

VESE - Verband unabhängiger Energieerzeuger
Herr Diego Fischer
Aarbergerstrasse 21
3011 Bern

St. Gallen, 31. Oktober 2017/bh-sz

MWST-rechtliche Beurteilung des organisierten Selbstbaus von Solaranlagen mit Stundentauschmodell für natürliche Personen

Sehr geehrter Herr Fischer

Wir beziehen uns auf die bisherigen Besprechungen zwischen Ihnen und unserem Herrn Stefan Züst.

Sie haben uns beauftragt, das Modell des organisierten Selbstbaus von Solaranlagen mittels Stundentauschmodell für die Belange der MWST zu beurteilen. Für diesen Auftrag bedanken wir uns und nehmen hierzu wie folgt Stellung:

1. Sachverhalt

Ihr Verband vereinigt verschiedene Solargenossenschaften, Vereine und Betreiber von Solaranlagen. Einige Ihrem Verband angeschlossene Organisationen betreiben den gemeinschaftlichen Selbstbau von Solaranlagen (nachfolgend Selbstbauorganisation). Beim Selbstbau von Solaranlagen realisieren natürliche Personen eine Solaranlage und arbeiten bei der Installation aktiv mit. Diese Personen werden nachfolgend „Selbstbauer“ genannt.

Diese Selbstbauorganisationen haben gemeinsam, dass ein interessierter Selbstbauer Mitglied der Selbstbauorganisation ist. Der Selbstbauer erteilt der Selbstbauorganisation einen Auftrag zur Realisierung einer Solaranlage. Die Installation der Anlage wird durch einen von der Selbstbauorganisation beauftragten Bauleiter organisiert und überwacht. Das Material für die Erstellung der Solaranlage erwirbt der Selbstbauer bei der Selbstbauorganisation.

Die zur Realisierung der Solaranlage zu leistenden Arbeitsstunden werden einerseits durch den Selbstbauer und andererseits durch andere Mitglieder der Selbstbauorganisation ge-

leistet. Die geleisteten Arbeitsstunden der anderen Mitglieder werden der Selbstbauorganisation rapportiert. Es erfolgt keine Abrechnung dieser Arbeitsstunden mit der MWST. Die erbrachten Arbeitsstunden des Selbstbauers für dessen eigene Solaranlage werden ebenfalls der Selbstbauorganisation rapportiert und nicht mit MWST abgerechnet.

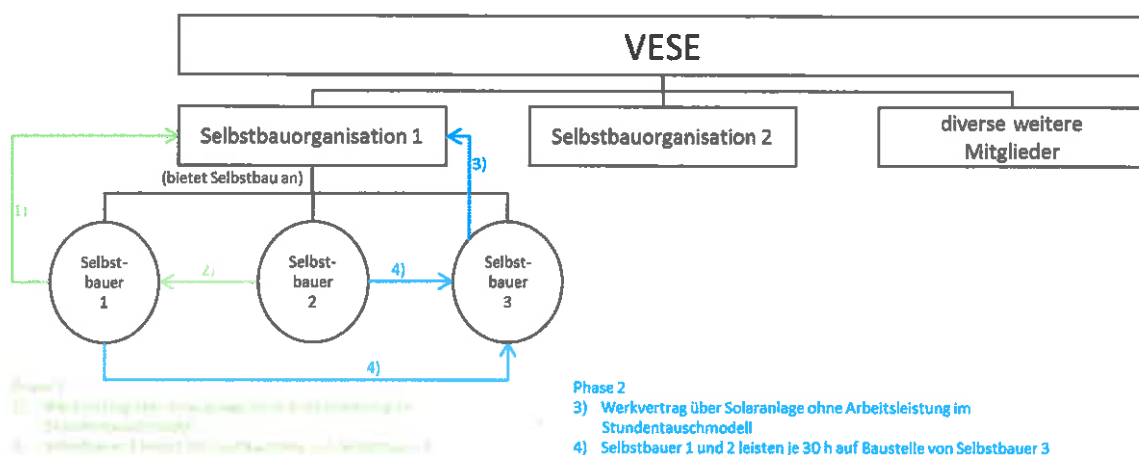
Als Gegenleistung für die von den anderen Mitgliedern der Selbstbauorganisation geleisteten Arbeitsstunden verpflichtet sich der Selbstbauer, in den folgenden zwei Jahren für andere Mitglieder der Selbstbauorganisation bei der Erstellung deren Solaranlagen ebenfalls Arbeitsstunden im gleichen Umfang zu leisten. Diese Stunden werden im Zeitpunkt der Erstellung der Anlage für ein anderes Mitglied an die Selbstbauorganisation rapportiert. Es erfolgt wiederum keine Abrechnung dieser Arbeitsstunden mit der MWST-Behörde.

