

ERSTELLEN UND VERKAUFEN VON IMMOBILIEN – VERGLEICH DER PRAXIS DER ESTV

Rückwirkende Anwendung der neuen Praxis per 1.1.2010 möglich

Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) hat am 10. April 2013 die MWST-Praxis-Info 05 mit den Änderungen und Präzisierungen zur MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe definitiv publiziert. Diese Publikation und die darin enthaltenen Praxisänderungen können die steuerpflichtigen Personen rückwirkend per 1.1.2010 anwenden. Dementsprechend ist es wichtig, dass die steuerpflichtigen Personen die wichtigsten Unterschiede der Praxen kennen und anwenden können.

1. PRAXIS BIS 30.06.2013

Die ESTV hatte eine erste Praxisänderung [1] im Zusammenhang mit dem Bau und Verkauf von Immobilien mit Wirkung ab 1.1.2010 publiziert. Diese Praxisänderung war jedoch von Anfang an sehr umstritten, da sie in der Anwendung sehr komplex war und aufgrund der gesetzten Kriterien eigentlich keine von den ausgenommenen Immobilienverkäufen im Zusammenhang mit dem Bau von Immobilien mehr zuliess.

Dies wird sofort klar, wenn man die von der ESTV publizierten Kriterien [2] für die Abgrenzung einer steuerbaren Werklieferung (Werkvertrag) nach Art. 3 lit. d Ziffer 2 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) zu einer von der MWST ausgenommenen Immobilienlieferung (Kaufvertrag) nach Art. 21 Abs. 2 Ziffer 20 MWSTG etwas genauer betrachtet. Es gilt dabei zu beachten, dass die rechtliche Benennung und Ausgestaltung des Vertrags keinen Einfluss auf die Qualifikation aus Sicht der MWST hatte. So konnte es durchaus vorkommen, dass rechtlich ein Kaufvertrag vorlag, aus MWST-Sicht es sich jedoch um einen Werkvertrag handelte, bei dem das Entgelt mit der MWST abgerechnet werden musste (ist auch unter neuer Praxis der ESTV möglich).

Eine von der Steuer ausgenommene Immobilienlieferung lag demnach vor, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt wurden [3]:

- Der Käufer erwirbt ein fertig geplantes und projektiertes Objekt.
- Es wird ein (vom Bauunternehmer [Generalunternehmer, Investor] zuvor festgesetzter) Pauschalpreis für Boden und Gebäude bezahlt.
- Der Käufer kann auf den Bau, die Ausgestaltung des Gebäudes (inkl. Umgebungsarbeiten) und die Leistungserbringer (Handwerker) nur beschränkten Einfluss nehmen.
- Es liegt nur ein Vertrag vor (Kaufvertrag zwischen Bauunternehmer [Generalunternehmer, Investor] und Käufer über Boden und Gebäude).
- Nutzen und Gefahr gehen erst nach Fertigstellung auf den Käufer über.
- Die Bezahlung erfolgt erst nach bezugsbereiter Fertigstellung (eine Anzahlung bis zu einer Höhe von 30 % des Kaufpreises ist nicht schädlich).

Waren die vorgenannten Kriterien nicht alle erfüllt, lag in Bezug auf die Erstellung des Gebäudes eine werkvertragliche Lieferung vor, was die Versteuerung mit der MWST bedeutete (ohne Wert des Bodens).

Änderungen am projektierten Gebäude aufgrund von individuellen Käuferwünschen (z. B. anderer Bodenbelag, zusätzliche Küchengeräte, zusätzliche Steckdosen) änderten an der Qualifikation des Vertrags als Kaufvertrag noch nichts,



MARKUS METZGER,
DIPL. STEUEREXPERTE,
MWST-EXPERTE FH,
MITGLIED DES MWST-
KOMPETENZZENTRUMS DER
TREUHAND-KAMMER,
PARTNER, TAX TEAM AG,
CHAM/ZG, MARKUS.
METZGER@TAX-TEAM.CH



