

**VON GRAFFENRIED**
TREUHAND**MWST-INFO 2016/03**AKTUELLE INFORMATIONEN DER VON GRAFFENRIED AG TREUHAND
ZUR MEHRWERTSTEUER**INHALTSVERZEICHNIS**

LÜCKENHAFTE ENTWÜRFE ZUR PRAXISFESTLEGUNG	SEITE 1
„ZOLL-FLASH“: DER UNIONSZOLLKODEX PER 1.5.2016: SEGEN ODER FLUCH?	SEITE 2
DER AKTUELLE GERICHTSENTSCHEID	SEITE 3
SEMINAR- UND KURSANGEBOTE	SEITE 4
AUS DER PRAXIS	SEITE 4

LÜCKENHAFTE ENTWÜRFE ZUR PRAXISFESTLEGUNG

Nachdem die ESTV kurz vor Jahresende Ausführungen zur unternehmerischen Tätigkeit ersatzlos aus der MWST-Info 02 Steuersubjekt entfernt hat, wurden am 18. März 2016 Entwürfe für die Praxisfestlegung zur unternehmerischen Tätigkeit und dem Vorsteuerabzug bei Unternehmen, die erheblich durch Nichtentgelte finanziert sind, im Internet publiziert.

Die MWST ist eine Selbstdeklarationssteuer. Nach der Rechtsprechung trägt die steuerpflichtige Person die alleinige Verantwortung für die korrekte und vollständige Deklaration der Mehrwertsteuer. Ebenso muss jeder Unternehmer selber feststellen, ob er obligatorisch steuerpflichtig wird. Damit die Unternehmer ihren Pflichten nachkommen können, sind sie auf klare, leicht verständliche Praxisfestlegungen angewiesen, auf welche sie sich verlassen können. Diesem Anspruch werden die publizierten Entwürfe der Praxismitteilungen nur teilweise gerecht.

Im Entwurf der MWST-Info 02 (MI 02) wird die nicht-unternehmerische Tätigkeit bloss mit auslegungsbedürftigen Begriffen umschrieben. Zudem wird festgehalten, dass ein Rechtsträger neben dem unternehmerischen

auch einen nichtunternehmerischen Bereich aufweisen kann, doch wie diese Bereiche abzugrenzen sind, wird im Entwurf mit keinem Wort erwähnt.

Weitere Ausführungen finden sich im Entwurf für die MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen (MI 09). Zur Frage der Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche wird ausgeführt, dass ein Tätigkeitsbereich vorliegt, wenn eine bestimmte Tätigkeit sachlich, räumlich und zeitlich autonom existieren könnte beziehungsweise sinnvoll wäre. Weiter wird dann ausgeführt, dass ein nicht unternehmerischer Tätigkeitsbereich auch vorliegt, wenn dieser eine gewisse Eigenständigkeit aufweist. Dies müsse im Einzelfall geprüft werden. Mit anderen Worten ist aus diesen Ausführungen keine Praxis ersichtlich, auf welche sich der Steuerpflichtige verlassen kann.

Es ist zu hoffen, dass diese ersten Entwürfe bei der Behandlung durch das Konsultativgremium noch gründlich überarbeitet bzw. ergänzt werden, damit schliesslich eine klare, leicht verständliche und mit aussagekräftigen Beispielen illustrierte Praxis zur unternehmerischen Tätigkeit und zum Vorsteuerabzug publiziert wird.

Von Graffenried AG TreuhandWaaghausgasse 1, 3001 **Bern**
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90Hardturmstrasse 101, 8005 **Zürich**
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66treuhand@graffenried.ch
www.graffenried.ch



„ZOLL-FLASH“: DER UNIONSZOLLKODEX PER 1.5.2016: SEGEN ODER FLUCH?

Auf den 1. Mai 2016 wird der neue EU-Zollkodex, neu Unionszollkodex (UZK) genannt, angewendet. Die Inkraftsetzung erfolgte bereits am 30. Oktober 2013. Für uns Schweizer schon gewöhnungsbedürftig, dass Inkraftsetzung nicht gleichbedeutend mit Anwendung ist. Was aber bringt der UZK?

Der UZK¹ löst den bisherigen Zollkodex (ZK²) und die dazugehörige Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO³) ab.