Zuviel geleistete Arbeitsstunden werden mit einem Stundensatz von CHF 30 (Annahme inkl. MWST) vergütet. Leistet ein Mitglied zu wenig Arbeitsstunden innerhalb der vorgegebenen Zeit, werden ihm diese fehlenden Arbeitsstunden mit einem Stundensatz von CHF 50 nachbelastet. Jedes Mitglied hat fünf Stunden seiner geleisteten Arbeitszeit ohne Entschädigung zu leisten; diese fünf Stunden gelten als Einarbeitungs- und Ausbildungszeit.

Sämtliche Arbeitsstunden sind gemäss der uns vorliegenden Stellungnahme von Herrn Markus Edelman, St. Gallen, der Selbstbauorganisation zuzurechnen. Somit liegt zwischen dem Selbstbauer, der auf anderen Baustellen Arbeitsstunden leistet, und der Selbstbauorganisation ein Arbeitsverhältnis vor.

Nachfolgend illustrieren wir die Funktion des Stundentauschmodells in zwei Phasen:

Abbildung 1



In der MWST-rechtlichen Stellungnahme der Eidg. Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) an die Energiewendegenossenschaft Region Winterthur hält die ESTV fest, dass die fünf geleisteten „Gratis-Stunden“ keine von der MWST ausgenommene Schulungsleistungen darstellen, sondern als steuerbare Beratungsleistungen qualifizieren.

Zudem weist die ESTV darauf hin, dass sämtliche Arbeitsstunden, die von Selbstbauern entweder für andere Projekte geleistet oder mittels Geldbetrag beglichen werden, steuerbar und mit der MWST abzurechnen sind.

2. MWST-rechtliche Würdigung

2.1 Vorbemerkungen

Gestützt auf die arbeitsrechtliche Qualifikation von Rechtsanwalt Markus Edelmann, wonach der Selbstbauer gegenüber der Selbstbauorganisation in einem Arbeitsverhältnis steht, sind die Arbeitsstunden des Selbstbauers auf Baustellen von anderen Selbstbauern der Selbstbauorganisation zuzurechnen.

2.2 Bemerkungen zur Phase 1 gemäss Abbildung 1

Selbstbauorganisation

Aufgrund der arbeitsrechtlichen Qualifikation des Selbstbauers 2 als Arbeitnehmer der Selbstbauorganisation erbringt im vorliegenden Fall die Selbstbauorganisation an den Selbstbauer 1 eine sogenannte werkvertragliche Lieferung, die steuerbar ist. Da der Ort der Leistung im Inland liegt, ist diese Leistung zurzeit mit 8% MWST abzurechnen. Ab 01.01.2018 wird der Satz um 0.3% auf 7.7% reduziert.

Die Leistungserbringung des Selbstbauers 2 ist zudem im Zeitpunkt der Leistungserbringung durch die Selbstbauorganisation mit MWST abzurechnen.