BRANKO BALABAN,
DIPL. STEUEREXPERTE,
RECHTSANWALT
UND NOTAR, PARTNER, TAX
TEAM AG, CHAM/ZG,
BRANKO.BALABAN@
TAX-TEAM.CH

sofern die durch diese Änderungswünsche bedingten Mehrkosten 5% des angebotenen Pauschalpreises (für Boden und Gebäude) nicht überstiegen. Fand nicht ein Verkauf des Bodens statt, sondern wurde der Boden vom Bauunternehmer (Generalunternehmer, Investor) im Baurecht überlassen, so erhöhte sich der Prozentsatz auf 7% des angebotenen Pauschalpreises für das Gebäude.

Die Prozent-Grenzen verstanden sich pro Objekt (z. B. Einfamilienhaus, Eigentumswohnung). Zur Berechnung der Grenze war die Summe aller Mehr- und Minderkosten ein und desselben Objekts massgebend.

Gehörte der Boden bereits dem Käufer oder einem Dritten (Ausnahme bei nahestehenden Personen) spielten die vorstehend aufgezählten Abgrenzungskriterien keine Rolle, weil in diesen Fällen jeweils immer ein steuerbarer Werkvertrag vorlag.

In der Praxis haben vor allem die Mehrkosten- und die Finanzierungsklauseln grössere Probleme bereitet. Viele der betroffenen Bauunternehmungen waren nicht in der Lage, mit maximal 30% Anzahlungen den Bau zu vollenden. Bei den Mehrkosten spielte vor allem der Zeitpunkt eine Rolle. So konnte in den meisten Fällen der effektive Prozentsatz erst nach Bauvollendung ermittelt werden. Lag dieser über den Schwellenwerten von 5% bzw. 7%, musste der Bauunternehmer die MWST auf dem Umsatz (ohne Wert des Bodens) ab-

rechnen. In den meisten Fällen konnte die so anfallende MWST nicht mehr auf die Käuferschaft überwältzt werden

«In der neuen Praxis kehrt die ESTV ähnlich wie vor dem 1. 1. 2010 wieder auf das Abgrenzungskriterium «Baubeginn» zurück.»

und der Bauunternehmer blieb auf den Kosten sitzen (abzüglich des nachträglich gewährten Vorsteuerabzugs auf eingekauften Dritteleistungen).

2. PRAXIS SEIT 1. 7. 2013

Die ESTV hatte die MWST-Praxis-Info 05 und damit die neue Praxis gestützt auf einen bundesrätlichen Entscheid publiziert. In der neuen Praxis kehrt die ESTV ähnlich wie vor dem 1. 1. 2010 wieder auf das Abgrenzungskriterium «Baubeginn» zurück.

Auch bei der neuen Praxis geht es um die Abgrenzung zwischen steuerbarem Werkvertrag und von der MWST ausgenommenem Kaufvertrag. Gleich geblieben ist auch, dass,

Abbildung 1: **FALLBEISPIEL**

in CHF

Informationen über Preis, Beurkundungsdatum, Anzahlung und Mehrkosten

Haus	Wohnung	Preis	Beurkundung	Anzahlungen	Mehrkosten	Restzahlung
A	A1	680 000	06.02.2012	450 000	0	230 000
	A2	720 000	28.02.2012	200 000	40 000	560 000
	A3	780 000	15.02.2012	520 000	10 000	270 000
	A4	850 000	28.02.2012	250 000	60 000	660 000
B	B1	680 000	05.03.2012	450 000	12 000	242 000
	B2	730 000	01.03.2012	490 000	23 000	263 000
	B3	785 000	20.03.2012	525 000	8 000	268 000
	B4	850 000	26.02.2012	570 000	65 000	345 000
C	C1	320 000	23.05.2012	120 000	7 000	207 000
	C2	450 000	05.02.2012	300 000	16 000	166 000
	C3	520 000	06.03.2012	350 000	0	170 000
	C4	650 000	27.04.2012	440 000	0	210 000
D	D1	470 000	08.03.2012	320 000	12 000	162 000
	D2	520 000	16.10.2012	350 000	40 000	210 000
	D3	685 000	23.03.2012	460 000	18 000	243 000
	D4	810 000	01.03.2012	540 000	82 000	352 000
Total		10 500 000		6 335 000	393 000	4 558 000

