwaltung wird aus diesem Grund während dem Liquidationsverfahren im Einzelfall aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht eine neue Möglichkeit eröffnet.

Selbst wenn die Option für den Verkauf während dem Liquidationsverfahren nicht möglich sein sollte, dürfte es jedenfalls von grosser Bedeutung sein, wieviel Eigenverbrauchsteuer bereits im Zeitpunkt der Konkurseröffnung – in aller Regel – als Konkursforderung geschuldet ist. In diesem Sinne erwächst der Konkursverwaltung eine zusätzliche Verantwortung, die MWST des Konkursiten bis zum Abschluss der Liquidation mit grösster Sorgfalt zu betreuen.

Wird demgegenüber eine Nutzungsänderung im Zeitpunkt der Konkurseröffnung verneint, fällt keine Eigenverbrauchsteuer an. Hingegen wird sich die Konkursverwaltung im Liquidationsverfahren mit der Frage auseinander zu setzen haben, ob allenfalls mittels freiwilliger Unterstellung (Option) namentlich für den Verkauf der Betriebsliegenschaft die Eigenverbrauchsteuer und damit eine zusätzliche Massforderung vermieden werden kann.

<sup>11</sup> Spezialbroschüre Nr. 1, Übergang von der MWSTV zum MWSTG, Ziffer 3.3.2.

<sup>12</sup> vgl. Hinweis 4

### 3. Schlussfolgerungen

Zur Zeit liegen verschiedene Publikationen der Eidgenössischen Steuerverwaltung noch nicht vor und damit sind keine abschliessenden Stellungnahmen erhältlich. Vorab die Möglichkeit von der freiwilligen Unterstellung unter die MWST

(Option) mit Rücksicht auf das neue Rechtsinstitut der Einlageentsteuerung wirkt auch für das Konkursverfahren neue Aspekte auf. Mit den Nutzungsänderungen verbunden mit der Option wird die MWST auch im Konkursverfahren entschieden an Bedeutung gewinnen. Die neuen Planungs- und Entscheidungsmöglichkeiten werden – wie auch für alle anderen Steu-

erpflichtigen – aber nur dann möglich sein, sofern mehrwertsteuerkonforme Belege vorhanden sind und der entsprechende Nachweis gelingt. Im Hinblick auf das MWSTG werden sich somit auch die Konkursverwaltungen neuen Herausforderungen zu stellen haben.

### Beispiele im Zusammenhang mit MWST-Fragen

Die Eisen AG, spezialisiert auf die Bearbeitung von Eisen und anderen Metallen, ist seit dem 1. September 1999 in Konkurs. Sie verfügt über eine Betriebsstätte in **Müntschmied** (mit zwei Grundstücken: a) Verwaltungsgebäude, b) ein Gebäude mit Produktionsstätte 40% und 60% Lager) und eine seit 1994 vermietete, ehemalige Betriebsliegenschaft in **Schwarzenburg**. Der Betrieb wird mit Datum der Konkursöffnung eingestellt, sie verkaufen einzig noch das vorhandene Warenlager. Im Verlaufe der folgenden Monate wird das Inventar zum Teil einzeln, zum Teil in grösseren Mengen, verkauft. Welche MWST-Probleme stellen sich in diesem Fall in Zusammenhang mit den verschiedenen Liegenschaften?

#### Schwarzenburg

Das Objekt in Schwarzenburg ist seit 1994 vermietet. Seit der Geltung der Mehrwertsteuer werden demzufolge durch die Vermietung keine steuerpflichtigen Umsätze erzielt. Bei der Miete handelt es sich um ausgenommenen Umsatz; für dieses Objekt wurde nie optiert. Dadurch fällt mit der Betriebseinstellung keine Nutzungsänderung im Sinne des Eigenverbrauchs an. Ebenfalls berechtigen die mit Vorsteuern belasteten Rechnungen, welche die Liegenschaft betreffen, seit 1995 nicht zum Vorsteuerabzug.