Selbstbauer 1

Die vom Selbstbauer 1 für dessen eigene Solaranlage erbrachten Arbeitsleistungen sind nicht mit der MWST abzurechnen, sofern dieser nicht im Register der Steuerpflichtigen Personen eingetragen ist.

Selbstbauer 2

Der Selbstbauer 2 steht nicht in einem Auftragsverhältnis zum Selbstbauer 1, sondern in einem Arbeitsverhältnis zur Selbstbauorganisation. Seine Leistungserbringung löst somit bei ihm keine MWST-Folgen aus.

2.3 Bemerkungen zur Phase 2 gemäss Abbildung 1

Selbstbauorganisation

Aufgrund der arbeitsrechtlichen Qualifikation der Tätigkeit der Selbstbauer 1 und 2 erbringt die Selbstbauorganisation in der Phase 2 eine steuerbare Leistung an den Selbstbauer 3. Als Bemessungsgrundlage wird ein Stundensatz von CHF 30 pro geleistete Arbeitsstunde zugrunde gelegt. Die zu rapportierenden Arbeitsstunden der beiden Selbstbauer sind im Zeitpunkt der Leistungserbringung steuerbar.

Sofern Leistungserbringer 1 seine aufgrund der Phase 1 zu erbringenden Stunden innert zwei Jahren nicht oder nicht vollständig erbringt, wird die Selbstbauorganisation zusätzlich die nicht erbrachten bzw. fehlenden Arbeitsstunden zum Betrag von CHF 50 pro Arbeitsstunde nachbelasten. Dieser nachträgliche Rechnungsbezug qualifiziert unseres Erachtens als Entschädigung für die einvernehmliche Vertragsauflösung, stellt somit eine steuerbare Leistung dar und ist durch die Selbstbauorganisation abzurechnen.

Selbstbauer 1 und 2

Die Selbstbauer 1 und 2 stehen gegenüber der Selbstbauorganisation in einem Arbeitsverhältnis, weshalb deren Leistungen an die Selbstbauorganisation nicht MWST-pflichtig sind.

Selbstbauer 3

Die vom Selbstbauer 3 für dessen eigene Solaranlage erbrachten Arbeitsleistungen sind nicht mit der MWST abzurechnen, sofern dieser nicht im Register der Steuerpflichtigen Personen eingetragen ist.

2.4 Steuermass und Ausbildungsstunden

Die ESTV ist in ihrer Stellungnahme an die Energiewendegenossenschaft Region Winterthur davon ausgegangen, dass Leistungen an Zahlungen statt vorliegen und somit der Betrag, der durch die Leistung ausgeglichen wird (CHF 30/h), als Bemessungsgrundlage gilt. Diese Beurteilung ist unseres Erachtens korrekt.

Sofern aus den Vertragsunterlagen hervorgehen sollte, dass bei Vertragsabschluss in erster Linie der Austausch von zwei Arbeitsleistungen vereinbart ist, wäre als Bemessungsgrundlage der Marktwert der jeweils getauschten Leistung anzuwenden. Somit könnte die ESTV bei einer Kontrolle versucht sein zu überprüfen, ob der Basiswert von CHF 30 pro Stunde dem Marktwert für diese Leistung entspricht. Dies könnte unter Umständen Anlass zu Diskussionen geben.

Wir teilen zudem die Ansicht, dass die fünf Gratisstunden, die als Einarbeitungs- und Ausbildungszeit geleistet werden müssen, steuerbar sind. Bei diesen Stunden steht nicht die Wissensvermittlung sondern eine auftragspezifische Beratungsleistung im Vordergrund.