Die Muster Bau AG hat einige Eigenleistungen erbracht und folgende Drittleistungen eingekauft:

Haus	Wohnung	Drittleistungen*	Drittleistungen**
A	A1	450 000	0
	A2	500 000	38 000
	A3	610 000	9 500
	A4	550 000	57 000
B	B1	440 000	11 400
	B2	480 000	21 850
	B3	510 000	7 600
	B4	580 000	61 750
C	C1	240 000	6 650
	C2	310 000	15 200
	C3	370 000	0
	C4	440 000	0
D	D1	320 000	11 400
	D2	340 000	38 000
	D3	460 000	17 100
	D4	550 000	77 900
Total		7 150 000	373 350

* inkl. 8% MWST

** Mehrkosten inkl. 8% MWST

In einem ersten Schritt werden die beiden Praxen der ESTV miteinander verglichen und die steuerliche Qualifikation festgelegt.

Haus	Wohnung	alte Praxis	neue Praxis
A	A1	steuerbar	steuerbar
	A2	steuerbar	ausgenommen
	A3	steuerbar	steuerbar
	A4	steuerbar	ausgenommen
B	B1	steuerbar	ausgenommen
	B2	steuerbar	ausgenommen
	B3	steuerbar	ausgenommen
	B4	steuerbar	steuerbar
C	C1	steuerbar	ausgenommen
	C2	steuerbar	steuerbar
	C3	steuerbar	ausgenommen
	C4	steuerbar	ausgenommen
D	D1	steuerbar	ausgenommen
	D2	steuerbar	ausgenommen
	D3	steuerbar	ausgenommen
	D4	steuerbar	ausgenommen
Total			

Abbildung 2: **BERECHNUNG DER STEUERFORDERUNG NACH ALTER PRAXIS**
in CHF

Haus	Wohnung	Preis	Mehr- kosten	Total	MWST	Dritt- leistungen	Vorsteuer	Steuer- forderung
A	A1	680 000	0	680 000	50 370.37	450 000	33 333.33	
	A2	720 000	40 000	760 000	56 296.30	538 000	39 851.85	
	A3	780 000	10 000	790 000	58 518.52	619 500	45 888.89	
	A4	850 000	60 000	910 000	67 407.41	607 000	44 962.96	
B	B1	680 000	12 000	692 000	51 259.26	451 400	33 437.04	
	B2	730 000	23 000	753 000	55 777.78	501 850	37 174.07	
	B3	785 000	8 000	793 000	58 740.74	517 600	38 340.74	
	B4	850 000	65 000	915 000	67 777.78	641 750	47 537.04	
C	C1	320 000	7 000	327 000	24 222.22	246 650	18 270.37	
	C2	450 000	16 000	466 000	34 518.52	325 200	24 088.89	
	C3	520 000	0	520 000	38 518.52	370 000	27 407.41	
	C4	650 000	0	650 000	48 148.15	440 000	32 592.59	
D	D1	470 000	12 000	482 000	35 703.70	331 400	24 548.15	
	D2	520 000	40 000	560 000	41 481.48	378 000	28 000.00	
	D3	685 000	18 000	703 000	52 074.07	477 100	35 340.74	
	D4	810 000	82 000	892 000	66 074.07	627 900	46 511.11	
Total		10 500 000	393 000	10 893 000	806 888.89	7 523 350	557 285.19	249 603.70

wenn der Boden bereits dem Käufer oder einem Dritten gehört, es sich immer um eine werkvertragliche steuerbare Lieferung handelt und die Abgrenzungskriterien keine Rolle spielen.

