



VI Mehrwertsteuer

Beatrice Klaesi, Rechtsanwältin

A

MWST-Praxis-Info 07 (Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen im Zusammenhang mit Immobilien)

Die Vermietung von Grundstücken und Grundstücksteilen ist grundsätzlich von der Mehrwertsteuer (MWST) ausgenommen.²⁰ Gemäss Art. 22 Abs. 2 lit. b Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) kann für die Vermietung nicht optiert werden, wenn der Empfänger den Gegenstand ausschliesslich für private Zwecke nutzt.

Unter die Nutzung für private Zwecke fielen gemäss bisheriger Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) nicht nur die Nutzung als Wohnsitz oder Wochenaufenthalt, sondern auch die Vermietung von Hobbyräumen und Kellern, von Sporthallen für Familienfeste oder Bowlingbahnen für private Veranstaltungen sowie der Verkauf einer Ferienwohnung, die ausschliesslich für die eigenen Erholungszwecke des Käufers genutzt wird. Für all diese Leistungen konnte damit nicht optiert werden.

Gemäss neuer Praxis gilt als Nutzung für private Zwecke lediglich noch die Nutzung für Wohnzwecke (somit die Nutzung als Wohnsitz oder für den Wochenaufenthalt). Für alle anderen der oben er-

wähnten Nutzungsarten kann neu optiert werden. Dasselbe gilt für den Verkauf einer Ferienwohnung, welche der Käufer voraussichtlich ausschliesslich selber nutzen wird.

Die Praxisänderung gilt ab 1. Januar 2014. Die neue Praxis ist auf Mietverträge anwendbar, bei welchen die Leistung – d. h. die Einnahmen aus der Vermietung – nach dem 31. Dezember 2013 erbracht wurde. Das Datum des Mietvertrags ist unbeachtlich. Werden Mietzinse sowohl vor wie auch nach dem Stichtag vom 31. Dezember 2013 bezahlt, ist eine Aufteilung vorzunehmen. Entscheidet sich der Vermieter, für die Vermietung neu zu optieren, ist eine entsprechende Anpassung des Mietvertrags – ausdrückliche Erwähnung der MWST auf die Mietzinse und eventuell dadurch erforderliche Anpassung der Mietzinse – zu empfehlen.

Im Falle eines Verkaufs der Liegenschaft ist auf das Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags abzustellen.

Mit der Optionsmöglichkeit fällt eine Vorsteuerkorrektur aufgrund gemischter Verwendung ebenso wie die Variante der «stillen Versteuerung»²¹ weg. Andererseits ist vor allem bei üblicherweise gewerblich genutzten Räumlichkeiten, wie Sportanlagen, eine Vorsteuerkorrektur aufgrund Eigenverbrauchs vorzunehmen, sollte bis anhin die «stille Versteuerung» gewählt worden sein und nun nicht von der Möglichkeit der Option Gebrauch gemacht werden. Demgegenüber findet eine Korrektur aufgrund Einlageentsteuerung statt, wenn bisher nicht still versteuert wurde und ab 1. Januar 2014 optiert wird.

Weiter ist zu beachten, dass mit der Option MWST von 8% auf den Mietzins oder den Verkaufspreis

²⁰ Vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG.

²¹ Freiwillige Versteuerung einer nicht steuerbaren Leistung aus Vereinfachungsgründen (Erfordernis von Vorsteuerkorrekturen entfällt). Ein Hinweis auf die MWST ist bei diesem Vorgehen nicht zulässig.



geschlagen werden muss und sich die Miete bzw. der Verkaufspreis damit erhöht, was die Leistung für die mietende oder kaufende Privatperson erhöht, da sie die Vorsteuer nicht zurückverlangen kann. Soll dies vermieden werden, muss der Vermieter bzw. Verkäufer eine Reduktion des Mietzinses bzw. Kaufpreises in Kauf nehmen. Der Vermieter bzw. Verkäufer muss somit prüfen, ob sich die Option für ihn lohnt.