In diesem Fall kann überprüft werden, ob mittels Option für die Miete ab 1.1.2001 die Einlageentsteuerung geltend gemacht werden kann. Dieses Vorgehen dürfte sich lohnen, wenn die Liegenschaftsaufwendungen seit dem 1.1.1995 erheblich waren (bspw. Grossrenovation von mehr als 5% gemessen am Gebäudevorsicherungswert) und die notwendigen mehrwertsteuerkonformen Belege verfügbar sind! Die Einlageentsteuerung ist erst aufgrund des MWSTG ab 1.1.2001 möglich, in der MWSTV ist dieses Institut nicht vorgesehen. Allerdings gilt für die freiwillige Unterstellung (Option) eine Mindest-

dauer von 5 Jahren, weshalb denkbar ist, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die Option für die Vermietung im Konkursverfahren nicht bewilligen wird.

Hingegen dürften sich die gleichen Fragen im Zusammenhang mit dem Verkauf stellen (Option für den Verkauf). Beim Verkauf handelt es sich um ein einmaliges Geschäft. Die Mindestdauer von 5 Jahren kann hier einem Steuerpflichtigen nicht entgegengehalten werden.

#### Variante:

Das Objekt wird erst seit 1.1.1998 vermietet, vorher wurde es als Betriebsliegenschaft zur Generierung von steuerpflichtigen Umsätzen genutzt. In diesem Fall ist am 31.12.1997 die Nutzungsänderung im Sinne des Eigenverbrauchs eingetreten. Die Eisen AG hat diesen Eigenverbrauch im Rahmen der IV. Quartalsabrechnung 1997 deklarieren müssen. Bemessungsbasis bildeten dabei der Wert der mit Vorsteuern belasteten Aufwendungen zwischen dem 1.1.1995 und dem 31.12.1997. Der im Kalenderjahr 1997 geltende MWST-Satz (6,5%) war anwendbar. Wenn die Eisen AG zu diesem Zeitpunkt die notwendigen mehrwertsteu-

erkonformen Belege betreffend Liegenschaftskosten und Investitionen nicht beibringen konnte, musste sie den Eigenverbrauch auf der Basis des Verkehrswertes der Liegenschaft (ohne Anteil Boden) berechnen und abliefern.

Wenn diese Liegenschaft nun ab Januar 2001 neu vermietet wird gilt das im Grundsachverhalt beschriebene. Im Einzelnen müsste abgeklärt werden:

- Hat der Konkursit die notwendige Abrechnung erstellt?
- Welches war die Bemessungsgrundlage für die Eigenverbrauchsteuer?
- Wie hoch war diese?
- Erlaubt die Eidgenössische Steuerverwaltung die Option für die Vermietung im Konkurs?

Dieses Vorgehen ist im Einzelfall recht aufwendig. Es dürfte sich daher bei grösseren Steuerbeträgen lohnen, die MWST mittels Einlageentsteuerung – reduziert um eine jährliche Abschreibung von 5% - zurückzufordern, sofern die Eidgenössische Steuerverwaltung die Option zulässt (Mindestdauer 5 Jahre).

Voraussetzungen für diese Vorgehensweise:

- der Mieter ist steuerpflichtig,
- das Mietobjekt wird für steuerpflichtige Zwecke benutzt,
- der jährliche Mietzins beträgt zumindest Fr. 40'000.–,
- der Aufwand lohnt sich für diese Vorgehensweise,
- die notwendigen Belege (Eigenverbrauchsteuer + zusätzliche Investitionen und Aufwendungen seit 1998) können beigebracht werden.

Bei einem Verkauf gelten die Ausführungen wie für den Grundsachverhalt. Die Option für den Verkauf sollte grundsätzlich möglich sein. Damit könnte eine Einlagesteuerung bewirkt werden.

### Müntschemier

Es handelt sich eindeutig um Objekte, die zu MWST-Zwecken benützt worden sind. Sämtliche Unterhalts- und Investitionsaufwendungen waren vorsteuerabzugsberechtigt. Mit der Aufgabe des Betriebes (im vorliegenden Fall mit Datum der Konkursöffnung) tritt für beide Grundstücke (Verwaltungsgebäude und Produktion- bzw. Lagergebäude) eine Nutzungsänderung ein. Es ist eine Abrechnung über die Eigenverbrauchsteuer zu erstellen.