Wird nun ein Grundstück veräussert, auf dem vom Veräusserer ein Neubau erstellt oder ein relevanter Umbau realisiert wird, und findet der Abschluss des entsprechenden Kauf- oder Vorvertrags (massgebliches Datum: Verurkundung) nach Art. 216 Absatz 1 und 2 des *Obligationenrechts* (OR) und/oder eines Werkvertrags (massgebliches Datum: Vertragsabschluss) nach Art. 363 OR vor Baubeginn statt, liegt eine steuerbare Immobilienlieferung vor.

In allen anderen Fällen handelt es sich um eine von der MWST ausgenommene Immobilienlieferung (Kaufvertrag).

In vielen Fällen werden sogenannte Vorverkaufsverträge abgeschlossen (teilweise mit Reservationszahlungen), die aber nicht öffentlich beurkundet werden. Da das massgebliche Datum nach neuer Praxis die Verurkundung des Vorvertrages darstellt, ist in solchen Fällen für MWST-Belange noch nicht rechtsgültig verkauft worden. Die nicht beurkundeten Vorverkaufsverträge sind dementsprechend für den Baubeginn nicht relevant.

Die neue Praxis der ESTV führt dazu, dass zwischen Bauwerken und Objekten unterschieden werden muss. Für die steuerliche Beurteilung ist das jeweilige Objekt massgebend (objektmassige steuerliche Beurteilung), für die Festlegung des Baubeginns jedoch die Bauwerke.

Mit Bauwerken sind ganze Bauwerke wie beispielsweise Einfamilienhäuser, Mehrfamilienhäuser und auch sog. gemeinsame Bauwerke wie Einstellhallen gemeint. Ebenfalls

als Bauwerke gelten Doppelhäuser und Reihenhauszeilen (z. B. 5 Reiheneinfamilienhäuser) [4].

Unter Objekten sind selbstständige Teile von Bauwerken wie etwa die einzelnen Stockwerkeinheiten (Eigentumswohnungen) eines Mehrfamilienhauses oder die einzelnen Abstellplätze einer Einstellhalle zu verstehen. Unter den Begriff der Objekte fallen zudem die einzelnen (Reihen)häuser einer Reihenhauszeile oder je die Haushälfte eines Doppelhauses. Bei Einfamilienhäusern und Mehrfamilienhäusern, die nicht in Stockwerkeinheiten aufgeteilt sind, fallen die Begriffe Bauwerk(e) und Objekt(e) zusammen [5].

Da die steuerliche Qualifikation jeweils immer nach Objekten vorgenommen werden muss, kann es vorkommen, dass in einem Bauwerk verschiedene steuerliche Qualifikati-

«Die neue Praxis der ESTV führt dazu, dass zwischen Bauwerken und Objekten unterschieden werden muss.»

onen vorliegen (sog. gemischtes Bauwerk), was in Bezug auf den möglichen Vorsteuerabzug auf den eingekauften Drittleistungen und bezüglich Vorsteuerkorrekturen auf den gemischt genutzten Infrastrukturen sehr anspruchsvoll ist.

Der Baubeginn wird jeweils pro ganzes Bauwerk festgelegt, gilt jedoch nicht für ganze Überbauungen. Eine Vereinfachung sieht die ESTV vor, wenn ein gemeinschaftliches Bauwerk (wie bspw. eine Einstellhalle) erstellt wird, das mit den anderen Bauwerken mit zu Beginn direkt erstellten Zu-

gängen verbunden ist. In diesen Fällen gilt der Baubeginn des gemeinschaftlichen Bauwerks als Baubeginn für alle Bauwerke, die direkt verbunden sind.

Ein Umbau liegt dann vor, wenn sich die Umbaukosten auf mehr als 50% des Gebäudeversicherungswerts (aktueller

«Ein Umbau liegt dann vor, wenn sich die Umbaukosten auf mehr als 50% des Gebäudeversicherungswerts vor dem Umbau belaufen.»

Wert [inkl. automatischer teuerungsbedingter Anpassungen] im Zeitpunkt des Umbaus) vor dem Umbau belaufen [6].

