zsis)

UNTERLAGEN

Die Inhalte dieser Unterlagen geben die Meinung der Autorinnen/der Autoren wieder.
Sie widerspiegeln nicht zwingend die Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV).
Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die zwischenzeitliche Rechtsprechung seit
dem Seminardatum nicht mehr nachgeführt wurde.

ISIS-Seminar „Mehrwertsteuer. Aktuell. Kompakt. Interdisziplinär."

Entgelt / Kostenersatz vs. durchlaufende Posten

Fallbeispiele

Mark Cagienard
lic. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, MAS FH in MWST, CAS FH in Zollrecht
Partner CMS von Erlach Poncet AG, Zürich

Urs Denzler
Executive Master of Laws (LL.M.), Steuerexperte SSK, Betriebsökonom FH,
MAS FH in Financial Consulting
Abteilung Externe Prüfung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Eidg. Steuerverwaltung

Oerlikon, 26. September 2019

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung 2
1 Behandlung als Gesamtleistung oder Nebenleistung 3
2 Behandlung als Durchlaufposten 5
3 Behandlung als Hauptleistung (Duplizierung) 8
Fallbeispiel A 8
Fallbeispiel B 9
Fallbeispiel C 11
Variante A: 11
Variante B: 12
Variante C: 13

Vorbemerkung

Allfällige Ähnlichkeiten zu realen Fällen, insbesondere bei der zufälligen Namens- und Branchenwahl, oder der zufälligen Nennung von Ortschaften, sind nicht beabsichtigt. Falls nichts Anderes genannt ist, sind die Unternehmungen im MWST-Register eingetragen und rechnen nach der effektiven Methode ab.

1 Behandlung als Gesamtleistung oder Nebenleistung

a) Die Flug AG mit Sitz in Oerlikon hat sich auf das Management von Business-Jets spezialisiert. Um den Vertrag mit der Eigentümerin des Business-Jets erfüllen zu können, bezieht die Flug AG für den Betrieb der Business-Jets ihrerseits Leistungen von Dritten. Dabei handelt es sich beispielsweise um den Bezug von Treibstoff. Mit dem eigenen Personal erfolgt die Flugplanung inkl. Verarbeitung von Wetterinformationen sowie die Koordination sämtlicher Leistungen. Die Flug AG stellt der Eigentümerin des Business-Jets (wobei es sich nicht um ein internationales Luftfahrtunternehmen i.S.v. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG handelt) die von ihr selbst erbrachten Leistungen als fixe monatliche Management-Gebühr in Rechnung. Die von Dritten bezogenen Leistungen werden mit einem Handling-Zuschlag von 10% weiter verrechnet.

Der bisherige Buchhalter qualifizierte diese Leistungen wie folgt:

Lieferung von Treibstoff:	am Ort der Betankung steuerbar
Monatliche Management-Gebühr:	am Empfängerort steuerbar

Ihre Kollegin Franziska konnte neu die Buchführung übernehmen und fragt sich, ob diese Qualifikation korrekt ist. Helfen Sie bitte Franziska: Unter welchen Umständen wäre diese Qualifikation korrekt? Was wären alternative Beurteilungen?

b) Im Falle einer Gulfstream G550 ist die Eigentümerin des Flugzeugs eine auf den British Virgin Islands domizilierte Limited. Gehen Sie davon aus, dass die Steuerverwaltung diese Limited als passive Investmentgesellschaft qualifiziert und somit einen Durchgriff auf die wirtschaftlich Berechtigten hinter dieser Gesellschaft vornimmt. Dabei handelt es sich um einen Schweizer Staatsbürger mit Wohnsitz in Genf.

2 Behandlung als Durchlaufposten

Die Architektur AG mit Sitz in München (DE) ist bekannt für den Um- und Ausbau von alten Bauern- und Landhäusern in Deutschland. Die Architektur AG macht einem Golf-Kollegen des Firmeninhabers einen Gefallen und übernimmt ausnahmsweise einen Auftrag im Ausland. Der Golf-Kollege Herr Schmidt mit Wohnsitz in Grünwald (Vorort von München, DE) beauftragt die Architektur AG mit der Planung des Umbaus eines bestehenden Rusticos zu Ferienzwecken im Tessin. Nachdem das Projekt begonnen hat, macht Herr Schmidt bei einer Zwischenbesprechung die Architektur AG auf eine mögliche MWST-Pflicht in der Schweiz aufmerksam.