Die Nutzungsänderung ist jedoch bezogen auf die beiden Gebäude unterschiedlich. Während die Nutzungsänderung das gesamte Verwaltungsgebäude betrifft (100%), dürfte sie für das andere Gebäude nur im Umfange des Produktionsteils (40%) nicht aber für den Lagerteil eintreten. Mithin handelt es sich beim zweiten Gebäude um eine partielle Nutzungsänderung.

Für das Verwaltungsgebäude mit einer vollumfänglichen Nutzungsänderung entsteht der Eigenverbrauch mit der Konkursöffnung. Bei der Eigenverbrauchsteuer handelt es sich um eine Konkursforderung. Die Höhe derselben bemisst sich nach den seit 1995 angefallenen Aufwendungen, die seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (abzüglich Abschreibung auf Liegenschaftsaufwand und Grossinvestitionen). Hiezu sind die entsprechenden Belege beizubringen. Wenn diese nur ungenügend vorhanden sind, muss maximal der Verkehrswert der Liegenschaft (ohne Anteil Boden) für die Eigenverbrauchsteuer deklariert bzw. abgerechnet werden.

Hinsichtlich des zweiten Gebäudes liegt eine partielle Nutzungsänderung vor. Die Eigenverbrauchsteuer ist entsprechend der Quote von 40% für den Produktionsteil geschuldet. Nach unserer Auffassung dürfte es korrekt sein, dass auch dieser Teil der Eigenverbrauchsteuer als Kon-

kursforderung qualifiziert wird. Diese Meinung dürfte deshalb vertretbar sein, weil nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung der Eintritt der Wirkungen einer partiellen Nutzungsänderung auf den Beginn des Jahres in dem sie stattfindet als eingetreten gilt. Diese Praxis wird jedenfalls mit der Inkraftsetzung des MWSTG gelten. Die Bemessungsbasis der Eigenverbrauchsteuer ist grundsätzlich mit derjenigen des Verwaltungsgebäudes identisch. Allerdings reduziert sich die Eigenverbrauchsteuer um denjenigen Anteil (60%), welcher nicht von der Nutzungsänderung betroffen ist.

### Vermietung mit Option

Die Konkursverwaltung hat nun die Möglichkeit, bei einer Vermietung an einen MWST-pflichtigen die Option zu beantragen. In diesem Fall kann mit der Bewilligung der Option nach dem 1.1.2001 die Einlageentsteuerung geltend gemacht werden. In die Masse fliesst damit der Betrag, welcher der um die jährliche Abschreibung von 5% reduzierten und seinerzeit abgelieferten Eigenverbrauchsteuer entspricht. Allerdings dürfte hier unter Umständen die gesetzliche Mindestdauer von fünf Jahren der Option entgegenstehen.

Voraussetzung für diese Vorgehensweise:

- der Mieter ist steuerpflichtig
- der Vermieter (Konkursit) erzielt aus der Miete zumindest einen jährlichen Umsatz von Fr. 40'000.–
- das Mietobjekt wird für steuerpflichtige Zwecke benützt

Bezogen auf das Verwaltungsgebäude hätte eine vollumfängliche Option auch eine Einlageentsteuerung für das gesamte Gebäude zur Folge.

Hinsichtlich des zweiten Gebäudes muss entsprechend der Anteile Produktion und Lagerhalle unterschieden werden. Bewilligt die Eidgenössische Steuerverwaltung die Option für das gesamte Gebäude, wird bezogen auf den Lagerteil keine Eigenverbrauchsteuer anfallen. Demgegenüber könnte für den Produktionsteil des Gebäudes die Einlageentsteuerung in Folge Nutzungsänderung geltend gemacht werden. Dieser Teil wird wieder-

um für steuerbare Umsätze (optierte Mietzinse) genutzt. Bei der zurück zu erstattenden Steuer wird es sich um ein Massguthaben handeln. Darf hingegen für die Vermietung im Konkursverfahren nicht mehr optiert werden (Mindestdauer 5 Jahre), fällt lediglich noch die Eigenverbrauchsteuer auf dem Gebäudeteil 'Lagerhalle' an. Die anfallende Eigenverbrauchsteuer ist als Massschuld zu qualifizieren.