Bei Sportanlagen kann überdies neu immer für die Vermietung optiert werden. Bisher war die Option nur möglich, wenn es sich beim Mieter um eine natürliche oder juristische Person handelte, die eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt und die Sportanlage zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken nutzt.²²

B

MWST-Praxis-Info 06 (Neues Rechnungslegungsrecht; «Vereinfachte/ingeschränkte» Buchführung und die MWST)

Die ESTV hat im Juni 2013 eine Praxis-Info zum neuen Rechnungslegungsrecht publiziert. Diese dient als Ergänzung zur MWST-Info 16 zur Buchführung und Rechnungslegung. Weitere von den Regeln des neuen Rechnungslegungsrechts betroffene MWST-Regelungen wurden bzw. werden im Laufe der Jahre 2013 und 2014 dem neuen Recht angepasst.

Gemäss neuem Rechnungslegungsrecht sind Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die im letzten Geschäftsjahr einen Umsatzerlös von weniger als CHF 500 000 erzielt haben, sowie gewisse Vereine und Stiftungen von der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung befreit und müssen lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen (Vereinfachte/ingeschränkte Buchführung, Art. 957 Obligationenrecht).

Die MWST-Praxis-Info 06 enthält Ausführungen zur Erstellung der vereinfachten/ingeschränkten Buch-

führung aus mehrwertsteuerlicher Sicht. Im Folgenden werden die wichtigsten Kriterien aufgeführt:

- Die Erlöse sind zur Bestimmung der Höhe des Umsatzerlöses – Prüfung, ob CHF 500 000 erreicht wurden – stets als Nettoerlöse, also exklusiv MWST, einzusetzen. Die Umrechnung erfolgt zu den jeweiligen gesetzlichen Steuersätzen (8 %, 3.8 %, 2.5 %), auch wenn die Pauschalsteuersatzmethode angewandt wird.
- Entgeltsminderungen im Sinne der MWST – z. B. Rabatte, Skonti, Mängelrügen, Debitorenverluste, Stornierungen etc. – sind in Abzug zu bringen.
- Nichtentgelte i.S.v. Art. 18 MWSTG (z. B. Dividendenerträge) ebenso wie weitere nicht mehrwertsteuerpflichtige Erträge (z. B. Zinserträge) gelten in der Regel als Umsatzerlös gemäss Rechnungslegungsrecht und sind bei der Berechnung zu erfassen.
- Für die Belange der MWST muss eine eigene Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben gemacht werden. Selbständigerwerbende können als Grundlage dazu das jeweilige kantonale Hilfsblatt («Hilfsblatt für Selbständigerwerbende ohne kaufmännische Buchführung») verwenden. Dieses muss mit den relevanten Daten zur MWST – z. B. steuerbefreite oder ausgenommene Umsätze, Nichtentgelte bzw. Privatanteile etc. – ergänzt werden.

Für Kleinunternehmen mit regem Bargeldverkehr, wie Gastgewerbe- und Take-away-Betriebe, Coiffeursalons, Kioske, Dorfläden etc., wird die Führung eines Kassabuchs mit regelmässigen Kassastürzen nachdrücklich empfohlen.

C

Entscheide

1 Vermietung eines Bugatti Veyron an eine eng verbundene Person

Anlässlich einer MWST-Kontrolle bei der Beschwerdeführerin machte die ESTV am 26. August 2010 für mehrere Steuerperioden eine Steuernachforderung im Umfang von rund CHF 87 000 geltend. Diese Korrektur erfolgte aufgrund der Vermietung eines Bugatti Veyron an eine «eng verbundene

²² Vgl. die angepasste Ziff. 18.2.4. der MWST-Branchen-Info 24.

Person» zu einem gemäss ESTV zu tiefen Mietzins. Die Beschwerdeführerin hatte das Fahrzeug im Jahr 2007 zum Kaufpreis von rund CHF 1.7 Mio. erworben und ab März 2007 für CHF 200 000 pro Jahr an den Vorsitzenden der Geschäftsführung der Konzernmuttergesellschaft vermietet. Entsprechende Mieteinnahmen wurden verbucht, allerdings ohne darauf MWST abzurechnen.