a) Die Architektur AG kontaktiert Sie und bittet Sie zu beurteilen, ob eine Anmeldung im schweizerischen MWST-Register nötig ist. Es sind folgende Werte bekannt:

- Weltweiter Umsatz umgerechnet in CHF 900’000
- Davon fixes Honorar für Projekt im Tessin CHF 80’000

Muss sich die Architektur AG ins schweizerische MWST-Register eintragen lassen?

b) Der Umbau läuft nicht reibungslos und es wird nötig, dass die zuständige Architektin den von Herrn Schmidt beauftragten Bauleiter vor Ort unterstützt. In diesem Zusammenhang bezieht die Architektin folgende Leistungen im Tessin:

Bezeichnung	CHF netto	MWST
• Vier Übernachtungen inkl. Frühstück im Hotel	600	22.20
• Speis und Trank	300	23.10
• Plankopien für Handwerker durch Copycenter	100	7.70

Während die Hotelrechnung auf die Architektur AG in München lautet, handelt es sich bei den Belegen zu den übrigen Ausgaben um Kassenzettel. Sämtliche Auslagen werden buchhalterisch im Aufwand der inzwischen im MWST-Register eingetragenen Architektur AG verbucht. Die Architektur AG verrechnet die genannten Auslagen an den Kunden Schmidt weiter. Die entsprechende Honorarrechnung an Herrn Schmidt weist u.a. folgende Angaben aus:

Herr Schmidt
Grünwald, Deutschland

Honorar Mai-Juni		10'000.00
Zzgl. 7,7% MWST (Ort CH)		770.00
Auslagen vor Ort		1'053.00
- Hotel	622.20	
- Verpflegung	323.10	
- Plankopien	107.70	
zzgl. 10% Handling-Zuschlag		105.30
Total		11'928.30

Abb. 1: Rechnung

Was die Mehrwertsteuer anbelangt, stellt sich die Architektur AG auf den Standpunkt, dass die Auslagen vor Ort von ihr vorfinanziert wurden, nun an Herr Schmidt weiterfakturiert werden und somit nicht Bestandteil der steuerbaren Leistung bilden. Die 10% Handling-Zuschlag entsprechen ungefähr den tatsächlich entstandenen Verwaltungsaufwendungen. Stimmen Sie mit der Argumentation der Architektur AG überein? Wenn Nein, was spricht aus Ihrer Sicht gegen diese Qualifikation?

c) Variante zu b): Die Architektin übernachtet aus Kostengründen im grenznahen Italien und lässt sich dort auch verpflegen. Wie beurteilen Sie die Weiterverrechnung dieser Auslagen?

3 Behandlung als Hauptleistung (Duplizierung)

Fallbeispiel A

Die Tunnel AG mit Sitz in Winterthur erstellt in der ganzen Schweiz Autobahn- und Eisenbahntunnels. Sie wurde mit dem Bau eines Eisenbahntunnels beauftragt. Die Auftraggeberin verlangt, dass sich die auf der Baustelle eingesetzten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter jährlich einer medizinischen Check-up-Untersuchung unterziehen lassen. Die Tunnel AG schickt u.a. Tiefbaufacharbeiter Müller zum Arzt, welcher den berufsspezifischen Check-up durchführt. Da Herr Müller in nächster Zeit eine Reise nach Madagaskar antreten wird, lässt er sich bei dieser Gelegenheit gleich entsprechende Impfungen verabreichen. Der Arzt stellt die Rechnung für den Check-up und die Impfungen auf die Tunnel AG aus, welche den Betrag auch bezahlt.

Da die Impfungen nichts mit dem Anstellungsverhältnis zu tun haben, stellt die Tunnel AG den Ersatz der Kosten Herrn Müller in Rechnung. Dies geschah im Jahr 2018. In der Zwischenzeit hat sich ein MWST-Revisor angekündigt. Als er die Rechnung der Tunnel AG an Herrn Müller über die Impfungen sieht, stellt er sich auf den Standpunkt, dass darauf 7,7% MWST geschuldet sei. Die Tunnel AG habe keine entsprechende Bewilligung um Heilbehandlungen durchzuführen, weshalb es sich nicht um eine von der Steuer ausgenommene Leistung handeln könne. Ebenfalls liege kein Verkauf von Medikamenten vor, weshalb auch nicht der reduzierte Satz nach Art. 25 Abs. 2 lit. a Ziff. 8 MWSTG anzuwenden sei.

