

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von Vorkaufsrechten beim Erwerb von Immobilien

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Fragen zur Verbuchung von Vorkaufsrechten im Zusammenhang mit dem Erwerb von Immobilien behandelt.

Fragen

Wie soll eine durch ein Gemeinwesen geleistete Zahlung für den Erwerb von Vorkaufsrechten auf Immobilien buchhalterisch behandelt werden? Begründet das erworbene Vorkaufsrecht einen immateriellen Vermögenswert oder wird das Recht als Anzahlung für den Erwerb der Immobilie aktiviert? Ist das Vorkaufsrecht planmässig abzuschreiben?

Antwort

A **Definition**

Ein Vorkaufsrecht begründet für den Vorkaufsberechtigten das Recht, im Falle eines Immobilienverkaufs (bspw. Grundstücke) das Objekt für sich zu beanspruchen, bevor ein Dritter zum Zug kommt. Es ist zwischen vertraglichen und gesetzlichen Vorkaufsrechten zu unterscheiden. In der Schweiz ist das gesetzliche Vorkaufsrecht in Art. 681 ff. des Zivilgesetzbuches (ZGB) geregelt. Es entsteht durch Miteigentümergehörnisse, Baurechtsverhältnisse sowie Bodenrechten an landwirtschaftlichen Gewerben und Grundstücken. Das vertragliche Vorkaufsrecht wird in Art. 216 des Obligationenrechts (OR) geregelt. Es entsteht durch einen Vertrag auf ein Vorkaufsrecht mit öffentlicher Beurkundung. Es wird im Grundbuch vermerkt. Ein vertragliches Vorkaufsrecht kann für eine beliebige Dauer, allerdings nur für maximal 25 Jahre festgelegt werden.

B **Buchhalterische Behandlung**

Das Vorkaufsrecht ist ein immaterielles Recht, das eng mit der Immobilie verbunden ist. In Abhängigkeit, ob sich das Vorkaufsrecht an den Kaufpreis der Immobilie anrechnen lässt (nachfolgende Variante A) (vorgezogene Anschaffungskosten) oder nicht (nachfolgende Variante B), erfolgt die Rechnungslegung.

C **Variante A: Das Vorkaufsrecht lässt sich an den Kaufpreis der Immobilie anrechnen**

Lässt sich das Vorkaufsrecht an den Kaufpreis der **Immobilie** anrechnen, ist es Bestandteil der Anschaffungskosten der Immobilie (vorgezogene Anschaffungskosten). Die Ausgabe für das Vorkaufsrecht wird als geleistete Anzahlung auf Sachanlagen im Finanzvermögen (Konto 1088 „Anzahlungen FV“) oder im Verwaltungsvermögen (Konto 1407 „Anlagen im Bau VV“) erfasst.

Vorkaufsrechte auf Immobilien unterliegen in diesem Fall keiner wirtschaftlichen Entwertung, weshalb eine Abschreibung über die Nutzungsdauer entfällt. Wird das Vorkaufsrecht bis zum Ablauf der Vertragsdauer (oder innerhalb von max. 25 Jahren) nicht ausgeübt, wird es erfolgswirksam ausgebucht. Wird das Vorkaufsrecht ausgeübt, erfolgt eine Umbuchung aus dem Konto 1088 „Anzahlungen FV“ ins entsprechende Konto einer Anlage des Finanzvermögens (im Falle eines Grundstücks: 1080 „Grundstücke FV“), oder aus dem Konto 1407 „Anlagen im Bau VV“ ins entsprechende Konto einer Anlage des Verwaltungsvermögens (im Falle eines Grundstücks: 1400 „Grundstücke VV“).

