

Eidgenössische Steuerverwaltung
Herrn Raffaello Pietropaolo
Leiter Hauptabteilung Mehrwertsteuer

3003 Bern

Bern, 15. Oktober 2016

Vernehmlassung MWST-Info 02 und 09

Sehr geehrter Herr Pietropaolo, lieber Raffaello

Im Namen der Mitglieder des Kompetenzzentrum MWST der EXPERTsuisse haben wir zu den zweiten Entwürfen zur MWST-Info 02 und 09 folgende Bemerkungen:

1. MWST-Info 02 Steuerpflicht

Dass die im Zusammenhang mit nicht-unternehmerischen Tätigkeiten erzielten Einnahmen nicht zur für die Steuerpflicht massgebenden Umsatzlimite zählen, ist ein Ausfluss der bisherigen 25/75% Praxis. Entweder basieren die Einnahmen auf einem Leistungsverhältnis und stellen Entgelte dar oder sie sind Nicht-Entgelte. Die Aussage mag im Zusammenhang mit nicht nachhaltiger Tätigkeit, z.B. dem Verkauf von Autos aus einer privaten Sammlung richtig sein. Sie ist aber dann nicht mehr richtig, wenn die Steuerpflicht schon besteht. Die Einnahmen aus dem nicht-unternehmerischen Bereich sind Nicht-Entgelte. Sind es Entgelte, dann liegt kein nicht-unternehmerischer Bereich vor.

Wir empfehlen deshalb, den letzten Absatz von Ziff. 4.2 ersatzlos zu streichen.

Im Zusammenhang mit der zeitlichen Wirkung reicht ein Verweis auf die MWST-Info "Zeitliche Wirkung von Praxisänderungen" nicht. Insbesondere die (Wieder-)Eintragung von Unternehmen, die bisher gestützt auf die 25/75% Praxis nicht steuerpflichtig sind und auch nicht die rückwirkende Registrierung anstreben, ist zu regeln.

2. MWST-Info 09 Vorsteuerabzug

Zu Ziff. 1.4.2.1 Privater Bereich

Im Zusammenhang mit den Repräsentationskosten ist der Vorsteuerabzug nur dann nicht zu gewähren, wenn es sich aus Sicht der direkten Steuern um nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand handelt. Ein Verweis auf die "kaufmännische Betrachtungsweise" wirft Abgren-

zungsfragen auf, die nicht notwendig sind. Gerade in diesem Bereich ist eine von der direktsteuerlichen Beurteilung abweichende Behandlung durch die MWST weder sinnvoll noch notwendig.

„Geschäftsmässig begründet“ und „unternehmerisch tätig“ ruhen gemäss Bundesgericht „auf dem gleichen wirtschaftlich zu umschreibenden Fundament“ (BGE 2C_1115/2014, E.3.6.7). Das Bundesgericht äussert sich nicht abschliessend darüber, „ob die MWST-Praxis mit der direktsteuerlichen Sichtweise zu synchronisieren sei, es bestehen aber überaus enge Bande, die im konkreten Fall bei der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigen sind“ (BGE 2C_1115/2014, E. 3.6.9).

Wir empfehlen generell den Verweis auf die direktsteuerliche Behandlung. Damit sind auch alle die in der Aufzählung genannten Beispiele abgedeckt.

Zu Grafik 1.4.

Die Grafik suggeriert, der Unternehmensträger sei bei jur. Personen aufzuspalten in einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Bereich. Es gibt mittlerweile eine beträchtliche Anzahl Literaturmeinungen sowie den BGE, wonach ein Unternehmensträger in der Form einer juristischen Person nicht ohne Not in zwei Bereiche aufgespalten werden kann (anders bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften).

Diese Ansicht ist daher – und insbesondere auch unter dem Gesichtspunkt des neuen BGE vom 29.8.16 (2C_1115/2014) - nicht haltbar:

Ziff. 3.3.2: „... Vor dem Hintergrund der neuen Konzeption ist ein solcher (gemeint: nicht unternehmerischer Bereich) jedenfalls nicht leichthin anzunehmen. Damit ein Rechtsträger überhaupt der Steuerpflicht unterliegt, hat er ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn zu führen. Ist ein solches gegeben, so liegt von Gesetzes wegen ein unternehmerischer Bereich vor. Dieser stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen sind, die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit aufweisen. Darin einzuschliessen sind auch die vorsteuerbelasteten Investitionen und vorsteuerbelasteten Aufwände...“

Ziff. 3.3.3: „... Von einer eigenständigen nicht unternehmerischen Unternehmenseinheit darf mithin erst ausgegangen werden, wenn die Trennung ausreichend klar vollzogen werden kann, sei dies aufgrund einer nach aussen deutlich erkennbaren separaten Tätigkeit oder einer klaren Zweckbestimmung, die von jener der unternehmerischen Tätigkeit abweicht. Fehlt es daran, bleibt es nach dem Grundsatz der "Einheit des Unternehmens" bei einem einzigen, und zwar unternehmerischen Bereich...“

Im neuen BGE wird auch grosses Gewicht darauf gelegt, dass der Vorsteuerabzug aufgrund der „unternehmerischen Tätigkeit“ dem „geschäftsmässig begründeten Aufwand“ der direkten Bundessteuer sehr nahe steht. Diese wichtige und eindeutige Aussage müsste u.E. in der neuen Broschüre mit entsprechendem Gewicht behandelt werden.

Zu Ziff. 1.4.2.3 Tätigkeiten in Ausübung hoheitlicher Gewalt

Bei den Folgen für den Vorsteuerabzug ist auf die Aufzählung zu verzichten. Der Grundsatz, wonach im unternehmerischen Bereich der Vorsteuerabzug grundsätzlich gegeben ist, während er für den hoheitlichen Bereich verwehrt ist, reicht aus. Die beiden Beispiele bringen nichts. Wenn schon müsste ein Verweis auf die beiden Beispiele (Dienststelle Polizei und Anwaltskanzlei) gemacht werden.

Zu Ziff. 1.4.2.4 Tätigkeiten, die nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sind

Gemäss Broschüre soll zwischen dem unternehmerischen und dem nicht unternehmerischen Bereich unterschieden werden, wenn „das Betreiben eines Unternehmens nicht der Hauptzweck der steuerpflichtigen Person“ ist.

Das Bundesgericht hält klar fest, dass ein nicht-unternehmerischer Bereich nicht leichthin anzunehmen ist (BGE 2C_1115/2014, E. 3.3.2 ff.). Es ist zu prüfen, ob ein Unternehmen vorliegt, weil dadurch von Gesetzes wegen ein unternehmerischer Bereich vorliegt. Ein allfälliger nicht unternehmerischer Bereich und somit eine eigenständige nicht unternehmerische Unternehmenseinheit kann erst angenommen werden, wenn eine klare Trennung vollzogen werden kann (klare abweichende Zweckbestimmung resp. ob der Aufwand „ins Gesamtkonzept passt“). Kann keine klare Trennung vorgenommen werden, bleibt es aufgrund des Grundsatzes der „Einheit des Unternehmens“ bei einem einzigen unternehmerischen Bereich (BGE 2C_1115/2014, E. 3.3.3).

Ob also eine eigenständige nicht unternehmerische Unternehmenseinheit vorliegt, ist für jeden Fall durch eine Gesamtbetrachtung der jeweiligen Verhältnisse zu prüfen (BGE 2C_1115/2014, E. 3.6.5) und kann nicht pauschal aufgrund einer einzigen Voraussetzung (Hauptzweck Betreibung eines Unternehmens) bestimmt werden.

Es besteht die Gefahr, dass zu oft von einem nicht unternehmerischen Bereich ausgegangen wird.

Die Ausführungen zu 1.4.2.4 sind entsprechend anzupassen.

Mit freundlichen Grüssen



Nik Honauer

Präsident MWST-Kompetenzzentrum EXPERTsuisse