Obwohl sich die Ausführungen des Revisors ziemlich überzeugend anhören, ruft Sie der Leiter Finanzen an und fragt Sie nach Ihrer Meinung zu diesem Sachverhalt. Teilen Sie die Meinung des Steuerrevisors?

Fallbeispiel B

Die Property AG ist eine Immobiliengesellschaft mit Sitz in Winterthur. Im Zusammenhang mit der Prüfung des Erwerbs eines grösseren schweizerischen Immobilienportfolios hat sie von verschiedenen Dritten Dienstleistungen bezogen und diese sodann teilweise an zwei ausländische Mitinvestoren weiterfakturiert. Es besteht eine Vereinbarung, wonach jede der drei Parteien ein Drittel der Prüfungskosten übernehmen muss. Es geht dabei um die Kosten für eine sog. "Due Diligence"-Prüfung, d.h. um eine umfassende Begutachtung, Bewertung und Analyse der Akquisitionsobjekte. Im Einzelnen wurden mitunter folgende Leistungen weiterverrechnet:

- Bestandesaufnahmen betreffend das Immobilien-Portfolio;
- Dienstleistungen zur Bewertung der Liegenschaften;
- Umweltanalysen (Umweltverträglichkeitsprüfung);
- Rechtsberatung (Baurecht, Steuerrecht, Immobilienrecht);
- Übersetzungen;
- Projektleitungs- und koordinationsdienstleistungen;
- Marktabklärungen;
- Augenscheine vor Ort;
- Abklärung der Mietverhältnisse.

Die Leistungen wurden unabhängig voneinander von jeweils spezialisierten Unternehmen bezogen (Immobilienschätzer, Anwaltskanzleien, Umweltprüfer, Finanzspezialisten, Architekten usw.) und an die beiden Mitinvestoren weiterverrechnet.

Im Rahmen einer Revision bei der Property AG stellt sich die ESTV auf den Standpunkt, die Weiterverrechnungen unterlägen in der Schweiz der Mehrwertsteuer. Im Vordergrund stünde die Bewertung der Immobilien im Hinblick auf die Akquisition, weshalb ein enger Zusammenhang zum Ort der gelegenen Sache i.S.v. Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG vorliege. Die Property AG stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass es sich um die Weiterverrechnung einzelner Hauptleistungen handle, welche je für sich mehrwertsteuerlich zu qualifizieren und eigenständig anzuknüpfen seien.

Beurteilen Sie den Sachverhalt.

Fallbeispiel C

Die Analogue-Gruppe ist im Bereich des internationalen Vertriebs von Werbemitteln tätig. Die Konzernmuttergesellschaft Analogue (Gesellschaft "A", ansässig im Staat A) kauft bei der IT-Gesellschaft DataPro (Gesellschaft "D", ebenfalls ansässig im Staat A) IT-Dienstleistungen für sich selbst sowie für ihre Tochtergesellschaften Business (Gesellschaft "B", ansässig im Staat B) und Consumer (Gesellschaft "C", ansässig im Staat C) ein.

Variante A:

Die IT-Dienstleistungen zugunsten der Gesellschaften B und C werden durch die Tochtergesellschaften E und F von D erbracht, welche in den jeweiligen Staaten B und C lokal ansässig sind. Wie verhält es sich aus Sicht der schweizerischen Mehrwertsteuer, wenn:

a) Es sich beim Land A um die Schweiz handelt?

b) Es sich beim Land C um die Schweiz handelt?

Variante B:

Gleich wie Variante A, jedoch schliessen die Muttergesellschaft A und die IT-Gesellschaft D lediglich einen Rahmenvertrag ab. Der Rahmenvertrag regelt gewisse gemeinsame Konditionen des Vertragsverhältnisses, falls die Muttergesellschaft A oder eine ihrer Tochtergesellschaften B und C bei der D-Gruppe IT-Dienstleistungen bestellen.

Variante C:

Gleich wie Variante A, jedoch handelt es sich bei den lokalen Bestellerinnen B und C nicht um Tochtergesellschaften, sondern um Betriebstätten von A. Die Gesellschaft A kauft bei der IT-Gesellschaft D IT-Dienstleistungen ein, welche sie für sich selbst sowie für ihre Betriebstätten in den Ländern B und C benötigt.