### Verkauf mit Option

Bei einem Verkauf kann für den Verkauf selber optiert werden, sofern der Käufer wie der Verkäufer (Konkursit) MWST-pflichtig sind. In diesem Fall ist auf dem Verkaufspreis (allerdings ohne Anteil Boden) die MWST zu entrichten. Bereits deklarierte und abgelieferte Steuerbeträge für Eigenverbrauch (die mit Datum Konkursöffnung möglicherweise verlangt wurden) können im Rahmen der Einlageentsteuerung geltend gemacht werden. Dies bedeutet allerdings auch, dass die MWST durch den Käufer tatsächlich finanziert werden muss und zusätzlich zum Verkaufspreis zu bezahlen ist. Diese kann der Käufer als Vorsteuer wiederum geltend machen. Die Zahlungsmodalitäten können allerdings entsprechend angepasst werden, damit der Käufer liquiditätsmässig möglichst wenig belastet wird (Festlegung Verkaufszeitpunkt bzw. Zahlung Kaufpreis inkl. MWST auf Ende eines Quartals, weil dann sogleich über die MWST abgerechnet wird).

Im Gegensatz zur Option für die Vermietung sollte die Option für den Verkauf auf jeden Fall möglich sein. Jedenfalls spricht die Mindestdauer für die Unterstellung nicht gegen die Option für den Verkauf. Sofern das Verwaltungsgebäude verkauft wird, ohne dass vorher für die Vermietung optiert werden konnte, tritt mit dem Verkauf mit Option die Nutzungsänderung – Einlageentsteuerung – ein. Die geltend gemachten Vorsteuern sind als Massguthaben anzusprechen.

Kann die zweite Liegenschaft mit Option verkauft werden, fällt auf jeden Fall für den Lagerteil keine Eigenverbrauchsteuer an. Die Eigenverbrauchsteuer auf diesem Teil kann auch dann vollständig vermieden werden, wenn entweder für

diesen Teil im Konkursverfahren keine Vermietung vorgenommen werden kann oder bei einer allfälligen Vermietung die Eidgenössische Steuerverwaltung die Option zulässt. Hinsichtlich des Produktionsteils ist die Option für den Verkauf notwendig zur Vermeidung einer erneuten Eigenverbrauchsteuer, wenn im Konkursverfahren auf diesem Gebäudeteil mit Option vermietet werden konnte. Wurde der Gebäudeteil <Produktion> nicht oder ohne Option vermietet, kann mit der Option für den Verkauf eine Nutzungsänderung und damit eine Einlageentsteuerung herbeigeführt werden. Auch hier würde es sich um ein Massaguthaben handeln.

Im Konkursfall ist die Variante Verkauf mit Option vorteilhaft, weil dadurch das

latente Risiko der Eigenverbrauchsteuer auf den Käufer übertragen wird. Zudem kann mittels Einlageentsteuerung die Eigenverbrauchsteuer – teilweise – zurückgeholt werden. Der Käufer muss sich jedoch bewusst sein, dass er dieses Risiko im Umfang der Eigenverbrauchsteuer abzüglich jährliche Abschreibung von 5% übernimmt. Die praktische Anwendung einer Option bei Verkauf ist damit eher fraglich und nur unter den folgenden Voraussetzungen wahrscheinlich:

- der Käufer ist MWST-pflichtig,
- der Verkäufer (Konkursit) ist noch MWST-pflichtig und noch nicht im Register gelöscht,
- der Käufer will Objekt langfristig als Betriebsliegenschaft für mehrwertsteuerpflichtige Umsätze nutzen.

*Fazit:*

Wenn eine Eigenverbrauchsteuer anfällt, ist diese je nach Zeitpunkt als Konkurs- oder sogar als Massaforderung zu bezahlen. Mittels Einlageentsteuerung kann diese abzüglich jährliche Abschreibung reduziert werden, jedoch nur bei Option für Vermietung oder Verkauf. Ansonsten ist diese Eigenverbrauchsteuer mittels Einlageentsteuerung nicht rückforderbar.