Die mit der Anwendung des UZK verfolgten Hauptziele sind:

- Straffung der Vorschriften und Verfahren im Zollbereich
- größere Rechtssicherheit und Einheitlichkeit für Unternehmen
- mehr Klarheit für Zollbeamte in der gesamten EU
- Vereinfachung der zollrechtlichen Vorschriften und Verfahren sowie Erleichterung effizienterer Zollvorgänge entsprechend den aktuellen Anforderungen
- vollständige Umstellung der Zollbehörden auf ein papierloses, rein elektronisches Arbeitsumfeld
- stärkere Nutzung beschleunigter Verfahren für gesetzestreue und vertrauenswürdige Wirtschaftsbeteiligte (zugelassene Wirtschaftsbeteiligte).

Erläuterungen und Kommentare zu diesen Zielsetzungen finden sich auf der Homepage der EU-Kommission (http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_code/union_customs_code/index.de.htm). Wir verzichten darauf, diese hier einfach zu wiederholen. Vielmehr wollen wir einzelne dieser Ziele aus **praktischer** Sicht kritisch hinterfragen.

Straffung der Vorschriften und Verfahren im Zollbereich

Ein Element dieser Zielsetzung ist die Reduktion der Anzahl Zollverfahren. Sah der bisherige ZK insgesamt **acht** Zollverfahren vor, sollen es gemäss UZK noch deren **drei** sein:

ZK	UZK
1. Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr	1. Überführung zum zollrechtlich freien Verkehr
2. Ausfuhrverfahren	2. Verbringung von Waren aus dem Zollgebiet der Union
3. Versandverfahren	3. Besondere Verfahren

4. Zolllagerverfahren	• Versand
5. Vorübergehende Verwendung	• Zolllager
6. Aktive Veredelung	• Verwendung
7. Passive Veredelung	• Veredelung
8. Umwandlungsverfahren	

In der Tat eine drastische Reduktion der Anzahl Zollverfahren! Weniger euphorisch betrachtet bestehen jedoch nach wie vor mindestens sechs Zollverfahren, wovon deren vier dem Oberbegriff «Besondere Verfahren» zugeordnet wurden. Der grosse Wurf oder doch eher eine kosmetische Retusche?

Erleichterung effizienterer Zollvorgänge entsprechend den aktuellen Anforderungen

Der UZK sieht namentlich in folgenden Bereichen lang herbeigesehnte Erleichterungen vor:

- Bei Anwendung elektronischer Verfahren kommt es häufig zu Falschverzollungen. Art. 173 UZK gestattet neu eine Änderung einer bereits angenommenen Zollanmeldung auf **Antrag** hin. Damit werden aufwändige Rechtsmittelverfahren für offensichtliche Fehler vermieden. Eine Bestimmung übrigens, die sich in ähnlicher Form auch in Art. 34 des Schweizer Zollgesetzes (ZG) findet.
- Einheitliche und wirtschaftsfreundlichere Regelungen für die Erstattung von Zollabgaben und für den Erlass von Zollschulden.

Bleibt zu hoffen, dass diese Bestimmungen von den Zollbehörden der einzelnen Mitgliedstaaten wortgetreu **umgesetzt** werden.

Vereinfachung der zollrechtlichen Vorschriften

Die Grundpfeiler des bisherigen europäischen Zollrechts bildeten der aus 253 Artikeln bestehende ZK und die 915 Artikel umfassende ZK-DVO.

Das zukünftige europäische Zollrecht besteht aus dem UZK selbst (286 Artikel), einer delegierten Rechtsakte (delegated act) und einer Durchführungsrechtsakte (implementing act). Die delegierte Rechtsakte (UZK-DA) umfasst 256 Artikel, die Durchführungsrechtsakte (UZK-IA) 350 Artikel.

Weil ein weiteres Hauptziel des UZK – die vollständige Umstellung der Zollbehörden auf ein papierloses, rein elektronisches Arbeitsumfeld (Bst. e hiervor) – aufgrund des in den EU-Mitgliedstaaten sehr unterschiedlichen Entwicklungsstands der IT-Infrastruktur nicht termingerecht auf den 1.5.2016, sondern – gemäss aktueller Planung – erst auf den 31.12.2020 umgesetzt werden kann, bedarf es für diesen Zeitraum Übergangsregelungen, die im Übergangsrechtsakt (transitional delegated act; UZK-TDA) zusammengefasst werden. Der UZK-TDA umfasst seinerseits voraussichtlich weitere 57 Artikel.