Die ESTV anerkannte den vereinbarten jährlichen Mietzins in der Höhe von CHF 200 000 nicht und ging bei der Berechnung des anwendbaren Drittpreises von der Abschreibungstabelle der direkten Bundessteuer²³ aus, welche eine jährliche Abschreibung von 20 % des Kaufpreises vorsieht. Zudem berücksichtigte die ESTV bei ihren Berechnungen die effektiven laufenden Kosten sowie einen Gewinnzuschlag von 10 %. Dies führte für die Jahre 2007 bis 2009 zu einem Totalmietwert in der Höhe von rund CHF 1.2 Mio. Die ESTV machte geltend, dass die Anwendung der Abschreibungstabelle der direkten Bundessteuer vorliegend gerechtfertigt sei, da es in diesem Fahrzeugsegment an Vergleichswerten fehle und die voraussichtliche Abschreibungsdauer nicht ohne Weiteres bestimmbar sei.

Die Beschwerdeführerin wies unter anderem darauf hin, dass es sich beim Bugatti Veyron um ein sehr wertbeständiges Fahrzeug handle, die Laufleistung auf max. 10 000 km pro Jahr begrenzt und der Mietvertrag auf eine Dauer von zehn Jahren abgeschlossen sei. Aus diesen Gründen sei es nicht sachgerecht, die normalen Abschreibungssätze der direkten Bundessteuer anzuwenden.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) hielt in seinem Urteil vom 9. Januar 2013²⁴ fest, dass die ESTV bei der Bestimmung eines Drittpreises eine Schätzung durchzuführen habe, wobei diese den individuellen Verhältnissen Rechnung tragen, auf plausiblen Angaben beruhen und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahekommen solle. Führe die ESTV zulässigerweise eine Schätzung nach Ermessen durch, obliege es der steuerpflichtigen Person, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Die Beschwerdeführerin hatte die Begrenzung der Fahrleistung mittels Versicherungspolice und Tachometerstand belegt. Damit gelang ihr der Nachweis, dass die Berechnungen der ESTV unrichtig waren, da diese offensichtlich auf deutlich grösseren Fahrleistungen beruhten. Weiter wies die Beschwerdeführerin anhand verschiedener zum Verkauf stehender Fahrzeuge desselben Modells nach, dass die An-

nahme eines Wertverlusts von jährlich 20 % offensichtlich unrichtig war.

In einem vom BVGer in Auftrag gegebenen Gutachten führte der Sachverständige aus, der Mietzins für einen Bugatti Veyron betrage bei einer jährlichen Laufleistung von 10 000 km ab dem Jahr 2007 CHF 352 000 pro Jahr. Bei einer anfänglich vereinbarten Mietdauer von zehn Jahren sei von einem jährlichen Mietzins in der Höhe von CHF 249 000 auszugehen. Diese letztgenannte Variante durfte vorliegend jedoch nicht berücksichtigt werden, da die Beschwerdeführerin nicht nachweisen konnte, dass eine anfängliche Vereinbarung für eine Mietdauer von zehn Jahren getroffen worden war. Es war somit auf einen Mietzins in der Höhe von CHF 352 000 pro Jahr abzustellen.

Dem Einwand der ESTV, im Fall mangelnder Vergleichswerte sei die Berechnungsmethode gemäss ihrer Abschreibungstabelle zwingend anzuwenden, pflichtete das BVGer nicht bei, weil für die Mehrwertsteuerliche Betrachtung die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern grundsätzlich nicht massgebend sei. Ausserdem sind Verwaltungsverordnungen für Gerichte ohnehin nicht bindend. Eine Berücksichtigung solcher Verwaltungsverordnungen erscheine vielmehr nur unter der Voraussetzung angebracht, dass damit «eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen erfolgen kann».

Das BVGer gelangte zum Schluss, dass der im Gutachten angeführte Drittpreis von CHF 352 000 pro Jahr für die Miete des Bugatti Veyron ab dem Jahr 2007 sachgerecht und angemessen sei. Dementsprechend erfolgte eine Korrektur der Steuernachforderung zugunsten der Beschwerdeführerin.