Bei Neubauten gilt als Baubeginn der Beginn der Aushubarbeiten, sofern im Anschluss an die Aushubarbeiten mit der Erstellung der Neubauten begonnen wird. Baugrundvorbereitungen (z. B. Pfählen) gelten ebenfalls als Baubeginn. Ebenfalls als Baubeginn gelten Hangsicherungsarbeiten, welche für die zu erstellenden Neubauten notwendig sind und unmittelbar vor dem Aushub erfolgen beziehungs-

weise wenn kein Aushub erfolgt, die unmittelbar vor den eigentlichen Bauarbeiten erfolgen. Es wird also mit anderen Worten eine zeitliche und örtliche Nähe vorausgesetzt. Der Baubeginn ist insbesondere mit Verträgen, Arbeitsrapporten und Rechnungen des mit dem Aushub oder der Baugrundvorbereitung beauftragten Bauunternehmens beziehungsweise Arbeitsrapporten bei selbst ausgeführten Arbeiten, der schriftlichen Meldung des Baubeginns an die zuständige Baubewilligungsbehörde und/oder der Bauversicherung (Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung) zu belegen [7].

Beim Totalabbruch einer Altliegenschaft und einem anschliessenden Neubau wird der Baubeginn zum Zeitpunkt der Abbrucharbeiten festgelegt, sofern kein Unterbruch nach den Abbrucharbeiten erfolgt.

3. BETROFFENER PERSONENKREIS

Vielfach geht man davon aus, dass die vorstehenden Ausführungen zu den Abgrenzungskriterien nur für Bauunternehmungen bzw. Generalunternehmungen Relevanz haben. Dies ist natürlich nicht so, die Abgrenzungskriterien sind für alle wichtig, die Immobilien erstellen (lassen) und verkaufen. Auch ein Investor, der keine einzige Bautätigkeit selber ausführt, kann aufgrund des Verkaufs mehrwertsteuerpflich-

Abbildung 3: **BERECHNUNG DER STEUERFORDERUNG NACH NEUER PRAXIS**
in CHF

Haus	Wohnung	Preis	Mehr- kosten	Total	MWST	Dritt- leistungen	Vorsteuer	Steuer- forderung
A	A1	680 000	0	680 000	50 370.37	450 000	33 333.33	
	A2	720 000	40 000	760 000	0.00	538 000	0.00	
	A3	780 000	10 000	790 000	58 518.52	619 500	45 888.89	
	A4	850 000	60 000	910 000	0.00	607 000	0.00	
B	B1	680 000	12 000	692 000	0.00	451 400	0.00	
	B2	730 000	23 000	753 000	0.00	501 850	0.00	
	B3	785 000	8 000	793 000	0.00	517 600	0.00	
	B4	850 000	65 000	915 000	67 777.78	641 750	47 537.04	
C	C1	320 000	7 000	327 000	0.00	246 650	0.00	
	C2	450 000	16 000	466 000	34 518.52	325 200	24 088.89	
	C3	520 000	0	520 000	0.00	370 000	0.00	
	C4	650 000	0	650 000	0.00	440 000	0.00	
D	D1	470 000	12 000	482 000	0.00	331 400	0.00	
	D2	520 000	40 000	560 000	0.00	378 000	0.00	
	D3	685 000	18 000	703 000	0.00	477 100	0.00	
	D4	810 000	82 000	892 000	0.00	627 900	0.00	
Total		10 500 000	393 000	10 893 000	211 185.19	7 523 350	150 848.15	60 337.04

tig werden, wenn es sich um steuerbare werkvertragliche Lieferungen handelt. Dasselbe gilt für Pensionskassen, Konsortien, Stiftungen, Vereine usw.

4. ZEITLICHE WIRKUNG

Die ESTV hatte schon zu einem viel früheren Zeitpunkt ihre Praxis mit den Praxisänderungen publiziert [8]. Sie sieht eine wahlweise rückwirkende Anwendung der Praxisänderung per 1. 1. 2010 vor, sofern es sich tatsächlich um eine Praxisänderung und nicht um eine Praxisfestlegung handelt sowie die neue Praxis günstiger für die steuerpflichtige Person ist. Die frühestmögliche Anwendung der neuen Praxis ist jedoch auf das Inkrafttreten des neuen MWSTG per 1. 1. 2010 beschränkt.