¹ VERORDNUNG (EU) Nr. 952/2013 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTES UND DES RATES vom 9. Oktober 2013

² VERORDNUNG (EWG) Nr. 2913/92 DES RATES vom 12. Oktober 1992

³ VERORDNUNG (EWG) Nr. 2454/93 DER KOMMISSION vom 2. Juli 1993

Von Graffenried AG Treuhand

Waaghausgasse 1, 3001 **Bern**
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90

Hardturmstrasse 101, 8005 **Zürich**
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66

treuhand@graffenried.ch
www.graffenried.ch

In der Summe nimmt die Anzahl Artikel von 1'168 auf 949 ab. Erfreulich!

ZK und ZK-DVO (mit allen Anhängen) umfassen insgesamt 989 A4-Seiten.

Der UZK, der UZK-DA, der UZA-IA und der UZK-TDA (mit allen Anhängen) beinhalten insgesamt 1'735 A4-Seiten. Straffung der Vorschriften?

Es gilt jedoch fair zu bleiben. Verfahrensfragen und die Ahndung von Vergehen waren im bisherigen EU-Zollrecht kaum geregelt und lagen weitgehend in der Kompetenz der einzelnen Mitgliedstaaten, wodurch sich national unterschiedliche Praxen entwickelten, die zu Rechtsunsicherheit führten.

Dennoch: Wird der Ersatz der ZK-DVO durch drei verschiedene Rechtsakte und ein deutlich gesteigener Seitenumfang der neuen Vorschriften die erhoffte Vereinfachung bringen? Es beschleichen uns leichte Zweifel.

Stärkere Nutzung beschleunigter Verfahren für gesetzes-treue und vertrauenswürdige Wirtschaftsbeteiligte (zuge-lassene Wirtschaftsbeteiligte)

Der Status der zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO; Authorized Economic Operator) soll unter dem UZK gefördert werden. Der AEO gilt hinsichtlich Einhaltung der Zollvorschriften, Zahlungsfähigkeit, Buch-führung und vor allem **Sicherheit** (insbesondere Terror-vermeidung) als besonders zuverlässig, weshalb er von Vereinfachungen und beschleunigter Zollabwicklung profitieren kann. Namentlich im wichtigsten Bereich der Sicherheit müssen aber zur Erlangung des „AEO-Status“ nebst einer Selbstbewertung unter Umständen Sachver-ständigengutachten und Sicherheitszertifikate vorgelegt werden können. Das verursacht Aufwand und entspre-chende Kosten.

Es ist abzusehen, dass in erster Linie grosse Firmen und Konzerne diese Kosten auf sich nehmen, um den AEO-Status zu erlangen.

Man darf sich hier schon die Frage stellen, ob für Unter-nehmen, die sich den AEO-Status nicht leisten können oder wollen, nicht neue Schranken entstehen, indem sie zu «Zollbeteiligten zweiter Klasse» degradiert werden? Schranken notabene, die man in den letzten Jahren durch kontinuierlichen Abbau von Zöllen für **alle** Zollbeteilig-ten beseitigen wollte.

Fazit

Sie stellen fest, wir sehen dem UZK – obwohl er will-kommene Erleichterungen und Verbesserungen bringt – nicht nur durch die rosa Brille entgegen. Wir hoffen aber natürlich, dass unsere Skepsis unbegründet ist.

Mit Blick auf das **Schweizer Zollrecht** wird es aber Personen geben, die sich garantiert – so oder so – die Haare raufen werden. Jene nämlich, die sich bei der Er-arbeitung des im Jahr 2007 in Kraft gesetzten totalrevi-dierten Schweizer Zollgesetzes (ZG) so sehr bemüht haben, die Terminologie und Begriffe des ZK ins Schweizer Zollrecht zu übernehmen. So wurde z.B. aus dem im alten ZG verwendeten Begriff «Einfuhrverfah-ren» das «Verfahren der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr». Der UZK spricht nun vom «Verfahren der Überführung zum zollrechtlich freien Verkehr».

Wollen wir mal – um nur ein Beispiel herauszugreifen – hoffen, dass die Schweiz beim Begriff «Ausfuhrverfah-ren» bleibt und nicht auf die Idee kommt, daraus ein «Verfahren der Verbringung von Waren aus dem Zollge-biet der Schweiz» zu machen.