2 Steuerpflicht bei Erbringung von elektronischen Dienstleistungen

Die X Inc. mit Sitz in Florida, USA, betreibt mehrere Datingseiten im Internet. Diese beinhalten Diskussionsforen, Chatrooms, Webcams und Blogs. Sie reichte bei der ESTV einen Fragebogen zur Abklärung der MWST-Pflicht ein und gab darin für die ersten zwölf Monate einen Umsatz mit Usern mit Wohnsitz im Inland von knapp CHF 4 Mio. an. Als die ESTV die Gesellschaft als steuerpflichtige Person ins MWST-Register eintragen wollte, bestritt diese, subjektiv steuerpflichtig zu sein.

²³ Merkblatt A 1995 der ESTV vom Juli 2000.

²⁴ BVGer A-3734/2011.

Die subjektive Steuerpflicht greift grundsätzlich, wenn jemand mit Gewinnabsicht in der Schweiz unternehmerisch tätig wird.²⁵ Ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, welches im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringt, ist jedoch von der MWST befreit (Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG). Eine Ausnahme davon bilden Unternehmen, die im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger erbringen; diese werden steuerpflichtig.²⁶

Das Bundesgericht (BGer)²⁷ untersuchte zuerst, ob eine der Bezugsteuer unterliegende Leistung i.S.v. Art. 8 Abs. 2 lit. a MWSTG, welcher auch Dienstleistungen im Bereich der Ehe-, Familien- und Lebensberatung nennt, vorlag. Da solche Dienstleistungen gemäss Gesetzestext jedoch typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen und vorliegend die Leistungen ausschliesslich über das Internet erbracht werden und keine physischen Treffen mit den Kunden stattfinden, wurde die Anwendung dieser Bestimmung abgelehnt. Mangels einer besonderen Norm lag damit eine dem Empfängerortsprinzip²⁸ und damit der Bezugsteuer unterliegende Dienstleistung²⁹ vor.

Danach ging das BGer auf die Frage ein, ob die X Inc. im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen erbringt, was – wie erwähnt – gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG die Befreiung von der MWST ausschliesst.

Was als Telekommunikations- und elektronische Dienstleistung gilt, wird in Art. 10 Mehrwertsteuerverordnung beispielhaft aufgezählt und in der MWST-Branchen-Info 13 erläutert. Das Betreiben von Dating-Seiten wird darin nicht ausdrücklich erwähnt. Das BGer zog deshalb einen Vergleich mit dem EU-Recht und stellte fest, dass es zulässig sei, unter den Begriff «elektronische Dienstleistungen» Leistungen, die über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz erbracht werden, zu subsumieren.

Da die X Inc. somit unter die Ausnahme von der Befreiung gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b 2. Halbsatz MWSTG fällt, ist sie in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig und ins MWST-Register einzutragen.

Dieser Entscheid zeigt, dass im Falle von Internetdienstleistungen durch Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben, die Schweizer MWST-Pflicht auch dann abgeklärt werden sollte, wenn lediglich Dienstleistungen erbracht werden, welche unter das Empfängerortsprinzip von Art. 8 Abs. 1 MWSTG fallen. Neben der erwähnten Dating-Website dürften auch online-Börsen (z. B. Ticketbörsen), online-Versandhandel oder online-Versteigerungsplattformen betroffen sein.

D

Diverses

- Ab dem 1. Januar 2014 können nur noch die neuen UID-Nummern verwendet werden. Die alten sechsstelligen Nummern sind nicht mehr gültig.
- Der Sondersatz für Beherbergungsleistungen von 3.8 %, welcher bis Ende 2013 befristet war, wurde bis zum 31. Dezember 2017 verlängert.
- Ab 1. Januar 2014 gelten alle Formen von Anlagegold als von der MWST befreit. Neu fallen somit nicht nur Goldbarren, sondern auch gestanzte Goldplättchen, wie etwa «Goldvreneli», in den befreiten Bereich.

²⁵ Vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTG.

²⁶ Vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG.

²⁷ BGE 2C_1100/2012.

²⁸ Vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG.

²⁹ Vgl. Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG.