

Aktuelle mehrwertsteuerrechtliche Probleme

Dr. Philip Robinson / Walter Steiger

Modellfälle

Fall 1: Steuerpflicht beim Gemeinwesen vor / nach der Teilrevision MWSTG

Sachverhalt

Die Dienststelle Werkhof (W) der Gemeinde X erzielt aus den erbrachten Bauleistungen folgende Umsätze:

Dienststelle Werkhof (W) Gemeinde X Umsatz aus Bauleistungen an:	CHF
Dienststelle Wasserversorgung der Gemeinde X	100'000
Dienststelle Abwasserentsorgung der Gemeinde X	150'000
Elektrizitätswerk Gde X AG (zu 100% im Besitz der Gde X)	95'000
Zweckverband Abwasser der Gemeinden X + B	30'000
Gemeinde B Dienststelle Strassen	88'000
Nichtgemeinwesen (Gewerbe, Privatpersonen)	45'000
Total Umsatz aus verschiedenen Bauleistungen	508'000

Fragestellungen

Ist die Dienststelle Werkhof (W) der Gemeinde X aufgrund der vorstehend erzielten Umsätze aus Bauleistungen obligatorisch mehrwertsteuerpflichtig,

- a. beim aktuell geltenden Recht,
- b. nach Inkraftsetzung der Änderungen gemäss Teilrevision MWSTG?

Fall 2: Fitness-Studio

Sachverhalt

Florian F., Gabriela G. und Hans H. sind zu je 33.33% beteiligt an der Studio for Fitness GmbH, die in Luzern das „Studio for Fitness“ betreibt. Der Jahresumsatz der GmbH beträgt rund CHF 750'000; die MWST rechnet die Gesellschaft ordentlich nach vereinbarten Entgelten ab.

Die drei Inhaber des Fitness-Studios sind je unterschiedlich engagiert:

Gabriela G. führt den Betrieb als Geschäftsführerin und ist zu 100% von der Studio for Fitness GmbH angestellt. Ihr Tätigkeitsbereich umfasst gemäss Arbeitsvertrag neben der Geschäftsführung die Erteilung von durchschnittlich 10 Stunden pro Woche persönlicher Fitnessstrainings für Einzelpersonen oder Zweiergruppen.

Florian F., der derzeit noch in einer Weiterbildung steckt, ist zu 50% von der Studio for Fitness GmbH angestellt. Gemäss Arbeitsvertrag übernimmt er während 15 Stunden pro Woche die Aufsichtsfunktion; während weiteren 5 Stunden erteilt er im Studio Gruppentrainings (z.B. Spinning). Bei Bedarf führt er zusätzlich Einzeltrainings durch. Es wurde zwischen den Aktionären vereinbart, dass Florian F. die Honorare für diese Stunden direkt bei den Kunden einzieht (in der Regel bar). Die entsprechenden Einnahmen deklariert er in seiner persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit.

Hans H. ist ebenfalls zu 50% von der Studio for Fitness GmbH angestellt. Daneben erteilt er als Einzelunternehmer Einzeltrainings. Dafür hat er sich in Emmen einen kleinen Raum gemietet, doch gelegentlich ziehen es seine Kunden vor, die Trainingsstunden im Studio for Fitness zu absolvieren. In diesem Fall bezahlt Hans H. der GmbH eine kleine Miete pro Stunde, für die Benutzung der Infrastruktur durch ihn und seine Kunden. Als Einzelunternehmer beträgt sein Umsatz deutlich weniger als CHF 100'000 pro Jahr, und er ist nicht im Register der MWST-Pflichtigen eingetragen.

Um den zeitlichen Bedürfnissen der Kunden möglichst gerecht zu werden, helfen sich Gabriela G., Florian F. und Hans H. regelmässig aus, indem sie gegenseitig Stunden „übernehmen“. Um dies für die Kunden so effizient wie möglich zu gestalten, liegt beim Empfang eine Liste der verfügbaren Trainingszeiten auf, in die sich die Kunden eintragen können. Da die drei Trainer einen ähnlichen Trainingsansatz vertreten, sind die Kunden hinsichtlich der Trainingsperson eher neutral – sie richten sich nach den zeitlichen Verfügbarkeiten.

Aktuelle mehrwertsteuerrechtliche Probleme)
Modellfälle)

Dr. Philip Robinson / Walter Steiger)

Fragestellungen

1. Wie ist die Situation der vier am dargelegten Sachverhalt beteiligten Personen (Studio Fitness GmbH und ihre drei Beteiligten) aus Sicht der subjektiven MWST-Pflicht zu beurteilen?
2. Welche mehrwertsteuerlichen „Fallstricke“ sind hinsichtlich des Einzelunternehmens von Hans H. zu beachten und wie können sie angemessen adressiert werden?

Fall 3: Von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen beim Gemeinwesen vor / nach der Teilrevision MWSTG

Sachverhalt, Fall 3a

Die Dienststelle Werkhof (W) der Gemeinde X erzielt aus den erbrachten Bauleistungen folgende Umsätze:

Dienststelle Werkhof (W) Gemeinde X Umsatz aus Bauleistungen an:	CHF
Dienststelle Wasserversorgung der Gemeinde X	100'000
Dienststelle Abwasserentsorgung der Gemeinde X	150'000
Elektrizitätswerk Gde X AG (zu 100% im Besitz der Gde X)	95'000
Zweckverband Abwasser der Gemeinden X + B	30'000
Stiftung gegründet durch Gemeinden X + B	50'000
Öffentlich-rechtliche Anstalt Altersheim Gemeinden X + B	40'000
Gemeinde B Dienststelle Strassen	88'000
Nichtgemeinwesen (Gewerbe, Privatpersonen)	45'000
Total Umsatz aus verschiedenen Bauleistungen	628'000

Fragestellungen

Zu beurteilen sind die erbrachten Leistungen der Dienststelle Werkhof (W) der Gemeinde X und die (obligatorische) Steuerpflicht aufgrund der Umsätze aus Bauleistungen,

- a. beim aktuell geltenden Recht,
- b. nach Inkraftsetzung der Änderungen gemäss Teilrevision MWSTG.

Sachverhalt, Fall 3b

Die Dienststelle Werkhof (W) der Gemeinde X erzielt aus den erbrachten Bauleistungen folgende Umsätze:

Dienststelle Werkhof (W) Gemeinde X Umsatz aus Bauleistungen an:	CHF
Dienststelle Wasserversorgung der Gemeinde X	100'000
Dienststelle Abwasserentsorgung der Gemeinde X	150'000
Elektrizitätswerk Gde X AG (zu 100% im Besitz der Gde X)	95'000
Zweckverband Abwasser der Gemeinden X + B	30'000
Stiftung gegründet durch Gemeinden X + B	50'000
Öffentlich-rechtliche Anstalt Altersheim Gemeinden X + B	40'000
Gemeinde B Dienststelle Strassen	88'000
Nichtgemeinwesen (Gewerbe, Privatpersonen)	145'000
Total Umsatz aus verschiedenen Bauleistungen	728'000

Fragestellungen

Zu beurteilen sind die erbrachten Leistungen der Dienststelle Werkhof (W) der Gemeinde X und die (obligatorische) Steuerpflicht aufgrund der Umsätze aus Bauleistungen,

- a. beim aktuell geltenden Recht,
- b. nach Inkraftsetzung der Änderungen gemäss Teilrevision MWSTG.

Sachverhalt, Fall 3c

Der Zweckverband „Forst der Gemeinden X + B“ erzielt aus den erbrachten forstwirtschaftlichen Leistungen folgende Umsätze:

Zweckverband Forst der Gemeinden X + B*	
Umsatz aus Forstwirtschaftliche Leistungen an:	CHF
Forstwirtschaftliche Arbeiten an die Gemeinde X	150'000
Forstwirtschaftliche Arbeiten an die Gemeinde B	135'000
Forstwirtschaftliche Arbeiten an weitere Gemeinden	105'000
Forstwirtschaftliche Arbeiten an Privatwaldbesitzer	38'000
Holzhandel (Kauf bei Privatwaldbesitzern)	27'000
Total Umsatz aus vorstehenden Leistungen	455'000

*Zweckverband des öffentlichen Rechts

Fragestellungen

Zu beurteilen sind die erbrachten Leistungen des Zweckverbandes „Forst der Gemeinden X + B“ sowie die Steuerpflicht aufgrund der erzielten Umsätze,

- a. beim aktuell geltenden Recht,
- b. nach Inkraftsetzung der Änderungen gemäss Teilrevision MWSTG.