DER AKTUELLE GERICHTSENTSCHEID

Sind die Geschäftsbücher nicht vollständig und formell korrekt geführt, kann die ESTV eine Ein-schätzung der Steuerforderung nach pflichtgemäs-sen Ermessen vornehmen. Wie der nachfolgende Sachverhalt – der dem Urteil des Bundesgerichts vom 29. Februar 2016 (2C_576/2015) zugrunde liegt – zeigt, kann die Steuerforderung aufgrund einer Einschätzung nach Ermessen auf dem Rechtsweg wohl reduziert, aber kaum je gänzlich eliminiert werden.

Sachverhalt

Die X. AG betreibt einen Steinbruch, daneben betrieb sie in den Jahren 2005 bis 2008 ein Baugeschäft. Anläss-lich einer Kontrolle im Jahre 2010 stellte die ESTV ver-schiedene Mängel in der Buchhaltung fest und kam zum Schluss, dass unter anderem die produktiven Löhne im Geschäftsbereich „Baugeschäft“ die Erfahrungszahlen (Branchendurchschnittswerte) massiv überstiegen. Die von der ESTV festgestellten Mängel umfassen Verrech-nungsgeschäfte, die nicht nach der Bruttomethode ver-bucht wurden (es wurde bloss der Aufpreis verbucht), sowie WIR-Checks, die von Kunden direkt auf Lieferan-ten ausgestellt wurden, um damit die Kreditorenrech-nungen begleichen zu können, ohne das eigentliche Ent-gelt als Umsatz zu verbuchen. Die ESTV nahm in der

Folge eine ermessensweise Einschätzung vor und stellte eine Steuernachforderung im Umfang von rund CHF 145'000 in Rechnung. Im Einspracheverfahren reduzierte die ESTV die Nachforderung auf rund CHF 50'000, wobei rund CHF 45'000 auf die ermessensweise aufge-rechneten Umsätze entfällt. Sowohl die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht wie auch an das Bundes-gericht wurde abgewiesen.

Erwägungen des Bundesgerichts

Kommt die steuerpflichtige Person ihrer Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht nicht nach oder ergeben sich aus ihren Geschäftsbüchern und Unterlagen die für die Bestimmung der Steuer massgebenden Einzelheiten nicht oder wenn die Buchhaltung aus anderen (formel-len) Gründen keine Gewähr für die Richtigkeit bietet, ist die ESTV berechtigt und verpflichtet, eine Schätzung der steuerbaren Umsätze sowie der Steuer und der Vorsteu-ern nach pflichtgemäsem Ermessen (sog. Ermessensein-schätzung) vorzunehmen. Eine Ermessenseinschätzung ist auch dann vorzunehmen, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse – selbst bei formell einwandfreien Aufzeich-nungen – mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist gemäss Bundesgericht dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung

Von Graffenried AG Treuhand

Waaghausgasse 1, 3001 **Bern**
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90

Hardturmstrasse 101, 8005 **Zürich**
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66

treuhand@graffenried.ch
www.graffenried.ch

erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen erheblich abweichen. Bei der Ermessenseinschätzung hat die ESTV diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt. Den Schätzungen haftet immer eine gewisse Unsicherheit an, die der Mehrwertsteuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung selber zu verantworten hat.

Das Bundesgericht prüft die Rechtsfrage, ob die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben sind und ob die ESTV eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat. Die eigentliche Bewertung oder Schätzung gehört zu den Tatfragen, welche das Bundesgericht nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür prüft. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Bewertung nur auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin.

Im vorliegenden Fall bringt die X. AG vor dem Bundesgericht im Wesentlichen dieselben Argumente vor, die sie bereits beim Bundesverwaltungsgericht geltend machte. Für das Bundesgericht legt die X. AG mit der allgemeinen Kritik am Vorgehen der ESTV nicht dar, dass die vorgenommene Schätzung unhaltbar sein soll. Auf die

praktisch wörtlich übernommenen Argumente tritt das Bundesgericht nicht ein.

Fazit

Es ist sehr wichtig, den formellen Anforderungen an die Führung der Geschäftsbücher die notwendige Beachtung zu schenken. Zwar ist auch bei an sich formell korrekten Aufzeichnungen eine Ermessenseinschätzung möglich, aber weniger wahrscheinlich. Werden die formellen Anforderungen wie z.B. diejenigen an ein Kassabuch bei bargeldintensiven Betrieben nicht eingehalten, ist es bei „schlechten“ ausgewiesenen Zahlen (z.B. unterdurchschnittliche Bruttogewinnmarge) schwierig zu verhindern, dass eine Ermessenseinschätzung vorgenommen wird.

Im Verfügungsverfahren bei der ESTV lässt sich mit einer guten Dokumentation und Argumentation die Höhe der Einschätzungsmittelteil am ehesten noch reduzieren. Das Bundesverwaltungsgericht und insbesondere das Bundesgericht prüfen nur, ob die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben waren und ob die gewählte Schätzungsmethode sachgerecht war. Vor diesen Gerichten genügt es nicht, bloss die Höhe der Einschätzung anzuzweifeln, vielmehr muss nachgewiesen werden, dass sie falsch ist.

SEMINAR- UND KURSANGEBOTE

Grundkurs 2016 (in 5 Halbtages-Modulen)

Unsere bisherigen **MWST-Grundkurse** waren immer ausgebucht. Wir starten deshalb ab dem **18. Mai 2016** erneut einen Grundkurs in fünf halbtägigen Modulen (jeweils am Mittwochvormittag). Unsere Dozenten vermitteln die Grundlagen der Mehrwertsteuer ergänzt mit praktischen Beispielen. Nach diesem Kurs verfügen Sie über ein topaktuelles Grundwissen im Bereich MWST.

Privatanteile (Halbtagesseminar)

Am **1. Juni 2016** nachmittags wiederholen wir das Vertiefungsseminar zu den **Privatanteilen**. Dabei vermitteln wir eine Gesamtschau über die Privatanteile bei den direkten Steuern, der Mehrwertsteuer und den Sozialversicherungsabgaben. Ein besonderes Augenmerk richten wir auf die per 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Änderungen im Bereich von Geschäftsfahrzeugen (Auswir-

kungen von "FABI") sowie im Bereich Aus- und Weiterbildung. Anhand von Praxisfällen werden wir die Hintergründe beleuchten sowie die bisherigen und neuen Abgabefolgen Schritt für Schritt darlegen.

Grundlagen der EU-MWST (Halbtagesseminar)

In Ergänzung zum MWST-Grundkurs, der sich mit den Grundlagen der Schweizer Mehrwertsteuer auseinandersetzt, vermitteln wir am **15. Juni 2016** nachmittags in diesem Vertiefungsseminar einen ersten Überblick über die wesentlichen Grundsätze des EU-MWST-Rechts, beleuchten die möglichen Risiken und zeigen auf, wie mehrwertsteuerlich optimiert werden kann.

Zusätzliche Informationen zu den Seminaren finden Sie unter folgendem Link:

www.graffenried.ch/treuhand/mehrwertsteuer-seminare

AUS DER PRAXIS

Der Verkauf von **bestehenden Liegenschaften** oder **Teilen davon** ist gemäss **Art. 21 Abs. 2 Ziffer 20 MWSTG** von der MWST ausgenommen. Lässt aber beispielsweise ein Investor auf seinem Grundstück (Boden) eine Liegenschaft **neu** erstellen, um diese oder einzelne Objekte (z.B. Wohnungen) davon zu verkaufen, ist aus Sicht der MWST zu prüfen, ob eine von der MWST ausgenommene Immobilienlieferung oder eine steuerbare werkvertragliche Leistung vorliegt.

Verwaltungsanweisungen der ESTV

Für die MWST-Beurteilung bei Neubauten zwecks Verkauf mit Baubeginn (Spatenstich) zwischen 1. Januar 2010 und 30. Juni 2013 kann der Investor zwischen zwei – bei Baubeginn während des 1. Halbjahres 2010 sogar zwischen drei – unterschiedlichen Verwaltungsanweisungen seitens der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) mit unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen wählen.

Von Graffenried AG Treuhand

Waaghausgasse 1, 3001 Bern
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90

Hardturmstrasse 101, 8005 Zürich
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66

treuhand@graffenried.ch
www.graffenried.ch

Nach der „alten“ Praxis, welche ihre Gültigkeit für Bauten mit Baubeginn zwischen 1. Januar 2010 und 30. Juni 2013 hat, liegt insbesondere dann eine steuerbare werkvertragliche Leistung vor, wenn der Käufer vor bezugsbereiter Fertigstellung des Kaufobjektes mehr als 30 % Anzahlungen leistet oder die Käuferwünsche (Mehrkosten) 5 % des vereinbarten Kaufpreises überschreiten.

Die „neue“ Praxis, welche auch Gültigkeit für Bauten ab 1. Januar 2010 hat, wurde seitens ESTV erstmals am 29. November 2012 im Entwurf publiziert. Gemäss dieser Praxis liegt eine steuerbare werkvertragliche Leistung vor, wenn die Kaufverträge vor dem Baubeginn (Spatenstich) öffentlich beurkundet werden.

Was diese Mehrspürigkeit von Praxisanweisungen bzw. Verwaltungsanweisungen für MWST-Folgen haben kann, sehen Sie anhand des folgenden Falls bei der Bau AG.

Sachverhalt

Die für MWST-Zwecke registrierte Bau AG (Investor) hat eine Generalunternehmung (GU) mit der Erstellung eines Mehrfamilienhauses mit 11 Eigentumswohnungen beauftragt. Der zu bebauende Boden befindet sich im Eigentum der Bau AG. Die Bauunternehmung verfügt über eine gute Bonität und die Bank hat den Baukredit für das Bauvorhaben ohne weitere Auflagen bewilligt. Ohne bereits (öffentlich beurkundete) Kaufverträge abgeschlossen zu haben, fuhren die Bagger am 24. März 2012 auf und der Spatenstich wurde gefeiert. Während der Bauphase konnte die Bau AG alle 11 Eigentumswohnungen verkaufen (öffentlich beurkundete Kaufverträge). Sämtliche Käufer leisteten vor bezugsbereiter Fertigstellung Anzahlungen von deutlich mehr als 30 %.

MWST-Beurteilung durch die Bau AG

Da sämtliche Käufer die Wohnungen ausschliesslich für private Zwecke (Familienwohnung) nutzen, ist die Bau AG davon ausgegangen, dass die Wohnungsverkäufe ohne MWST zu erfolgen haben, weil Liegenschaftsverkäufe gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG von der MWST ausgenommen sind und die Option (freiwillige Versteuerung des Umsatzes) gemäss Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG ausgeschlossen ist. Die Kaufverträge wurden demzufolge ohne Hinweis auf die MWST ausgestellt und die Bau AG hat auf den Investitionskosten (Leistungen des GU) keinen Vorsteuerabzug vorgenommen.

Mehrwertsteuerliche Beurteilung des Treuhänders

Der Treuhänder der Bau AG hat mit Hinweis auf die Verwaltungsanweisung der ESTV (bei Baubeginn im März 2012 existierte lediglich die „alte“ Praxis) festgestellt, dass es sich beim Verkauf der einzelnen Eigentumswohnungen um steuerbare werkvertragliche Leistungen handelt, da sämtliche Käufer vor bezugsbereiter Fertigstellung mehr als 30 % Anzahlungen geleistet haben. Eine von der MWST ausgenommene Immobilienlieferung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG kann nicht vorliegen, da es sich um Neubauten auf eigenem Boden zwecks Verkauf handelt.

Folgen für die Bau AG

Die Bau AG musste folgerichtig die MWST von 8 % auf dem Verkaufsumsatz (108 %) an die ESTV abliefern. Im Gegenzug hat die Bau AG die auf den Investitionskosten lastende MWST als Vorsteuer in Abzug gebracht. Da die Verträge mit den Käufern ohne Hinweis auf die MWST ausgestellt wurden, hatte die Bau AG keine Möglichkeit, die MWST den einzelnen Käufern nachzubelasten. Obwohl die Bau AG den Vorsteuerabzug auf den Investitionskosten vornehmen darf, hat sich der erzielte Gewinn durch die Nachentrichtung der MWST auf dem Verkaufsumsatz schmerzlich reduziert.

MWST-Review bei der Bau AG

Im März 2016 wurden wir von der Bau AG mit einem MWST-Check der noch nicht verjährten Jahre beauftragt. Im Rahmen dieses Reviews haben wir festgestellt, dass die damaligen Verkäufe der einzelnen Eigentumswohnungen zu Recht ohne MWST hätten abgewickelt werden können. Bei Anwendung der „neuen“ Praxis ist für die Beurteilung – ob eine steuerbare werkvertragliche Leistung oder eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung vorliegt – einzig auf den Zeitpunkt des Baubeginns abzustellen. Da sämtliche Eigentumswohnungen nach dem Spatenstich verkauft wurden, unterliegt der Gesamtumsatz bei Anwendung dieser Praxis nicht der MWST. Zum Zeitpunkt der Liegenschaftserstellung im März 2012 konnte die Bau AG das aber nicht wissen, weil der Entwurf zur neuen Praxis erst Ende November 2012 publiziert wurde und die definitive Version auf den 1. Juli 2013 in Kraft gesetzt wurde. Da für Bauten mit Baubeginn zwischen dem 1. Januar 2010 und 30. Juni 2013 frei gewählt werden kann, ob die „alte“ oder „neue“ Praxis angewendet werden soll, darf die Bau AG – bei Anwendung der „neuen“ Praxis – die Verkäufe der Eigentumswohnungen ohne MWST abwickeln. Voraussetzung dafür ist, dass die Praxis einheitlich für das gesamte Bauwerk und nicht lediglich für einzelne Wohneinheiten angewendet wird.

Folgen für die Bau AG

Die Bau AG hat die Umsatzsteuer bei der ESTV wieder zurückgefordert und die Vorsteuer auf den Investitionskosten zurückerstattet. Der Umsatz bleibt demnach von der Steuer ausgenommen und die Marge hat sich auf erfreuliche Weise wieder erhöht.

Fazit

Dieser Fall hat einmal mehr aufgezeigt, dass die Folgen von Änderungen und neuen Praxisfestlegungen im Bereich der MWST häufig nicht vollständig erkannt werden und dadurch sowohl Risiken entstehen als auch Chancen ungenutzt bleiben können.

Zurzeit wird das Mehrwertsteuergesetz im Parlament überarbeitet und das revidierte Gesetz sollte voraussichtlich im Januar 2018 in Kraft treten. Um Geschäftsabläufe zu optimieren und MWST-Risiken zu reduzieren ist es unumgänglich, sich ständig auf dem Laufenden zu halten.

Von Graffenried AG Treuhand

Waaghausgasse 1, 3001 **Bern**
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90

Hardturmstrasse 101, 8005 **Zürich**
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66

treuhand@graffenried.ch
www.graffenried.ch

IHRE ANSPRECHPARTNER FÜR MEHRWERTSTEUERFRAGEN

Das MWST-Team Von Graffenried AG Treuhand, Bern/Zürich:



Patrick Loosli

MAS FH in Mehrwertsteuer, Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen
ehem. Sektionschef-Stellvertreter im Inspektorat der Hauptabt. MWST
bei der Eidg. Steuerverwaltung
Telefon 031 320 56 35, patrick.loosli@graffenried.ch



Rolf Hoppler

MAS FH in Mehrwertsteuer, Rechtsanwalt
Telefon 044 273 55 55, rolf.hoppler@graffenried.ch



Christian Begert

CAS FH in internationaler Mehrwertsteuer, DAS FH in Mehrwertsteuer
Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen mit eidg. Fachausweis
Telefon 031 320 56 34, christian.begert@graffenried.ch



Pierre Scheuner

dipl. Steuerexperte, Fürsprecher
ehem. Teamchef im Rechtsdienst der Hauptabt. MWST bei der Eidg. Steuerverwaltung
Telefon 031 320 56 39, pierre.scheuner@graffenried.ch



Franziska Spreiter

dipl. Steuerexpertin, lic. oec. publ.
Telefon 044 273 55 21, franziska.spreiter@graffenried.ch



Jürg Zimmermann

dipl. Steuerexperte, Betriebsökonom HWV, Zollfachmann mit eidg. Fachausweis
ehem. Revisor der Hauptabt. MWST bei der Eidg. Steuerverwaltung
Telefon 044 273 55 21, juerg.zimmermann@graffenried.ch



Sandra Capt

Mehrwertsteuer-Expertin, Betriebswirtschafterin HF
ehem. Mitarbeiterin im Rechtsdienst der Hauptabt. MWST bei der Eidg. Steuerverwaltung
Telefon 031 320 56 36, sandra.capt@graffenried.ch



Martin Degiacomi

MWST-Spezialist STS, Treuhänder mit eidg. Fachausweis
Telefon 031 320 56 05, martin.degiacomi@graffenried.ch

Abonnieren Sie unseren Mehrwertsteuer-Newsletter in elektronischer Form kostenlos auf unserer Homepage www.graffenried.ch/treuhand

Von Graffenried AG Treuhand

Waaghausgasse 1, 3001 **Bern**
Telefon 031 320 56 11
Fax 031 320 56 90

Hardturmstrasse 101, 8005 **Zürich**
Telefon 044 273 55 55
Fax 044 273 66 66

treuhand@graffenried.ch
www.graffenried.ch