D Beispiel 1: Vorkaufsrecht für einen Vermögenswert, der ins Finanzvermögen gehören soll (der Einfachheit halber werden Verkehrswertschwankungen nicht berücksichtigt)

1a Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Finanzvermögen gehören soll und nachträglicher Kauf dieses Grundstücks

Das Gemeinwesen A erwirbt ein Vorkaufsrecht mit einer Laufzeit von vier Jahren für ein Grundstück, das ins Finanzvermögen gehören soll zu einem Preis von CHF 200'000 (=5% des Grundstückspreises). Zwei Jahre später macht es von seinem Vorkaufsrecht Gebrauch und erwirbt das Grundstück, dessen gesamter Verkaufspreis sich auf CHF 4'000'000 beläuft. Das Vorkaufsrecht ist an den Kaufpreis anrechenbar.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	1088 Anzahlungen FV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x2 Umbuchung des Vorkaufsrechts beim Erwerb des Grundstücks	1080 Grundstücke FV	1088 Anzahlungen FV	200'000
Restkaufpreis des Grundstücks	1080 Grundstücke FV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	3'800'000

1b Verbuchung des Vorkaufsrechts eines Grundstücks, das ins Finanzvermögen gehören soll mit nachträglichem Verzicht, dieses Recht auszuüben

Das Gemeinwesen B erwirbt ein Vorkaufsrecht mit einer Laufzeit von vier Jahren für ein Grundstück des Finanzvermögens zu einem Preis von CHF 200'000 (=5% des Grundstückspreises). Das Vorkaufsrecht ist an den Kaufpreis anrechenbar. Am Ende der Laufzeit verzichtet es darauf, das Grundstück zu erwerben und sein Vorkaufsrecht auszuüben.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	1088 Anzahlungen FV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x4 Verzicht auf den Kauf des Grundstücks und auf die Ausübung des Vorkaufsrechts (Anpassung auf einen Verkehrswert von CHF 0)	3411 Realisierte Verluste auf Sach- und immateriellen Anlagen FV	1088 Anzahlungen FV	200'000

Beispiel 2: Vorkaufsrecht für einen Vermögenswert, der ins Verwaltungsvermögen gehören soll

2a Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Verwaltungsvermögen gehören soll und nachträglicher Kauf dieses Grundstücks

Gleicher Fall wie unter 1a, mit dem Unterschied, dass es sich hier um ein Grundstück des Verwaltungsvermögens handelt.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	500 Grundstücke VV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x1 Übertrag des Vorkaufsrechts in die Bilanz	1407 Anlagen im Bau VV	690 Aktivierungen	200'000
31.12.x2 Umbuchung des Vorkaufsrechts beim Erwerb des Grundstücks	1400 Grundstücke VV	1407 Anlagen im Bau VV	200'000
Restkaufpreis des Grundstücks	500 Grundstücke VV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	3'800'000
Übertrag in die Bilanz	1400 Grundstücke VV	690 Aktivierungen	3'800'000

2b Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Verwaltungsvermögen gehören soll mit nachträglichem Verzicht, dieses Recht auszuüben

Gleicher Fall wie unter 1b, mit dem Unterschied, dass es sich hier um ein Grundstück des Verwaltungsvermögens handelt.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	500 Grundstücke VV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x1 Übertrag in die Bilanz	1407 Anlagen im Bau VV	690 Aktivierungen	200'000
31.12.x4 Verzicht auf den Kauf des Grundstücks und auf die Ausübung des Vorkaufsrechts	3301 Ausserplanmässige Abschreibungen Sachanlagen VV	1407 Anlagen im Bau VV	200'000

E Variante B: Das Vorkaufsrecht lässt sich nicht an den Kaufpreis der Immobilie anrechnen

Lässt sich das Vorkaufsrecht nicht an den Kaufpreis der Immobilie anrechnen, ist das Vorkaufsrecht als eigenständige immaterielle Anlage zu erfassen. Die Ausgaben für das Vorkaufsrecht werden im Konto 1089 „Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV“ für einen Vermögenswert im Finanzvermögen oder im Konto 1429 „übrige immaterielle Anlagen VV“ für einen Vermögenswert im Verwaltungsvermögen erfasst.

Wird das Vorkaufsrecht ins Verwaltungsvermögen erworben, erfolgt eine planmässige Abschreibung über die Laufzeit des Rechtsanspruchs (Vertragsdauer oder max. 25 Jahre). Wird das Vorkaufsrecht ins Finanzvermögen erworben, erfolgt eine periodische Neubewertung.

Wird das Vorkaufsrecht vor Ablauf der Vertragsdauer ausgeübt, wird der Restbuchwert ausserplanmässig abgeschrieben (Verwaltungsvermögen) bzw. zu dem sich ergebenden Verkehrswert von Null bewertet (Finanzvermögen).