Sachverhalt, Fall 3d

Der Zweckverband „Forst der Gemeinden X + B“ erzielt aus den erbrachten forstwirtschaftlichen Leistungen folgende Umsätze:

Zweckverband Forst der Gemeinden X + B*	CHF
Umsatz aus Forstwirtschaftliche Leistungen an:	
Forstwirtschaftliche Arbeiten an die Gemeinde X	150'000
Forstwirtschaftliche Arbeiten an die Gemeinde B	135'000
Forstwirtschaftl. Arbeiten an EW AG der Gde X (100% Besitz Gde X)	37'000
Forstwirtschaftliche Arbeiten an weitere Gemeinden	105'000
Forstwirtschaftliche Arbeiten an Privatwaldbesitzer	138'000
Holzhandel (Kauf bei Privatwaldbesitzern)	27'000
Total Umsatz aus vorstehenden Leistungen	592'000

*Zweckverband des öffentlichen Rechts

Fragestellungen

Zu beurteilen sind die erbrachten Leistungen des Zweckverbandes „Forst der Gemeinden X + B“ sowie die Steuerpflicht aufgrund der erzielten Umsätze,

- a. beim aktuell geltenden Recht,
- b. nach Inkraftsetzung der Änderungen gemäss Teilrevision MWSTG.

Fall 4: Nachträgliche Überwälzung der MWST

Sachverhalt

Die Services AG mit Sitz in Schaffhausen erbringt verschiedene Dienstleistungen an Kundinnen und Kunden im In- und Ausland. Zudem erbringt sie Dienstleistungen an Konzerngesellschaften mit Sitz in der Schweiz und in Deutschland. Die Rechnungsstellung ins Ausland erfolgt in EUR, jene im Inland in CHF.

Im Jahr 2016 führte die ESTV bei der Services AG eine Kontrolle für die Steuerperioden 2011 bis 2015 durch, in deren Rahmen sie folgende Aufrechnungen vornahm:

1. Wegen eines Abwicklungsfehlers erfolgte die Rechnungsstellung für Dienstleistungen, die nach Art. 8 Abs. 2 im Inland steuerbar waren, in den Jahren 2011 und 2012 systematisch ohne MWST, wenn diese Leistungen an ausländische Leistungsempfänger fakturiert wurden. Wegen dieser irrtümlicher Anwendung von Art. 8 Abs. 1 MWSTG wurde in den MWST-Abrechnungen dieser beiden Jahre auch keine Steuer deklariert. Dieser Fehler wurde per 1. Januar 2013 behoben. Der MWST-Inspektor berechnete die Steuernachforderung wie folgt (die Währungsumrechnung erfolgte zu einem geschätzten Jahresmittelkurs, basierend auf den Monatsmittelkursen der ESTV; Steuer ist „herausgerechnet“):

Periode	Ertrag (=108%) (EUR)	Steuersatz	Steuer (EUR)	Wechsel- kurs	Steuer (CHF)
1.1.-31.12. 2011	500'000	8%	37'037	1.30	48'148
1.1.-31.12. 2012	600'000	8%	44'444	1.23	54'666

2. Im Jahr 2014 erfolgte während drei Monaten (Januar bis März 2014) die Rechnungsstellung an inländische Leistungsempfänger wegen einer Fehlmanipulation bei der Programmierung des Fakturierungssystems fälschlicherweise ohne MWST. Dies führte zu folgenden Aufrechnungen (Steuer „herausgerechnet“):

Leistungsempfänger (im Inland)	Ertrag (=108%) (CHF)	Steuersatz	Steuer (CHF)
Dritte	120'000	8%	8'889
Konzerngesellschaften	80'000	8%	5'926

3. Zusätzlich zu den Steuernachforderungen berechnete die ESTV für die jeweiligen Beträge noch Verzugszinsen.

Die Finanzverantwortlichen der Services AG wenden sich nun an Sie als Steuerberater bzw. Steuerberaterin. Sie stören sich insbesondere daran, dass – bei korrekter Abwicklung im Zeitraum der Leistungserbringung /Rechnungsstellung – sowohl für die Services AG als auch für die Leistungsempfänger weder eine Steuer- noch eine Zinsbelastung entstanden wäre und fragen Sie, ob da „noch etwas zu machen“ sei.

Fragestellungen

1. Welche Möglichkeiten gibt es für die Services AG, die durch die Aufrechnungen für die Jahre 2011 und 2012 entstehende Steuerbelastung zu reduzieren?
2. Wie kann die steuerliche Belastung aus den Aufrechnungen für 2014 gemildert werden?
3. Hat die Services AG eine Argumentation, um die Verzugszinsbelastung zu vermeiden bzw. zu verringern?

**Fall 5: Margenbesteuerung auf Sammlerstücken anstelle
Abzugs einer fiktiven Vorsteuer**

Sachverhalt 5a

Die steuerpflichtige Galerie Modern GmbH verkauft Gemälde, die sie teilweise direkt bei Kunstmalern erwarb, teilweise von weiteren nicht steuerpflichtigen Personen, welche diese Gemälde nicht selber schufen.

Galerie Modern GmbH Umsatz aus Verkauf von Gemälden:	CHF
Verkauf von direkt bei Kunstmalern/innen erworbenen Gemälden (Ankaufspreis → CHF 195'000)	375'000
Verkauf weiterer Gemälde, die nicht direkt von Kunstmalern/innen erworben wurden (auf den Ankaufspreisen von CHF 311'000 wurde keine Vorsteuer in Abzug gebracht)	621'000
Total Umsatz	996'000

Fragestellungen

Zu beurteilen ist die von der Galerie Modern GmbH aufgrund der vorstehenden Angaben per Saldo abzuliefernde Steuer:

- a. beim aktuell geltenden Recht,
- b. nach Inkraftsetzung der Änderungen gemäss Teilrevision.

Sachverhalt 5b

Die Autohandels AG Zürich nimmt beim Verkauf von neuen Fahrzeugen oft gebrauchte Fahrzeuge von nicht steuerpflichtigen Kunden an Zahlungsstatt. Auf diesen an Zahlung genommenen Fahrzeugen macht die AG den Abzug einer fiktiven Vorsteuer im Sinne von Art. 28 Abs. 3 MWSTG. Sie will von Ihnen wissen, wie der Abzug einer fiktiven Vorsteuer nach Inkraftsetzung der Teilrevision aussieht. Nachfolgende Umsätze erzielte die AG mit dem Verkauf von Occasionsfahrzeugen, die sie von nicht steuerpflichtigen Personen erworben hat.

Autohandels AG Umsatz aus Verkauf von Occasionsfahrzeugen:	CHF
Verkauf von Gebrauchtwagen an Kunden mit Sitz in Inland (Ankaufspreis → CHF 215'000)	278'000
Verkauf von Gebrauchtwagen an Kunden mit Sitz im Ausland (Ankaufspreis → CHF 38'000)	53'000
Verwendung eines an Zahlung genommenen gebrauchten Fahrzeuges als Werkstattwagen (Ankaufspreis → CHF 12'300)	0
Total Umsatz	331'000

Fragestellungen

Welche Ankäufe berechtigen letztendlich zur Vornahme eines Abzugs einer fiktiven Vorsteuer gemäss Art. 28 Abs. 3 bzw. Art. 28a MWSTG:

- a. beim aktuell geltenden Recht,
- b. nach Inkraftsetzung der Änderungen gemäss Teilrevision?

Fall 6: Holding

Sachverhalt

Die ABC Holdings AG, Tochtergesellschaft einer niederländischen Holdinggesellschaft, gehört zum börsenkotierten US-amerikanischen ABC Konzern. Bisher diente die ABC Holdings AG als reine Zwischenholding, über welche Konzerngesellschaften in rund 20 Ländern gehalten wurden, darunter auch verschiedene operative Gesellschaften in der Schweiz. In der Bilanz per 31.12.2016 sind die Aktiven (überwiegend Beteiligungen) mit CHF 500 Mio. bewertet.

Die ABC Holdings AG hat ihre Adresse bei einer der Schweizer Gesellschaften (ABC Vertriebs AG) und verfügt nicht über eigenes Personal. Sie ist aufgrund von Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG von der subjektiven Steuerpflicht befreit, und bisher wurde nicht auf die Befreiung verzichtet (Art. 11 MWSTG).

Die ESTV hat für März 2017 eine Kontrolle bei der mehrwertsteuerpflichtigen ABC Vertriebs AG angekündigt. Der zuständige Beamte hat bereits mitgeteilt, dass er anlässlich seiner Kontrolle auch Einblick in die Unterlagen zur ABC Holdings AG haben will.

Fragestellung

1. Welche mehrwertsteuerlichen Fragen stellen sich für die ABC Holdings AG?
2. Ist aufgrund der Kontrolle der ABC Holdings AG mit Nachbelastungen zu rechnen?