2.5 Fazit

Die Tätigkeit der Selbstbauer für die Erstellung von Solaranlagen bei anderen Selbstbauern qualifiziert arbeitsrechtlich als Leistung der Selbstbauorganisation an denjenigen Selbstbauer, für welchen die Solaranlage erstellt wird. Somit sind diese Leistungen der übrigen Selbstbauern nicht durch die Selbstbauer mit MWST abzurechnen, sondern die Selbstbauorganisation rechnet diese Leistungen mit dem Selbstbauer ab, welcher solche Leistungen für die Erstellung seiner Solaranlage über die Selbstbauorganisation bezieht. Als Bemessungsgrundlage ist ein Stundensatz von CHF 30 pro geleistete Arbeitsstunde zugrunde zu legen. Diese Leistung ist im Zeitpunkt der Leistungserbringung mit der MWST abzurechnen.

Die Verrechnung der noch zu leistenden Arbeitsstunden eines Selbstbauers, welcher bisher Arbeitsleistungen über die Selbstbauorganisation für die Erstellung seiner eigenen Solaranlage in Anspruch genommen hat, sind ebenfalls steuerbar. Diese Leistungen müssen ebenfalls im Zeitpunkt der Leistungserbringung durch die Selbstbauorganisation mit MWST abgerechnet werden.

Sofern der Selbstbauer die zu erbringenden gesamten Arbeitsstunden nicht vollständig erbringen kann, rechnet die Selbstbauorganisation die fehlenden Arbeitsstunden nachträglich mit einem Stundensatz von CHF 50 pro Arbeitsstunden an den betreffenden Selbstbauer ab. Auch diese Leistungen sind unseres Erachtens mit MWST abzurechnen. Die Entschädigung für nicht geleistete Stunden könnte allenfalls als Reuegeld ausgestaltet werden, bei dem bei Vertragsbeginn ein Rücktrittsrecht vom Vertrag gegen Bezahlung eines bestimmten Betrags vereinbart wird.

Da im vorliegenden Fall bis anhin die Leistungsabrechnung der Selbstbauorganisation aus Sicht der MWST nicht korrekt erfolgt ist, empfehlen wir diese Abrechnungen nachträglich zu berichtigen und mit der ESTV abzurechnen. Nebst den MWST-lichen Nachbelastungen ist

zudem mit Verzugszinsen zu rechnen. Sofern Sie wünschen, können wir Sie bei der Ausarbeitung der berichtigen MWST-Abrechnungen gerne unterstützen.

3. Planungsvarianten

Damit die MWST-Belastung allenfalls vermieden bzw. ganz beseitigt werden kann, haben wir die folgenden vier Planungsvarianten geprüft:

3.1 Selbstbauorganisation betreibt Vermittlungsbörse / Arbeitsleistungen werden direkt verrechnet

Sofern die Arbeitsstunden der Selbstbauer auch künftig der Selbstbauorganisation zugerechnet werden, dürfte die massgebende MWST-liche Umsatzschwelle von CHF 100'000 regelmässig überschritten werden. Es ist jedoch anzunehmen, dass der einzelne Selbstbauer in den meisten Fällen nicht obligatorisch MWST-pflichtig ist. Wenn demnach und insoweit die Arbeitsstunden direkt zwischen den Selbstbauern abgerechnet würden, ist - mangels obligatorischer MWST-Pflicht der einzelnen Selbstbauer - auf den geleisteten Stunden keine MWST abzurechnen. Der betreffende Selbstbauer übernimmt diesfalls jedoch die Bauherrenhaftung sowie die von Herrn Edelmann in seiner rechtlichen Stellungnahme erwähnten Versicherungspflichten für die auf der Baustelle beschäftigten Arbeitnehmer. Die versicherungstechnischen Fragen wird Ihr Verband mit einem Versicherungsspezialisten klären.

Da am Stundentauschmodell festgehalten werden soll, könnte die Selbstbauorganisation oder der Verband im Auftrag der Selbstbauorganisationen eine elektronische Stundentauschplattform erstellen, diese den Selbstbauern anbieten und die administrativen Aufgaben übernehmen. Allfällige Gebühren für die Nutzung dieser Plattform unterlägen weiterhin der MWST. Wenn die Selbstbauorganisation oder ihr Verband den Selbstbauern zudem weiterhin die Bauführung oder den Verleih eines qualifizierten Bauführers anbieten möchte, wären auch diese Leistungen an die Selbstbauer mit MWST abzurechnen.

3.2 Leistungen der Selbstbauer als Freiwilligenarbeit

Solange der Selbstbauer eine Gegenleistung erhält, besteht grundsätzlich ein Leistungsverhältnis, da die Gegenleistung in Form von Arbeit als Entgelt zu betrachten ist. Sofern die Leistung der Arbeitsstunden jedoch freiwillig und nicht in Erwartung eines Entgelts respektive einer Gegenleistung erfolgt, besteht aus MWST-rechtlicher Sicht kein Leistungsverhältnis, womit auf den geleisteten Arbeitsstunden keine MWST geschuldet wäre. Wie von Herrn Rechtsanwalt Edelmann ausgeführt, dürfte jedoch weder eine Quantifizierung der zu erwar-

tenden Freiwilligenarbeit festgelegt werden noch dürften Mehr- oder Minderstunden entschädigt werden. Es ist hier zu prüfen, ob die Selbstbauer auf freiwilliger Basis genügende Arbeitsstunden leisten, damit der Zweck der Selbstbauorganisation erreicht werden kann. Zudem ist zu prüfen, inwiefern die Leistung der Freiwilligenarbeit in den Statuten oder einem Reglement Selbstbauorganisation festgelegt werden kann.

3.3 Anbieten der Leistungen über verschiedene Gesellschaften

Die einzelnen Leistungen könnten über verschiedene Gesellschaften erbracht werden. Sofern diese Gesellschaften die MWST-lichen Umsatzgrenzen für den Jahresumsatz nicht erreichen, wären die Leistungen von diesen Gesellschaften auch nicht mit MWST an die einzelnen Selbstbauer zu verrechnen. Bei dieser Variante muss jedoch beachtet werden, dass für jede Gesellschaft eine separate Buchhaltung zu führen ist, was zu erhöhten administrativen Kosten führt. Zudem dürften die massgebenden Umsatzgrenzen unter Umständen schnell erreicht werden.

3.4 MWST-liche Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode

Sofern die derzeit bestehende Struktur beibehalten werden soll, könnten die jeweiligen Selbstbauorganisationen von der effektiven Abrechnungsart zur Saldosteuersatzmethode wechseln. Saldosteuersätze (SSS) sind Branchensätze, welche die Abrechnung mit der ESTV wesentlich vereinfachen, weil die Vorsteuern nicht ermittelt werden müssen. Die geschuldete Mehrwertsteuer wird bei Anwendung dieser Methode mittels Multiplikation des Umsatzes (inkl. MWST) mit dem entsprechenden von der ESTV bewilligten SSS berechnet.

In Ihrem Fall wären ab dem 01.01.2018 die Materialverkäufe mit einem SSS von 2.0 % MWST-lich abzurechnen und die Einnahmen aus dem Personalverleih mit einem SSS von 6.5 %. Die Leistungen werden an die Selbstbauer mit dem neuen ordentlichen Steuersatz von 7.7 % verrechnet. Die Differenz zwischen Steuersatz und SSS berücksichtigt die geltend zu machende Vorsteuer auf pauschaler Basis. Es ist mittels detaillierter Berechnung zu ermitteln, ob die Anwendung dieser Methode tatsächlich einen Steuervorteil bringt. Bitte beachten Sie, dass zur Anwendung von zwei SSS die beiden Leistungen einen Umsatzanteil von je mindestens 10 % am Gesamtumsatz erreichen müssen sowie dass erst nach einer Frist von drei Jahren von der effektiven zur Saldosteuersatzmethode gewechselt werden kann.

Wir hoffen mit unseren obigen Ausführungen zu dienen und stehen Ihnen für weitere Auskünfte gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

bcs steuerexperten ag

Werner Bollhalder



Stefan Züst