F Beispiel 3: Vorkaufsrecht für einen Vermögenswert, der ins Finanzvermögen gehören soll (der Einfachheit halber werden Verkehrswertschwankungen nicht berücksichtigt)

3a Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Finanzvermögen gehören soll und nachträglicher Kauf dieses Grundstücks

Das Gemeinwesen C erwirbt ein Vorkaufsrecht mit einer Laufzeit von vier Jahren für ein Grundstück, das ins Finanzvermögen gehören soll zu einem Preis von CHF 200'000 (=5% des Grundstückspreises). Zwei Jahre später macht es von seinem Vorkaufsrecht Gebrauch und erwirbt das Grundstück, dessen gesamter Verkaufspreis sich auf CHF 4'000'000 beläuft. Das Vorkaufsrecht kann nicht an den Grundstückspreis angerechnet werden.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	1089 Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x2 Ausübung des Vorkaufsrechts (Anpassung auf einen Verkehrswert von CHF 0)	3411 Realisierte Verluste auf Sach- und immateriellen Anlagen FV	1089 Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	200'000
Kauf des Grundstücks	1080 Grundstücke FV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	4'000'000

3b Verbuchung des Vorkaufsrechts eines Grundstücks, das ins Finanzvermögen gehören soll mit nachträglichem Verzicht, dieses Recht auszuüben

Das Gemeinwesen D erwirbt ein Vorkaufsrecht mit einer Laufzeit von vier Jahren für ein Grundstück, das ins Finanzvermögen gehören soll zu einem Preis von CHF 200'000 (=5% des Grundstückspreises). Das Vorkaufsrecht kann nicht an den Grundstückspreis angerechnet werden. Am Ende der Laufzeit verzichtet das Gemeinwesen darauf, das Grundstück zu erwerben und sein Vorkaufsrecht auszuüben.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	1089 Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x4 Verzicht auf den Kauf des Grundstücks und auf die Ausübung des Vorkaufsrechts (Anpassung auf einen Verkehrswert von CHF 0)	3411 Realisierte Verluste auf Sach- und immateriellen Anlagen FV	1089 Übrige Sach- und immaterielle Anlagen FV	200'000

Beispiel 4: Vorkaufsrecht eines Vermögenswertes, der ins Verwaltungsvermögen gehören soll

4a Verbuchung des Vorkaufsrechts eines Grundstücks, das ins Verwaltungsvermögen gehören soll und nachträglicher Kauf dieses Grundstücks

Gleicher Fall wie unter 3a, mit dem Unterschied, dass es sich hier um ein Grundstück des Verwaltungsvermögens handelt.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	529 Übrige immaterielle Anlagen	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x1 Übertrag des Vorkaufsrechts in die Bilanz	1429 Übrige immaterielle Anlagen VV	690 Aktivierungen	200'000
31.12.x1 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	3320 Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	1429 übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
31.12.x2 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	3320 Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	1429 übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
Ausserplanmässige Abschreibung, da Ausübung des Vorkaufsrechts vor seiner Fälligkeit	3321 Ausserplanmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	1429 übrige immaterielle Anlagen VV	100'000
Kauf des Grundstücks	500 Grundstücke VV	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	4'000'000
Übertrag in die Bilanz	1400 Grundstücke VV	690 Aktivierungen	4'000'000

4b Verbuchung Vorkaufsrecht eines Grundstücks, das ins Verwaltungsvermögen gehören soll mit nachträglichem Verzicht, dieses Recht auszuüben

Gleicher Fall wie unter 3b, mit dem Unterschied, dass es sich hier um ein Grundstück des Verwaltungsvermögens handelt.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
01.01.x1 Erwerb des Vorkaufsrechts	529 Übrige immaterielle Anlagen	100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
31.12.x1 Übertrag in die Bilanz	1429 übrige immaterielle Anlagen VV	690 Aktivierungen	200'000
31.12.x1 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	3320 Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	1429 übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
31.12.x2 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	3320 Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	1429 übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
31.12.x3 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	3320 Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	1429 übrige immaterielle Anlagen VV	50'000
31.12.x4 Planmässige Abschreibung über eine Dauer von 4 Jahren	3320 Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	1429 übrige immaterielle Anlagen VV	50'000

G Beide Varianten (A und B) sind IPSAS-konform.

Lausanne, 10. Juni 2021