Somit kann grundsätzlich zwischen folgenden Zeitperioden unterschieden werden (massgebend ist dabei der Baubeginn):

4.1 Vor 31. 12. 2009. Hier gelten noch die Bestimmungen des alten MWSTG (Baubeginn als Kriterium). Dies bedeutet, dass die vor dem 31. 12. 2009 vorgenommene Qualifikation als Werkvertrag oder Kaufvertrag unverändert weitergeführt wird, auch wenn der Abschluss des Baus erst nach 2010 erfolgte.

Teilweise haben die steuerpflichtigen Personen diese Ausführungen missverstanden und auch nach dem 1. 1. 2010 baugewerblichen Eigenverbrauch abgerechnet. Dieser wurde aber mit Wirkung ab dem 1. 1. 2010 definitiv abgeschafft, und die vorstehenden Ausführungen gelten nur für die Qualifikation als Werkvertrag (steuerbar) und Kaufvertrag (ausgenommen).

Sollte nach dem 1. 1. 2010 tatsächlich noch baugewerblicher Eigenverbrauch abgerechnet worden sein, so kann die steuerpflichtige Person dies noch innerhalb der Verjährungsfrist mittels einer Korrekturabrechnung korrigieren.

4.2 1. 1.–30. 06. 2010. Die steuerpflichtige Person kann für den Baubeginn zwischen 1. 01. und 30. 06. 2010 aus drei verschiedenen Praxen der ESTV auswählen:

- Praxis unter dem aMWSTG (Baubeginn als Kriterium),
- alte Praxis unter dem MWSTG (Finanzierung und Mehrkosten als Hauptkriterien) sowie
- neue Praxis unter dem MWSTG (Baubeginn als Kriterium).

4.3 1. 7. 2010–30. 06. 2013. Die steuerpflichtige Person kann für den Baubeginn zwischen 1. 7. 2010 und 30. 06. 2013 zwischen zwei verschiedenen Praxen auswählen:

- alte Praxis unter dem MWSTG (Finanzierung und Mehrkosten als Hauptkriterien) sowie
- neue Praxis unter dem MWSTG (Baubeginn als Kriterium).

4.4 Seit 1. 07. 2013. Seit dem 1. 7. 2013 (Baubeginn) kann die steuerpflichtige Person nur noch die neue Praxis unter dem MWSTG anwenden.

5. PRAXISFALL

Die *Muster Bau AG* hat mit dem Bau einer Überbauung im schönen Quartier einer aufstrebenden kleinen Stadt im 2012 begonnen und steht nun kurz vor Abschluss der Arbeiten vor der Herausforderung zu entscheiden, welche Praxis der ESTV sie anwenden will.

Die Ausgangslage gestaltet sich wie folgt:

Die Überbauung besteht aus 4 Häusern mit je 4 Eigentumswohnungen, also insgesamt 16 Eigentumswohnungen. Sämtliche Häuser sind direkt mit einer Einstellhalle verbunden.

Mit dem Aushub der Baugrube wurde am 27. Februar 2012 begonnen. Der Aushub lief aufgrund des milden Wetters vor-

«Seit dem 1. 7. 2013 kann die steuerpflichtige Person nur noch die neue Praxis unter dem MWSTG anwenden.»

teilhaft, sodass schon nach nur einer Woche (5. März 2012) mit der Einstellhalle begonnen werden konnte. Die vier Häuser wurden jeweils nacheinander gebaut. So wurde am 12. April 2012 mit dem Haus A, am 8. Mai 2012 mit dem Haus B, am 6. Juni 2012 mit dem Haus C und am 28. Juni 2012 mit dem Haus D begonnen.

In *Abbildung 1* (Fallbeispiel) sind die Informationen über Preis, Beurkundungsdatum, Anzahlungen und Mehrkosten enthalten.

Bei der Anwendung der alten Praxis muss die Muster Bau AG sämtliche Umsätze mit der MWST abrechnen, da es sich aufgrund der Nichteinhaltung der Kriterien «Anzahlungen» bzw. «Mehrkosten» um steuerbare werkvertragliche Lieferungen handelt.

Bei der Anwendung der neuen Praxis wechselt das Bild, und die Muster Bau AG muss nur noch 4 Eigentumswohnungen mit der MWST abrechnen. Bei den restlichen 12 Eigentumswohnungen handelt es sich um von der MWST ausgenommene Kaufverträge. Massgebendes Datum für den Baubeginn ist der 27. 2. 2012 (Aushub Baugrube, da alle Bauwerke mit zu Beginn erstellten Verbindungen zur Einstellhalle angeschlossen sind).

Vergleichen wir nun in einem weiteren Schritt die aufgrund der verschiedenen Qualifikationen vorzunehmenden MWST-Abrechnungen.

In *Abbildung 2* ist die Steuerforderung nach der alten Praxis berechnet. Es wird dabei davon ausgegangen, dass die anfallende MWST den Käufern der Eigentumswohnungen nicht zusätzlich überwältzt werden kann.

In *Abbildung 3* ist die Steuerforderung nach der neuen Praxis berechnet. Auch hier wird dabei davon ausgegangen, dass bei den 4 steuerbaren Eigentumswohnungen die anfallende MWST ebenfalls nicht zusätzlich überwältzt werden kann.

Die Differenz zwischen den beiden Praxen der ESTV beträgt rund CHF 190 000. Damit ist klar ersichtlich, dass in diesem Fallbeispiel die Anwendung der neuen Praxis für die Muster Bau AG vorteilhafter ist.

Nicht berücksichtigt ist die zusätzliche Vorsteuerkorrektur für die gemischt genutzte Infrastruktur, die noch berechnet werden muss [9]. Vereinfachend wurde in allen Berechnungen der Wert des Bodens nicht berücksichtigt. Der Wert des Bodens ist jeweils auszusondern, es handelt sich um einen nicht der Bemessungsgrundlage unterliegenden Wert [10].

6. WAHLRECHT

Es gilt noch zu beachten, dass das Wahlrecht nur pro Bauwerk und nicht pro Objekt ausgeübt werden kann. Die Muster Bau AG kann innerhalb der Verjährungsfrist auf ihre MWST-Abrechnungen zurückkommen, sofern die Steuerforderung nicht rechtskräftig festgelegt ist. Sie muss dies mittels Korrekturabrechnungen pro Abrechnungsperiode vornehmen. Hat die Muster Bau AG dem Leistungsempfänger gegenüber die MWST offen ausgewiesen (z. B. «inkl. 8 % MWST»), ist eine Korrektur nur noch im Rahmen von Art. 27 Absätze 2–4 MWSTG möglich.

7. FAZIT

Mit der Einführung der neuen Praxis beim Erstellen und Verkaufen von Immobilien kann jede steuerpflichtige Person wählen, ob sie für die vergangene Zeit bis maximal 1. 1. 2010 zurück bereits die neue Praxis anwenden will. In den meisten Fällen lohnt es sich, detaillierte Überlegungen und Berechnungen anzustellen. Die mögliche Ersparnis für die steuerpflichtige Person kann sehr hoch sein. ■

Anmerkungen. 1) MWST-Praxis-Info 01 Präzisierungen zur MWST-Übergangsinfo 01 vom 31. März 2010. 2) MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe Ziffer 8. 3) MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe Ziffer 8.1.1.1. 4) MWST-Praxis-Info 05 Ziffer 4.1. 5) MWST-Praxis-Info 05 Ziffer 4.2. 6) MWST-Praxis-Info 05 Ziffer 4.6. 7) MWST-Praxis-Info 05 Ziffer 4.7.1. 8) MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen. 9) MWST-Praxis-Info 05 Ziffer 5.3.2. 10) Art. 24 Abs. 6 lit. c MWSTG.